ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyň JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobce: **PALETY-KUPKA GROUP s.r.o.**, IČO 01809326
se sídlem Hřímalého 2707/20, Plzeň
zastoupený advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem
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 10. 10. 2018, č. j. 45058/18/5300-21443-710979,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a bylo potvrzeno 13 platebních výměrů ze dne 20. 9. 2017, jimiž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za období prosince roku 2014 a za období leden až prosinec roku 2015.

2. Uvedenými platebními výměry byla žalobci vyměřena daňová povinnost na základě daňových kontrol zahájených postupně pro jednotlivá zdaňovací období v průběhu roku 2015 a na počátku roku 2016 a ukončených 2 zprávami o daňové kontrole za zdaňovací období prosince r. 2014 a za zdaňovací období měsíce ledna až prosince 2015.

3. Důvodem vyměření daně za všechna předmětná zdaňovací období bylo neuznání nadměrného odpočtu vykázaného žalobcem v daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období z obchodních vztahů, v rámci nichž žalobce obchodoval s paletami, které pocházely od polského výrobce, žalobci byly fakturovány tuzemským dodavatelem a žalobce je dále fakturoval svým zákazníkům, kterými byli buď odběratelé z tuzemska, nebo z jiného členského státu.

4. Na základě kontrolních zjištění správce daně dospěl ke 2 hlavním závěrům, na základě nichž došlo k vyměření daně v rozdílné výši, než jak žalobce vykázal v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty.

5. V případě palet určených pro zákazníky žalobce v jiném členském státě (dále také „JČS“) žalobce dle správce daně neprokázal, že se místo plnění nacházelo v tuzemsku, tedy, že došlo k přijetí zdanitelných plnění žalobcem ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH) a dále, že se jednalo o dodání zboží osvobozené od DPH ve smyslu § 64 ZDPH. Mezi účastníky řízení tedy vznikl spor o určení místa plnění u řetězových dodávek s původem v JČS a dodávaných do JČS spojených s jedinou přepravou. U přijatých zdanitelných plnění určených tuzemským zákazníkům byl žalobci odepřen nárok na odpočet daně, neboť správce daně dospěl k závěru, že odvolatel nejednal v dobré víře a nepřijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby se vyloučilo jeho zapojení do podvodného obchodního řetězce.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

6. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyšel z právního základu případu a soudní judikatury, rozhodných pro posouzení obou sporných otázek, tj. určení místa plnění v případě řetězových dodávek zboží do JČS plnění dle právní úpravy dané ust. § 2, § 13 odst. 1, § 7 a § 64 ZDPH a Směrnicí Rady 2006/112/ES (dále jen Směrnice) a u plnění do tuzemska dále pro posouzení, zda nárok na odpočet daně nevylučuje zapojení žalobce do řetězce zasaženého podvodem.

7. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádával s odvolacími námitkami žalobce.

8. Žalobce v prvním odvolacím důvodu namítal, že získal oprávnění s předmětnými paletami nakládat na území České republiky („ČR“), místo plnění u přijatých zdanitelných plnění se tak nacházelo v tuzemsku. Dle žalobce nebylo podstatné, zda na území ČR došlo či nedošlo k ukončení přepravy, protože podstatným je převod práva nakládat se zbožím

jako vlastník. V tomto směru odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014 – 46).

9. Žalobce namítal, že je třeba pečlivě zjišťovat, zda jde o jednu přepravu, anebo několik přeprav na sebe navazujících.

10. Žalobce namítal, že prvostupňový správce daně nezjistil dostatečně řádně skutkový stav, když odmítl provést navrhovaný výslech svědků ze společnosti CMC Sp. z o.o., VAT: PL9451559352 (dále také „CMC") a to K. M., D. H. a R. W. Nesouhlasil s hodnocením výpovědí svědků – Ing. Bc. U. a W. M., kdy se nelze bez dalšího přiklonit na stranu jednoho svědectví, ale je třeba opatřit další důkazy.

11. Žalobce v druhém odvolacím důvodu namítal, že odpovědnost za určení místa zdanitelného plnění nese vystavitel dokladu a pokud tento plnění neoprávněně podrobí dani, je povinen podle § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH odvést daň. Žalobce pak jako jeho odběratel má nárok na odpočet daně dle Šesté směrnic a evropskou judikaturu ohledně principu daňové neutrality. Žalobce namítal, že je na členských státech, aby stanovily podmínky, za nichž lze opravit DPH, která byla naúčtována bezdůvodně Žalobce svého dodavatele vyzval k opravě dokladů (§ 43 ZDPH) a za této situace tak nelze odepřít žalobci nárok na odpočet daně.

12. V třetím odvolacím důvodu žalobce namítal, že nezanedbal žádnou povinnost při uzavírání obchodů, nezúčastnil se přímo ani nepřímo na daňovém podvodu a vyjádřil se k určitým skutečnostem uvedeným ve zprávách o daňové kontrole tak, že určitých faktů si nemohl být vědom a některými není možné včas odhalit podvod....).

13. Ve čtvrtém odvolacím důvodu žalobce proti závěru o podvodném jednání s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 2 Af 33/2016 namítal, že na místo odepření nároku na odpočet DPH měl správce daně primárně aplikovat § 109 odst. 1 ZDPH.

14. Žalovaný k odvolacím námitkám žalobce aplikoval jím popsaný právní základ na skutkový stav, vycházeje z daňových dokladů a z kupní smlouvy ze dne 15. 1. 2014 uzavřené žalobcem s tuzemskou společností Ebro trade s.r.o. (dále také „EBRO trade"), dle níž je zřejmé, že zboží bylo nakupováno v Polsku a v kupní ceně byla zahrnuta i cena dopravy. Toto obchodování s paletami mezi dodavatelem EBRO trade a žalobcem žalovaný nezpochybnil, avšak v rozhodnutí naznačil průběh obchodování s paletami v celém řetězci dodavatelů a odběratelů tak, že zboží bylo dodáváno od polského výrobce CMC – odběrateli, jímž byla nejprve společnosti Ebro pack, poté dalšímu odběrateli - společností EBRO trade a od ní bylo dodáváno žalobci a následně jeho odběrateli, kdy vždy byla realizována pouze jediná přeprava – od výrobce (ze závodu společnosti CMC) v Polsku, přímo zákazníkům žalobce buď v tuzemsku, nebo v jiných členských státech (Rakousko, Německo). Realizace jediné přepravy vyplývá z mezinárodních přepravních listů, dle nichž je zřejmé, že zboží bylo naloženo v Polsku a vyloženo až u konečného zákazníka buď v tuzemsku, nebo v jiném členském státě (Rakousko, Německo). Jak na fakturách (mezi polským výrobcem a společností EBRO pack) tak i na CMR je kromě nabyvatele (společnost EBRO pack) konkrétně uveden i příjemce zboží, kdy jde buď o společnost v tuzemsku, nebo o společnost v jiném členském státě. Tato skutečnost je pak na CMR potvrzena razítkem s podpisem jak výrobce (společnost CMC), tak i konečného příjemce –

odběratele odvolatele z JČS či tuzemského odběratele žalobce. Skutečnost, že byla realizována jediná přeprava, žalovaný převzal i z vyjádření jednatele žalobce do protokolu ze dne 25. 3. 2014 a z mezinárodní výměny informací, která potvrdila, že zboží bylo naloženo ve výrobních podnicích společnosti CMC a bylo předáno dopravci, který je uveden na daném CMR, z něhož je zřejmé, že konečným příjemcem palet byl zákazník žalobce. Zboží tedy bylo vyzvednuto dopravcem u výrobce a přepraveno přímo zákazníkovi žalobce.

15. V případě, kdy se jednalo o zákazníky z Rakouska a Německa a kdy došlo k pohybu zboží z JČS do JČS (z Polska do Rakouska či Německa) se žalovaný zabýval zdaněním ve státě spotřeby z hlediska místa plnění. Pojem „místo plnění“ pro účely DPH žalovaný vyložil podle čl. 40 a čl. 138 Směrnice za pomocí pojmů „místo pořízení zboží uvnitř Společenství“, což je místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli a DPH tedy bude splatné v tom státě, do něhož je zboží přepraveno, přičemž uvnitř Společenství platí, že v případě, kdy dvě po sobě následující dodání téhož zboží uskutečněná za protiplnění mezi osobami povinnými k dani, které jednají jako takové, zakládají jedno odeslání nebo jednu přepravu tohoto zboží uvnitř Společenství, tak toto odeslání nebo přeprava může být přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně. Ostatní transakce se považují již pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda předchází nebo následují po obchodní transakci spojené s přepravou, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, nebo v místě určení dodávky. Žalovaný proto shledal, že v daném případě je místo odeslání jednoznačně v Polsku a místo určení dodávky je buď v Německu, nebo v Rakousku. Ani v jednom případě se tedy nejedná o dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. V předmětném případě tak žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v rozporu s ust. § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH.

16. Žalovaný vypořádal i tvrzení žalobce, že získal oprávnění s předmětnými paletami nakládat na území ČR v Českém Těšíně, a proto je místo plnění u přijatých zdanitelných plnění v tuzemsku. Z dokladů vystavených společností CMC ani z CMR dle žalovaného nebylo možné vyvodit, že by došlo k převzetí zboží žalobcem v tuzemsku ani, že by žalobce získal oprávnění s předmětnými paletami nakládat na území České republiky. Ze svědecké výpovědi Ing. Bc. U. (dále jen svědek U.) vyplynulo, že v Českém Těšíně měl jen překontrolovat zboží během jeho trasy do JČS. Svědek měl v Českém Těšíně přebírat palety od zástupce dodavatele EBRO trade – pana M., mělo jít o přepočítání palet naložených na kamionu, zboží nebylo vykládáno a skladováno, či překládáno, přičemž kontrole nákladu byl dle svědka přítomen W. M. Konkrétně se při kontrole mělo jednat o stažení plachty, spočítání palet a kontrolu razítek na špalcích palet, kontrola měla probíhat 5 až 10 minut a takto měl svědek dle své výpovědi zkontrolovat průměrně 10 až 15 kamionů týdně, žádné doklady o převzetí zboží od přepravce a předání zboží k další přepravě do JČS svědek neměl, veškeré doklady měl totiž obdržet řidič kamionu při nakládce v Polsku. Svědek U. tvrdil, že žalobci předal potvrzené dodací listy, že časy kontrol mu sděloval žalobce, komunikace probíhala osobně či telefonicky (či přes internetovou aplikaci Whats APP). Dle svědka se předání měl účastnit W. M., ten však jakoukoli spolupráci se zmíněným svědkem zcela popřel, když Ing. Bc. U. v předmětných obdobích ani neznal Ing. Bc. U. měl tuto činnost uskutečňovat na základě mandátní smlouvy uzavřené se žalobcem dne 10. 1. 2014, kterou však žalobce doložil až dne 2. 3.

2015. Žalovaný zhodnotil nesrovnalosti, týkající se obsahu mandátní smlouvy a kupní smlouvy ve spojení s tvrzenou kontrolou zboží v Českém Těšíně.

17. Žalovaný na základě celé řady nesrovnalostí ohledně uzavřené kupní smlouvy a až později žalobcem předložených dokladů ohledně činnosti a úlohy svědka. U. při tvrzené přejímce palet v Českém Těšíně nevzal tuto svědeckou výpověď jako věrohodný důkaz prokazující, že skutečně docházelo ke „kontrole či převzetí zboží v Českém Těšíně". Ani dodací listy se nemohly osvědčit jako důkazy o tom, že docházelo k převzetí zboží v Českém Těšíně, neboť tyto v mnoha případech obsahovaly i značné nesrovnalosti z časového hlediska, kdy na většině dodacích listů se neshodovalo datum převzetí zboží s datem uskutečnění zdanitelného plnění uvedeným na související faktuře od společnosti EBRO trade, kdy dle dodacích listů by tak mělo být zboží většinou předáno a převzato dříve než nastalo uskutečnění zdanitelného plnění, tak jak je uvedeno na dokladech vystavených společností EBRO trade. Dále pak dle kupní smlouvy ze dne 15. 1. 2014 objednání palet a sjednání cen před realizací jednotlivých dodávek elektronickou poštou nebylo žalobcem vůbec doloženo. Samotné uvedení v kupní smlouvě, že dojde k „přebírání zboží v ČR" tak s odkazem na shora popsané, nelze v žádném případě považovat za dostatečné k prokázání věci. Z výše uvedeného je zřejmé, že z důkazů neplyne, že by odvolatel získal oprávnění s předmětnými paletami nakládat na území ČR.

18. Žalovaný tedy neshledal, že by došlo k ukončení či přerušení přepravy zboží v ČR (a už vůbec ne, že by skutečně došlo k dodání zboží s místem plnění v tuzemsku). Podstatné přitom je, jak transakce skutečně proběhla, nikoliv jak byla popsána ve smlouvě. Dle žalovaného subjekty obchodní transakce se nemohou dohodnout na tom, ve kterém státě bude předmětné plnění předmětem daně a skutečnost, že DPH je v tuzemsku fakturována, proto nemůže mít žádný vliv na posouzení, kde se nacházelo místo plnění, a zda předmětné plnění vůbec bylo zdanitelným plněním, neboť takového skutečnosti vyplývají ze zákona a nikoli z formálně vykázaného stavu daňovými doklady či smlouvou.

19. Žalovaný posoudil jako zavádějící upřesnění přechodu vlastnického práva v mandátní smlouvě z roku 2015, že potvrzením dodacího listu po provedení kontroly dochází k přechodu vlastnického práva na daňový subjekt, ačkoliv se nejedná o smlouvu mezi dodavatelem a odběratelem předmětného zboží. V předmětném případě si žalobce a jeho dodavatel v kupní smlouvě ujednali, kdy dochází k převodu vlastnického práva - po převzetí dodávky. Co se tedy týče převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, k tomu žalobce měl ve smlouvě sjednáno, že k převodu práva na žalobce nakládat se zbožím jako vlastník dojde v ČR „*po převzetí dodávky*". Údajné převzetí dodávky se však odvíjí od zpochybněných dodacích listů, potažmo údajné „kontroly" zboží v Českém Těšíně. Deklarované převzetí dodávky v ČR ani její kontrola nebyly prokázány. Není tak možné, než setrvat na závěru, že došlo k jediné přepravě zboží a to z JČS do JČS bez toho, aby došlo ke dvěma přepravám, jak tvrdí žalobce.

20. K tvrzení žalobce o jeho právu nakládat se zbožím jako vlastník, žalovaný uvedl, že ani tento okamžik prokázán nebyl. Pro řešený případ je rozhodné, kde bylo místo plnění při dodání zboží. Právo nakládat se zbožím jako vlastník v režimu ZDPH nelze ztotožňovat s vlastnickým právem v režimu vnitrostátního soukromého práva nebylo žalobcem prokázáno, že by žalobce nabyl samotné vlastnické právo v tuzemsku.

21. Žalovaný k rámci prvního odvolacího důvodu dále uvedl, že povinností správce daně není provést veškeré navrhované důkazy, je však povinen zdůvodnit, proč předmětné důkazy neprovedl, což prvostupňový správce daně učinil, jak je zřejmé ze zpráv o daňové kontrole. I když tedy prvostupňový správce daně nevyhověl všem návrhům odvolatele na provedení důkazních prostředků, neznamená to ještě, že by došlo k procesnímu pochybení, či že by nebyl skutkový stav zjištěn dostatečně, apod. Skutečnost, že není povinností správce daně provést veškeré navrhované důkazy je patrná dle žalovaného např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 53/2014-72, dle něhož je správce daně povinen provést pouze takové navrhované důkazy, kterými by bylo možno odstranit pochybnosti správce daně o tvrzeních daňového subjektu. Prvostupňový správce daně řádně zdůvodnil odmítnutí důkazních prostředků. D. H. a R. W. byli fakturanti společnosti CMC a K. M. (obchodní specialista společnosti CMC) vyřizovala objednávky pro fyzickou osobu H. P. a také pro společnost EBRO pack, za kterou jednal F. P. To, že byla realizována pouze jediná přeprava zboží – ze závodu společnosti CMC v Polsku přímo zákazníkům daňového objektu v JČS (Rakousko, Německo), potvrzují CMR, vyjádření společnosti CMC (viz odpověď na mezinárodní dožádání) i vyjádření jednatele odvolatele (viz protokol č. j. 1818771/14/2002-05403-104968 ze dne 25. 3. 2014). Již z dokladů (vystavených výše zmíněnými fakturanty) mezi společností CMC a EBRO pack je zřejmý zákazník odvolatele (v Německu či Rakousku), přičemž adresa příjemce je adresa vykládky zboží. V odpovědi na mezinárodní dožádání bylo sděleno, že dle vyjádření CMC přepravu zboží zajišťovala a hradila jednak tato společnost CMC a jednak odběratel společnosti CMC. Návrh na provedení svědeckých výpovědí (K. M., D. H. a R. W.) nemá na základě jejich profesních pozic žádné opodstatnění, neboť nebylo zpochybněno, že společnost CMC poskytovala plnění svým odběratelům a nebylo zpochybňováno ani zajištění a realizace přepravy, která probíhala dle CMR listů (nebyla zpochybňována ani existence dokladů mezi CMC a EBRO pack a pro zde řešený případ není stěžejní ani fakturace dokladů mezi CMC a EBRO pack či vyřízení objednávek obchodní specialistkou ze strany společnosti CMC.

22. Důkazní prostředek získaný formou mezinárodního dožádání je jednoznačně důkazem ve věci a na tom nemůže nic změnit to, že se jedná o důkaz získaný prvostupňovým správcem daně bez účasti žalobce, když navíc žalobce byl se získaným důkazem l řádně obeznámen (viz zpráva o daňové kontrole). Polská daňová správa neprováděla svědecké výpovědi zmíněných osob a nelze tak hovořit o tom, že by odvolateli mohlo být upřeno právo klást zástupcům otázky. Dle žalobce nebylo prokázáno, jak objednatel přepravu zadal a skutkový stav je tak dle žalobce nedostatečně zjištěn. Samotné zadání přepravy objednatelem, žalobce objednatele ani neoznačuje, není podstatné, když u společnosti CMC bylo zjištěno, že zboží bylo převáženo z Polska přímo do Rakouska či Německa. Žalobce přitom přepravu nezajišťoval, z kupní smlouvy vyplývá, že přeprava byla již zahrnuta do fakturované ceny. Žalovaný se tedy ztotožnil se závěrem prvostupňového správce daně o neprovedení těchto svědeckých výpovědí.

23. Žalovaný tedy k dodávce palet z JČS do dalších JČS uzavřel, že k ukončení přepravy na území České republiky nedošlo. Žalovaný proto prvnímu odvolacímu důvodu žalobce nepřisvědčil.

24. Žalovaný dále vypořádával druhý odvolací důvod žalobce, že za určení místa plnění nese odpovědnost vystavitel daňového dokladu a že za správnost údajů na daňovém dokladu a

za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá vždy osoba, která plnění uskutečňuje. Tomu přisvědčil, nicméně dodal, že to, zda se jedná o zdanitelné plnění, či to, zda má žalobce nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění se neodvíjí pouze od toho, co je uvedeno na daňovém dokladu, daňový doklad by měl odrážet reálný stav. Žalobci není kladena k tíži odpovědnost za nesprávně vystavený doklad, ale je u něj posuzováno, zda splnil podmínky nároku na odpočet daně, jak je popsáno výše. I v případě subjektu, který disponuje formálně správnými daňovými doklady, a i když je prokazování nároku na odpočet primárně záležitostí dokladovou, nemusí být nárok na odpočet daně uznán v případě, že není prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je uvedeno na přeložených dokladech, přičemž tento závěr vyplývá i z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu. Daň je správci daně povinna přiznat a zaplatit jakákoli osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň, a jedná se o pravidlo, které vychází z článku 203 Směrnice. Nicméně tato skutečnost není pro zde řešenou situaci relevantní a pořád platí, že jednou věcí je povinnost odvést daň a druhou věcí je nárok na odpočet daně.

25. Nadto, jak žalovaný doplnil, i z komentáře k daňovému řádu je k tomuto (k ustanovení § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH) uvedeno: „Dlužno nicméně podotknout, že v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie (SDEU) není nesprávně uplatněná částka daně u plnění, jež dani nepodléhá, daní se ve smyslu Směrnice a stejně tak z plnění, které dani nepodléhá, nestává plnění zdanitelné jen z toho důvodu, že plátce uvede daň na daňovém dokladu. Z toho pak i vyplývá, že takto nesprávně uplatněná daň na plnění nepodléhající dani neopravňuje plátce k uplatnění odpočtu daně. Jak totiž vyplývá z rozhodnutí SDEU ve věci C-342/87 Genius Holding, nárok na odpočet DPH se omezuje pouze na splatnou daň, tj. na daň vztahující se k plnění, které je předmětem DPH, nebo na daň odvedenou ve splatné výši. Dle SDEU je přitom na členských státech, aby ve svých právních systémech umožnily provést opravu nesprávně fakturované daně, pokud osoba, která fakturu vystavila, jednala v dobré víře. Obdobné závěry vyplývají i z rozhodnutí C-454/98 Schmeink & Cofreth and Strobel, v němž SDEU připouští za určitých podmínek možnost opravy, i když výstavce dokladu v dobré víře původně nejednal.

26. Žalovaný dále uvedl, že není relevantní, že žalobce požádal dodavatele o opravu daňových dokladů dle soupisu faktur, vzhledem k závěru prvostupňového správce daně, že přeprava končila mimo tuzemsko. Žalovaný odkázal na úpravu daňových dokladů dle Směrnice. K žalobcem namítaným rozsudkům žalovaný uvedl, že v těchto je řešeno opravení daně z přidané hodnoty, která byla naúčtována bezdůvodně. Tuto problematiku upravuje Směrnice, která v rámci zachování principu neutrality v čl. 203 říká, že *„daň z přidané hodnoty je povinna odvést „ každá osoba, která uvede tuto daň na faktuře“*. Z tohoto článku vychází i úprava obsažená v ZDPH, kde konkrétně v ustanovení § 108 odst. 1 písm. i) je konstatováno, že přiznat a zaplatit daň správci daně je povinna *„osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň“*. V takovém případě podle rozsudků SDEU C-566/07 Stadeco BV ze dne 18. 6. 2009 a C-642/11 Stroj trans EOOD ze dne 31. 1. 2013, *„je osoba povinna odvést daň z přidané hodnoty, kterou uvede na faktuře bez ohledu na to, zda zdanitelné plnění bylo uskutečněno.* Jinak řečeno, z ustanovení § 108 odst. 1 písm. i) ZDPH vyplývá, že osobou povinnou přiznat a zaplatit daň je osoba, která uvede daň na dokladu. Stejný princip pak zakotvuje ustanovení čl. 203 Směrnice, kde je uvedeno, že daň z přidané hodnoty je povinna odvést každá osoba, která uvede tuto daň na dokladu. Směrnice i ZDPH tedy upravují problematiku shodně tak, že daň dluží každá osoba již jen z toho důvodu, že daň uvedla na faktuře. Uvedením daně na dokladu (byť by bezdůvodně) vystavitel vzbuzuje

dojem, že poskytl zdanitelné plnění a odvedl daň z přidané hodnoty, popř. ji zamýšlel odvést. Vystavitel dokladu tedy musí nést zodpovědnost za odvod DPH. Povinnost odvést daň tak nese vystavitel dokladu až do okamžiku provedení opravy dokladu. Daňový dluh nezaniká pouze z toho důvodu, že příjemci dokladu nebyl uznán nárok na odpočet daně, ani z důvodu, že subjekt, který doklad vystavil, nemá nárok na odpočet daně, jelikož přijal doklad, na němž byla daň uvedena neoprávněně. Odvolací námitky i v tomto směru jsou nedůvodné.

27. Žalovaný tak dospěl k závěru, že prvostupňový správce daně postupoval správně, když žalobci nárok na odpočet daně z deklarovaných přijatých plnění neuznal. Dalším důsledkem toho, že zboží bylo převezeno z JČS rovnou do jiného JČS, je zřejmost, že nebyly naplněny podmínky pro vykázání tohoto plnění jako osvobozeného dodání ve smyslu § 64 ZDPH a tak nebyla splněna zcela základní podmínka, aby bylo možné uplatnit nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do JČS.

28. Žalovaný dále v rámci třetího odvolacího důvodu odůvodňoval neuznání nároku na odpočet daně dle přijatých daňových dokladů, jejichž předmětem bylo pořízení zboží – palet od dodavatele EBRO trade, kdy systém pořízení zboží – palet byl shodný - od polského výrobce CMC, který je fakturoval společnosti EBRO pack, tato společnosti EBRO trade a ta pak žalobci. Zásadní rozdíl však spočíval v tom, že přeprava tohoto zboží byla ukončena v tuzemsku a zemí spotřeby bylo tuzemsko, nikoli JČS. Žalovaný ani v tomto případě na základě žalobcem předložených daňových dokladů a předmětné kupní smlouvy a listů CMR nezpochybnil, že je zřejmé, že zboží bylo naloženo v Polsku a vyloženo v tuzemsku. Žalovaný však po posouzení věci dospěl k závěru, že obchodní transakce zúčastněných subjektů nevykazují znaky standardního obchodního vztahu, jehož cílem je dosažení zisku, a proto v posuzoval, zda předmětné obchodní transakce naplňují znaky podvodného jednání ve smyslu judikatury SDEU .

29. Ze všech skutečností, které vyšly v průběhu řízení najevo, vyplynulo, že byl účelově vytvořen řetězec společností, v rámci kterého mělo být zboží předprodáváno, aniž by byla odvedena daň na výstupu u prvního zjištěného tuzemského článku řetězce (EBRO pack) a i u druhého tuzemského článku (EBRO trade – přímý dodavatel odvolatele) řetězce. Společnosti EBRO pack a EBRO trade přitom nehradily své daňové povinnosti a žalobce l pak byl osobou, která vykazovala nadměrné odpočty. K získání neoprávněné daňové výhody (respektive podvodu) tedy došlo v rámci obchodních transakcí kdy nezbytným článkem tohoto řetězce byl tuzemský plátce DPH (v daném případě nejprve společnost EBRO pack), který byl postaven do pozice pořizovatele zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě EU. U tohoto článku pak došlo k přijetí zboží, které je za běžných okolností předmětem daně dle ustanovení § 2 odst. 1 písm. c) ZDPH. Pořizovateli v takovém případě vzniká povinnost přiznat daň dle ust. § 25 odst. 1 ZDPH a za dodržení zákonných podmínek také nárok na odpočet daně dle ust. § 72 ZDPH. Protože u tohoto obchodního článku jednak nedošlo ke splnění zákonných povinností a tento dodavatel zboží tak daň, kterou inkasoval v rámci úhrady za prodané zboží od svého odběratele, do státního rozpočtu neodvedl, došlo k narušení principu daňové neutrality, na kterém je založen systém DPH. V prověřovaném řetězci tuzemských společností je následně zapojen další článek typu a to společnost EBRO trade, která nehradila daňové povinnosti a následně žalobce, který v předmětných obdobích uplatňoval odpočet na základě přijatých daňových dokladů. Na základě uvedeného žalovaný shledal, že první atribut daňového

podvodu dle judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu, tj. existence chybějící daně byla prokázána.

30. Dle žalovaného dalšími atributy daňového podvodu bylo zjištění, že chování uvedených společností je z pohledu ekonomicky chovajících se subjektů značně nestandardní, a to z hlediska znalostí jednotlivých článků řetězce o konečném odběrateli, z hlediska zápisu, virtuálních sídel a propojeného zastoupení společnosti EBRO pack a EBRO trade a i z hlediska vzniku žalobce, který vznikl jako společnost pro účel obchodu s novými europaletami s virtuálním sídlem, ačkoliv jednatel žalobce pan Pavel Kupka přitom jako fyzická osoba obchoduje s paletami již několik let a má v Plzni provozovny. Jednatel žalobce v průběhu řízení nebyl ve svých tvrzeních sourodý, když změnil své tvrzení ohledně provozoven, uváděl stejný faxový a telefonický kontakt, jaký používal při podnikatelské činnosti coby fyzické osoby, nakupoval palety od jediného dodavatele - společnosti EBRO trade, od počátku činnosti ihned ve velkých objemech.

31. Žalovaný dále zmínil nesrovnalosti vyplývající z uzavření kupní smlouvy ze dne 15. 1. 2014 a uvedl konkrétní skutečnosti odůvodňující propojené vztahy a vědomosti každého článku tuzemského o tom, odkud a komu bude zboží dodáno. K tomu zhodnotil, že v tržním prostředí existuje nepřímá úměra mezi počtem subjektů v řetězci a ekonomické efektivitě takovéhoto řetězce. S rostoucím počtem subjektů v řetězci klesá ziskovost jednotlivých subjektů anebo se rostoucí počet subjektů negativně promítá na ceně pro konečného odběratele. Tyto neopodstatněné přeprodeje, se zapojením většího počtu mezičlánků pouze přeprodávajících zboží, jsou typické právě pro řetězové či karuselové podvody. Racionálně chovající se subjekty by měly mít snahu množství těchto neproduktivních (předprodávajících) subjektů eliminovat. Vícero subjektů v řetězci mělo informace o množství přeprodejců, znalo předcházející článek svého přímého dodavatele nebo následující článek svého přímého odběratele, avšak vědomě akceptovalo stávající stav a rezignovalo na možnost zjednodušit tok dodávek zboží a tím zefektivnit svou podnikatelskou činnost. Informace o jednotlivých zapojených subjektech byly sdíleny de facto napříč celým řetězcem.

32. Žalovaný po prostudování spisového materiálu konstatoval, že v daném případě byly shledány skutkové okolnosti, které ve smyslu judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu potvrzují existenci podvodného jednání na DPH. Základní podmínka určující, zda jsou dané transakce zasaženy podvodným jednáním dodavatelských společností tj. existence chybějící daně, byla splněna a průběh transakcí mezi jednotlivými daňovými subjekty (články řetězce) v průběhu předmětných zdaňovacích období svědčí o značně nestandardní spolupráci mezi zúčastněnými subjekty, způsob fakturace byl nastaven tak, že odvolateli je umožněno „inkasovat“ odpočty, kdy však ani první ani druhý tuzemský článek daň neuhradil a jedná se o společnosti s nedoplatky. Zároveň jde o společnosti založené relativně krátkou dobu před uskutečněním výše popsaných obchodů, které jsou navíc jednoznačně personálně propojené.

33. Tato konstrukce, kdy již dokonce i samotný polský výrobce palet zná konečné zákazníky odvolatele a v řetězci tak dochází pouze k přefakturaci přes ČR, kdy přitom všechny články v ČR znají konečného odběratele, odpovídá účelově vytvořenému systému, kde odvolatel působí jako osoba „inkasující“ od státu neodvedenou daň, a lze tak jen těžko bez dalšího uvažovat, že se jedná o racionálně ekonomicky jednající subjekty. Z judikatury

SDEU vyplývá, že jsou to daňové orgány, které mají povinnost právně dostačujícím způsobem prokázat, že nastaly objektivní okolnosti svědčící o tom, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno či poskytnuto plnění, věděla nebo mohla vědět, že se pořízením či přijetím tohoto plnění, účastní plnění, které je součástí úniku na DPH. Nalezení objektivních okolností v konkrétním případě je tak podmínkou pro to, aby mohly daňové orgány zkoumat, zda daňový subjekt přijal všechna rozumná opatření, kterými by předešel své účasti na daňovém podvodu.

34. Po ověření existence daňového podvodu odvolací orgán zkoumal, zda lze odvolatele považovat za účastníka tohoto podvodu na DPH a zda tak byly naplněny podmínky pro vyloučení jím uplatněného nároku na odpočet daně. Žalovaný tedy aplikoval vědomostní test - zkoumal, jestli je na základě objektivních okolností prokázáno, že žalobce jako osoba povinná k dani, která přijala zboží, jehož dodání zakládá nárok na odpočet daně mohl a měl vědět, že předmětné plnění je součástí daňového podvodu. V této souvislosti žalovaný na str. 35 napadeného rozhodnutí předestřel konkrétní objektivní okolnosti, týkající se jednotlivých článků tuzemského řetězce dodavatelů a odběratelů, jejich vzniku, osobního, majetkového propojení, shodných znaků obchodního chování s absencí kontroly a neopatrností ve smluvních vztazích, které dle náhledu žalovaného prokazovaly, že žalobce minimálně vědět mohl a měl o svém zapojení do podvodu na DPH svědčících o tom, že odvolatel vědět mohl a měl, že je součástí podvodného jednání. Zmíněné indicie, byť každá sama o sobě nejsou nutně nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že odvolatel o účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty vědět minimálně mohl a měl.

35. Z hlediska vědomostního testu žalovaný dále posuzoval, zda je splněna i další podmínka - přijetí rozumných opatření. Dle žalovaného obchodní transakce, ze kterých žalobce uplatnil nárok na odpočet, nejsou nahodilými obchodními transakcemi, jejichž součástí by se žalobce stal bez vlastního vědomí či přičinění. Chování žalobce nepovažoval za obezřetné, za jednání s péčí řádného hospodáře - požadavek na jednatele společnosti s ručením omezeným, který má vykonávat svoji funkci s nezbytnou loajalitou, potřebnými znalostmi a pečlivostí. Vzhledem k tomu, že si odvolatel musel být vědom toho, že svou podnikatelskou činnost vykonává s omezeným počtem obchodních partnerů (resp. dokonce s jediným dodavatelem a to nově vzniklým, který má virtuální sídlo), kdy přitom i sám odvolatel byl nově vzniklou společností, v podstatě založenou pro tyto obchody, měl věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům tak, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. To bylo věcí zájmu žalobce o minimalizaci podnikatelského rizika. Pokud však odvolatel na minimalizaci podnikatelského rizika rezignuje, mohla by jeho neobezřetnost, kterou nelze posuzovat jako jednání v dobré víře, vyústit ve ztrátu nároku na odpočet daně.

36. Dle žalovaného **v**yhledáním objektivních okolností) došlo k naplnění podmínky nezbytné pro následné zkoumání, zda odvolatel přijal všechna rozumná opatření, kterými by předešel své účasti na daňovém podvodu a na základě hodnocení obezřetnosti a opatrnosti odvolatele v obchodních vztazích pak lze usuzovat, zda žalobce v případě prověřovaných obchodních transakcí jednal v dobré víře či nikoliv. Ze skutečností předestřených na str. 37-38 napadeného opatření, týkajících se neobezřetnosti žalobce při uzavírání obchodů a

ochraně obchodních údajů dospěl k závěru, že žalobce nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, jej nepovedou k účasti na daňovém podvodu.

37. Žalovaný v závěru hodnocení účasti žalobce na podvodném jednání shrnul, že v souladu se závěry SDEU a Nejvyššího správního soudu byla prokázána existence podvodného jednání, bylo nalezeno dostatečné množství skutečností prokazujících existenci objektivních okolností svědčících o tom, že odvolatel vědět mohl a měl, že se účastní podvodného jednání a že neobezřetnost žalobce nelze posuzovat jako jednání v dobré víře. Žalobce nepřijal veškerá rozumná opatření, která lze po něm s ohledem na rozsah a charakter plnění spravedlivě požadovat, aby svojí účasti na podvodu na DPH předešel. Nekontaktnost některých článků v řetězci či neplnění si jejich povinností sice nejsou ve sféře vlivu žalobce, ale za situace, kdy žalobce dle výše uvedeného neučinil všechna nezbytná opatření k tomu, aby jím uskutečňované obchodní transakce probíhaly tak, jak je v poctivém obchodním styku obvyklé, a kdy se v podstatě nezajímal o to, kdo jsou jednotliví dodavatelé, kde skutečně sídlí, jaká je jejich historie a zázemí (personální i majetkové), jako ani sám nepostupoval s péčí řádného hospodáře, když neevidoval objednávky, nekontroloval zboží, nezajímal se o to zda uzavírá smlouvu s osobou k tomu oprávněnou, apod., tak nelze než uzavřít, že ačkoliv tedy odvolatel skutečně unesl prvotní důkazní břemeno a prokázal splnění hmotněprávních a procesních podmínek vzniku a uplatnění nároku na odpočet ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH a § 73 odst. 1 ZDPH, přesto žalobci nárok na odpočet v souvislosti s přijatými daňovými doklady nenáleží, neboť žalobce vědět mohl a měl, že se uvedenými plněními účastní podvodu na dani z přidané hodnoty.

38. Z uvedených důvodů žalovaný nepovažoval za důvodné odvolací námitky, týkající se jednotlivých aspektů podvodného jednání, vědomosti žalobce o tomto jednání a námitky, že žalobce nezanedbal žádné povinnosti při uzavírání obchodů.

39. Žalovaný konečně odmítl i odvolací námitky čtvrtého odvolacího důvodu ohledně aplikace institutu ručení podle § 109 odst. 1 ZDPH opírající se o rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě. Žalovaný poukázal na to, že ručení za nezaplacenou daň je institutem zajišťovacím, přistupujícím k hlavnímu závazku, dopadají na něj tedy všechny obecné charakteristiky, tj. akcesorita a subsidiarita ručení. Subsidiární povaha ručení značí, že může nastoupit až v okamžiku, kdy dlužník nesplní svůj dluh (nebo jeho část), který je ručením zajištěn. Mezi podmínky pro vydání výzvy ručiteli pak dále patří dle ustanovení § 171 odst. 3 daňového řádu neuhrazení daňového nedoplatku daňovým subjektem ve stanovené, případně náhradní lhůtě, předchozí nebo následné upomenutí subjektu o úhradu, a neúspěšné vymáhání nedoplatku na daňovém subjektu. Podmínky pro uplatnění ručení je nutno pečlivě hodnotit, nejde o institut, který sám o sobě řeší podstatu daňových úniků. Institut ručení coby nástroj v boji proti daňovým únikům tak může mít toliko podpůrný charakter, s tím, že vždy je třeba zachovat také možnost využití dalšího nástroje v boji proti daňovým únikům, kterým je právě odepření nároku na odpočet daně v rámci nalézacího řízení. Při tvrzeném „přednostním“ užití ručení by toto bylo třeba obecně aplikovat nejen jak v případě vyměření, ale i v případě doměření daně), s tím, že v souladu s ustanovením § 251 daňového řádu by daňovému subjektu vznikla i povinnost uhradit penále z částky doměřené daně. S institutem ručení však na rozdíl od doměření daně penále spojeno není, proto by došlo ke zvýhodnění takových subjektů vůči subjektům bez

podvodného úmyslu, kterým byla na základě daňové kontroly doměřena daň. V souvislosti s uvedeným žalovaný citoval s odborné literatury naznačující využívání řetězcových podvodů k vyhýbání se sankci a k nepřímé podpoře daňových podvodů. S odkazem na ustanovení Směrnice Rady 77/388/EHS ve znění směrnice Rady 95/7/ES žalovaný poukázal na kolizní pravidlo lex specialis derogat generali, znamenající přednost zvláštní právní úpravy, tj. užší právní normy, před právní úpravou obecnou, tj. normou širší, která se uplatní jen tam, kde zvláštní právní úprava věc neupravuje. Základní podmínkou pro použití tohoto kolizního pravidla tedy je, aby se jak *lex specialis*, tak *lex generalis* vztahovaly na totožnou věc, resp. problematiku. Tato podmínka však v nyní posuzovaném případě naplněna nebyla, jelikož totožnost dané problematiky nezakládá obdobnost podmínek uplatnění institutu ručení daných v § 109 ZDPH a principu možnosti odepření nároku na odpočet daně. Žalovaný tak uzavřel, že odepření nároku na odpočet daně na podvodném jednání na DPH, při kterém bylo konstatováno porušení neutrality daně, nesměřuje pouze k vybrání této chybějící daně, nýbrž představuje ochranný mechanismus pro účinné fungování systému DPH. Smyslem a účelem Směrnice je nepřiznání nároku na odpočet daně každému takovému subjektu, který tento systém zneužívá podvodným způsobem. I čtvrtý odvolací důvod žalovaný neshledal důvodným.

40. Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba

41. Žalobce v podané žalobě uplatnil následující námitky:

42. A) Uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně

43. Žalobce v žalobě předně uvedl námitku prekluze. Tvrdil, že lhůta pro stanovení daně marně uplynula u daně za zdaňovací období prosinec 2014 a leden – červenec 2015. 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 ust. § 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 daňového řádu 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 prekluzívní lhůty.

44. B) Přednost ručení před obecným principem neuznání odpočtu DPH

45. 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 citoval z rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016-60, 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, pročež mu neměl být odepřen nárok na odpočet, nýbrž měly daňové orgány primárně užít § 109 odst. 1 ZDPH.

46. C) Nepřezkoumatelnost části napadeného rozhodnutí

47. Žalobce namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v té jeho části, která je postavena na závěru, že žalobce neprokázal, že se v jeho případě jednalo o dodání zboží s místem plnění v tuzemsku. Žalobce polemizuje se skutkovými a právními závěry žalovaného ohledně povahy dopravy z Polska do Rakouska a Německa, neboť tvrdí, že se nemohl podílet na získávání informací od výrobce v Polsku – společnosti CMC, nemohl klást jejich zástupcům otázky a daňové orgány k jeho návrhu nevyslechly svědky - osoby, které jednaly za organizátora přepravy, což bylo určující pro zjištění místa plnění. Nebylo tak prokázáno, jak objednatel přepravu zadal, zda docházelo k přerušení dopravy v Českém Těšíně, jak tvrdil žalobce a svědek U. Skutkový stav tak byl nedostatečně zjištěn.

48. Žalobce tvrdí, že k předání zboží docházelo na území ČR, což potvrdil dodacími listy a výpovědí svědka U. a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 41/2014 - 46, ve kterém Nejvyšší správní soud dovodil, že *„dodáním zboží se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník“* V tomto světle je dle žalobce podstatné, že svědek U. byl oprávněn zboží kontrolovat a v případě podstatných vad odmítnout jeho převzetí a dodávku vrátit. Tím došlo k dodání zboží žalobci. Je přitom nerozhodné, zda na území ČR došlo či nedošlo k ukončení přepravy, protože podstatný je převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.

49. Žalobce uvedl, že správce daně k jeho návrhu provedl výslech zástupce jeho dodavatele, jehož podpis je na dodacích listech, a o kterém svědek U. uvedl, že mu předával zboží, a to W. M. Svědek M. však nepotvrdil předání zboží dle dodacích listů a žalobce to vysvětluje tím, že tento svědek zastíral svůj podíl na aktivitách v jiné korporaci jeho příbuzného. Žalobce namítal, že se daňové orgány při rozporných výpovědích svědka U. a svědka M. přiklonily na stranu jednoho svědectví, protože vyhovují jeho „vyšetřovací verzi“, ale nevyslechly osoby jednající za organizátora přepravy, které mohou vnést světlo do otázky, kde na odběratele polské společnosti CMC přešlo právo nakládat s věcí jako vlastník. Formální nesrovnalosti, které žalovaný u svědka U. nalezl, nemohou vést daňové orgány k rezignaci na jejich povinnost řádně objasnit skutkový stav tím, že odmítnou důkazní návrhy žalobce a jiné důkazy nepředloží. Žalobce proto tvrdí, že skutkový stav nebyl dostatečně prokázán a nelze tvrdit, že k převzetí zboží na území ČR nedošlo, a proto je napadené rozhodnutí nezákonné.

50. S odkazem na rozhodnutí SDEU ve věci C-245/04 EMAG a ve věci C-430/09 Euro Tyre Holding BV dle žalobce plyne, že je třeba pečlivě zjišťovat, zda jde o jednu přepravu, anebo několik přeprav na sebe navazujících. Žalobce tvrdí, že v daném případě šlo o minimálně dvě přepravy provedené týmž přepravcem, protože je odděluje nakládání se zbožím prostřednictvím jeho zástupce Ing. Bc. U. Žalobce namítá vadnou aplikaci citovaného rozhodnutí SDEU, v němž se Soudní dvůr EU zabýval otázkou, kterému dodání zboží se přičte doprava uvnitř EU, když jde o dvě na sebe navazující dodání mezi různými subjekty, kdy subjekty uprostřed transakce oproti případu žalobce nepřišly vůbec do styku se zbožím.

51. Žalobce namítal mylný závěr žalovaného, že žalobce nezajišťoval přepravu pro své zákazníky v Německu a Rakousku. Tvrdí, že dopravu zajišťoval prostřednictvím svého dodavatele, podstatný je vliv žalobce na přepravu, když se ten na její organizaci podílel prostřednictvím svého zástupce Ing. Bc. U. do té míry, že jí v podstatné části pohybu zboží na území ČR ovládal.

52. Žalobce v rámci námitek ohledně místa plnění také tvrdí, že odpovědnost za určení místa zdanitelného plnění nese vystavitel daňového dokladu. Stejně tak i za datum uskutečnění zdanitelného plnění, které žalobce nemůže ovlivnit, a proto není odpovědný za nesoulad mezi daty uvedenými na dodacích listech a přijatých daňových dokladech. Žalobce je příjemcem zdanitelného plnění, a proto jej odpovědnost za správnost všech údajů nestíhá.

53. Žalobce dále namítal, že ust. § 43 zákona o DPH svěřuje vrácení chybně fakturované DPH výhradně do rukou plátce, který neoprávněně zvýšil svou daňovou povinnost, tedy jeho dodavatele. Připomněl, že dle Směrnice je v zásadě na členských státech, aby stanovily podmínky, za nichž lze opravit DPH, která byla naúčtována bezdůvodně. Žalobce vyzval svého dodavatele k opravě daňových dokladů a vrácení tomu odpovídající DPH, čímž vyčerpal veškeré možnosti, které mu zákon dává. Za takové situace je v rozporu se zásadou neutrality a efektivity dané odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet .

54. D) Účast žalobce na daňovém podvodu

55. Poslední část námitek směřuje proti druhému závěru žalovaného o odepření nároku žalobce na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění určených pro odběratele v tuzemsku, a to závěru o zapojení žalobce do podvodu s DPH. Žalobce zpochybnil jednotlivé objektivní skutečnosti, na kterých žalovaný postavil svůj závěr, že v řetězci dodávek došlo k podvodnému jednání, a argumentoval proti jednotlivým indiciím, kdy vysvětloval, že se nemohl dozvědět o společnosti EBRO pack, s.r.o., jako o předchozím dodavateli dodavatele žalobce, že nevzešly žádné nesrovnalosti z jednání s osobou, která vystupovala za dodavatele žalobce, jak se žalobce podílel na přepravě zboží v případě traťových dodávek, apod., takže neměl žádné indicie o tom, že by byl někým spáchán daňový podvod. Proto stačilo, když svého bezprostředního dodavatele kontroloval ve veřejných rejstřících.

56. Žalobce dále s odkazem na britskou judikaturu poukázal na to, že pro odepření nároku osoby povinné k dani na odpočet daně na vstupu nestačí, pokud je osobě povinné k dani známo pouze riziko, že by transakce, do níž vstupuje, mohla být zasažena podvodem, ve smyslu rozsudku Kittel musí být postaveno na jisto, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že spojení transakcí s podvodem jistě existuje. Pro zodpovězení otázky, zda plátce věděl nebo vědět měl, pak není zcela rozhodující, zda a případně jak osoba povinná k dani svého dodavatele prověřila; otázka potřeby nebo dostatečnosti prověření je z tohoto pohledu totiž spíše jen doprovodnou skutkovou okolností. Rezignace na provedení prověření dodavatele v případě existence nestandardních okolností může pouze indikovat, že osoba povinná k dani o spojení s podvodem věděla nebo měla vědět. Nicméně ani prověření dodavatele v rámci možností, které má osoba povinná k dani (na rozdíl od správce daně) k dispozici v situaci, kdy okolnosti transakce se budou jevit jako nestandardní, nemusí tuto osobu nutně vést k závěru, že jediným rozumným vysvětlením je spojení s podvodem. Za situace, kdy neexistují konkrétní indicie podvodu, tedy nelze ani

po obezřetném plátci požadovat, aby své dodavatele prověřoval a *de facto* tak nahrazoval činnost daňové správy na poli prevence daňových úniků. Žalobce na základě výše uvedených skutečností tvrdí, že nezanedbal žádnou povinnost při uzavírání obchodů, nezúčastnil se přímo ani nepřímo na daňovém podvodu a žalovaný odepřel nárok na odpočet daně neoprávněně, pročež je napadené rozhodnutí nezákonné.

57. Žalobce vytýkal výklad vědomostního testu, žalovaným, když se zaměřil se na podstatu toho, co znamená podmínka: „*věděl či vědět měl a mohl*“. Tento pojem evropského práva, je dle žalobce třeba vykládat v českých poměrech stejně jako nevědomou nedbalost. Explicitně je tento závěr vyjádřen v rozsudcích 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. I rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j.: 6 Afs 147/2016 – 28 hovoří o nezbytnosti povinnosti daňových orgánů prokázat plátci zavinění. Žalobce citoval trestněprávní doktrínu k nevědomé nedbalosti včetně kritéria nedbalosti v obou jejích formách, jímž je zachování potřebné míry opatrnosti pachatele. Míra opatrnosti je dána spojením objektivního a subjektivního hlediska při předvídání způsobení poruchy nebo ohrožení zájmu chráněného trestním zákonem, protože jedině spojení obou těchto hledisek při posuzování trestní odpovědnosti za nedbalostní trestný čin odpovídá zásadě odpovědnosti za zavinění v trestním právu. V souvislosti s tím žalobce namítal, že k objektivní míře opatrnosti, tedy k opatřením, které mohl žalobce přijmout, napadené rozhodnutí mlčí. Žalobce tak namítal, že účast na daňovém podvodu v nedbalostní formě (vědět měl a mohl) má stejný obsah jako nevědomá nedbalost. Je tak povinností žalovaného prokázat žalobci zavinění, jehož podmínkou je, že žalobce měl za povinnost předvídat porušení nebo ohrožení zájmu chráněného daňovým právem, což žalovaný nedokázal. Žalobce tak tvrdí, že mu ničím nebyla dána povinnost jednat obezřetně, a proto mu žalovaný nemohl odepřít nárok na odpočet pro nepřijetí dostatečný opatření pro zamezení účasti na daňovém podvodu.

58. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

59. K žalobní námitce uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení DPH za zdaňovací období měsíce prosince 2014, ledna až července 2015, žalovaný předně uvedl, že lhůty pro stanovení daně za uvedená zdaňovací období započaly běžet po 1. 1. 2014. Na běh a délku prekluzivní lhůty se proto použije § 148 daňového řádu ve znění účinném od 1. 4. 2014. Před uplynutím lhůty pro stanovení daně došlo zahájením daňové kontroly ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu k novému běhu lhůty pro stanovení daně. Tříletá lhůta pro stanovení daně v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu začala běžet znovu ode dne, kdy byla daňová kontrola zahájena. Počátek a konec běhu lhůty stanovené podle let upravuje § 33 odst. 1 daňového řádu, dle něhož taková lhůta počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty. Konec lhůty pro stanovení DPH za zdaňovací období měsíce prosince 2014 by připadl nově na den 3. 3. 2018, konec lhůty pro stanovení DPH za zdaňovací období měsíce ledna 2015 by připadl nově na den 1. 4. 2018, konec lhůty pro stanovení DPH za zdaňovací období měsíce února a března 2015 by připadl nově na den 20. 5. 2018, konec lhůty pro stanovení DPH za zdaňovací období měsíce dubna a května 2015 by připadl

nově na den 23. 7. 2018 a konec lhůty pro stanovení DPH za zdaňovací období měsíce června a července 2015 by připadl nově na den 2. 9. 2018. V případě žalobce by však došlo ke stavění lhůty pro stanovení daně v důsledku mezinárodní spolupráce podle § 148 odst. 4 písm. e) resp. f) daňového řádu. Dle § 148 odst. 4 písm. e) daňového řádu ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, tedy od 1. 1. 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. Dle žalovaného je ve vztahu k uvedeným zdaňovacím obdobím podstatné, že dne 23. 3. 2017 byla v rámci mezinárodní výměny informací zaslána polské daňové správě žádost o provedení svědecké výpovědi žalobcem navrženého svědka W. M. Tímto dnem tedy došlo ke stavění lhůty pro stanovení daně, a to až do dne 9. 6. 2017, kdy prvostupňový správce daně obdržel odpověď na výše uvedenou žádost. Lhůta pro stanovení daně tedy neběžela po dobu 78 dnů. Ve vztahu k výše uvedeným zdaňovacím obdobím s výjimkou zdaňovacího období měsíce prosince 2014 je rovněž podstatné, že dne 1. 6. 2016 byla v rámci mezinárodní výměny informací zaslána rakouské daňové správě žádost o informace na společnost Tema Sägeindustrie GesmbH & Co KG. Tímto dnem tedy došlo ke stavění lhůty pro stanovení daně, a to až do dne 19. 5. 2016, kdy prvostupňový správce daně obdržel odpověď na výše uvedenou žádost. Lhůta pro stanovení daně tedy neběžela po dobu 79 dnů. V důsledku uvedeného se konec lhůty pro stanovení daně posunul. Konec lhůty pro stanovení DPH za nejzazší zdaňovací období měsíce prosince 2014 by připadl nově na den 19. 5. 2018, konec lhůty pro stanovení DPH za další zdaňovací období měsíců ledna – července později. To znamená, že byly-li platební výměry vydány dne 20. 9. 2017 a žalobci doručeny dne 30. 9. 2017, byly vydány ve lhůtě pro stanovení daně. Protože platební výměry byly žalobci doručeny v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období měsíce prosince 2014 a ledna 2015, došlo tímto úkonem k prodloužení dosavadní lhůty pro stanovení daně o 1 rok ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. V důsledku toho se konec lhůty pro stanovení daně posunul tak, že konec lhůty pro stanovení DPH za zdaňovací období měsíce prosince 2014 by připadl nově na den 19. 5. 2018 a konec lhůty pro stanovení DPH za zdaňovací období měsíce ledna 2015 by připadl nově na den 5. 9. 2018, za období měsíc února a března na den 24. 10. 2018, za měsíce dubna a května na den 27. 12. 2018 a za měsíce června a července na den 6. 2. 2019. Z důvodu, že platební výměry byly žalobci doručeny v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období měsíce února až července 2015, došlo tímto úkonem k prodloužení dosavadní lhůty pro stanovení daně o 1 rok ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Žalovaný dodal, že dne 11. 10. 2018 (správně má býti dne 10. 11. 2018 – pozn. soudu) došlo k vydání žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání, přičemž jeho doručením žalobci dne 11. 10. 2017 (tj. v posledních 12 měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně) byla lhůta pro stanovení daně v souladu s § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu opět prodloužena o 1 rok, přičemž žalovaný upozornil, že zahájením daného soudního řízení se lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu zastavila a po dobu tohoto soudního řízení neběží. Žalovaný proto konstatoval, že ani platební výměry ani rozhodnutí o odvolání nebyly vydány po uplynutí lhůty pro stanovení daně upravené v § 148 daňového řádu.

60. Žalovaný zdůraznil, že pro nyní posuzovaný případ je nezbytné vycházet z aktuální úpravy běhu lhůty pro stanovení daně v § 148 daňového řádu a z ust. § 148 nelze nikterak

dovodit nemožnost řetězení jednotlivých skutečností, na základě kterých dochází k přerušení, prodloužení či stavění lhůty pro stanovení daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 6 Afs 386/2017 – 56, bod 36).

61. Ve vztahu k námitkám ohledně k prokázání místa plnění v tuzemsku žalobní námitky jsou totožné s námitkami odvolacími, proto v podrobnostech odkázal na příslušnou část rozhodnutí o odvolání, ze které plynou závěry žalovaného o nedůvodnosti těchto námitek, a uvedenými žalobními důvody tedy nemůže být zapříčiněna nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí o odvolání.

62. K námitkám ve vztahu k odepření nároku na odpočet daně z důvodu vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu žalovaný poukázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 8/2018 - 56, ve kterém tento soud mimo jiné s poukazem na konstantní judikaturu Soudního dvora Evropské unie, resp. i Nejvyššího správního soudu ve věci podvodů na DPH odmítl závěry Krajského soudu v Ostravě stran upřednostnění institutu ručení dle § 109 odst. 1 Z DPH před institutem neuznání odpočtu DPH z důvodu zapojení do podvodného řetězce. Závěry Nejvyššího správního soudu odmítající aplikaci ručení namísto odepření nároku na odpočet jsou přiléhavé i pro nyní řešenou věc. Rovněž v nyní řešeném případě správce daně resp. žalovaný činili kroky za účelem zjištění a stanovení vlastní daňové povinnosti žalobce a tedy postupovali v rámci nalézací fáze řízení (a nikoliv v rámci řízení o placení daní), V souladu s judikaturou SDEU, resp. Nejvyššího správního soudu nelze podvodně nárokovaný odpočet daně přiznat.

63. Ve vztahu k závěrům žalovaného ohledně vědomého zapojení žalobce do daňového podvodu má žalovaný za to, že dostál požadavkům relevantní judikatury SDEU. Žalobní námitky v tomto směru jsou rovněž shodné s námitkami odvolacími. Dle žalovaného je z napadeného rozhodnutí naprosto zřejmé, že žalobci bylo kladeno k tíži, že o podvodu vědět mohl a měl, nikoliv, že o podvodu věděl či vědět musel. Žalovaný k tomu citoval výňatek z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 31/2018 – 53, podle kterého nelze činit rozdílu mezi tím, že musí být daňovému subjektu v případě neuznání nároku na odpočet DPH prokázáno, že „věděl nebo musel vědět“, oproti dříve uváděnému slovnímu spojení „věděl nebo měl vědět. Žalovaný odmítl žalobcův odkaz na trestněprávní praxi i doktrínu k nevědomé nedbalosti, neboť jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Afs 4/2011 – 71: *„Předmětem 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. ř.).* Pro nesměšování principů trestního a daňového řízení svědčí rovněž skutečnost, že 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“* (viz rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015 – 35, bod [17]).

64. Žalovaný má za to, že prokázal účast žalobce na daňovém podvodu a s tím související podvodné uplatnění nároku na odpočet DPH, tedy že zcela unesl důkazní břemeno, které v případě účasti plátce daně na daňovém podvodu tíží správce daně. Naopak tvrzení žalobce, že mu ničím nebyla dána povinnost jednat obezřetně, a proto mu žalovaný

nemohl odepřít nárok na odpočet pro nepřijetí dostatečných opatření pro zamezení účastni na daňovém podvodu, v kontextu s výše uvedeným neobstojí.

65. Dle žalovaného není pravdivé ani tvrzení žalobce, že *k opatřením, které mohl žalobce přijmout, napadené rozhodnutí mlčí.* Žalovaný v této souvislosti poukazuje zejm. na body 106 a 107 rozhodnutí o odvolání. Žalovaný se ohradil proti arogantnímu nařčení v bodě XIV. žaloby, kde žalobce poukazuje na nehoráznou drzost správce daně a posteskává si nad úrovní úředních osob, které mají hájit právní stát a ne navádět podnikatele k trestné činnosti. Tvrzení žalobce nemá oporu ve spisovém materiálu a ve světle všech dostupných informací promítnutých v předmětném rozhodnutí o odvolání svědčících pro závěr o účasti žalobce na podvodném jednání s DPH ve smyslu judikatury SDEU žalovaný dodává, že taková argumentace ze strany žalobce (v dané době zastoupeného advokátem, který je v daném oboru profesionálem!) není vůbec namístě.

66. Z uvedených důvodů žalovaný má za to, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí nezákonnostmi a vadami žalobcem tvrzenými, a proto navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

V. Jednání před soudem

67. Při jednání před soudem zástupce žalobce zpochybnil argumentaci žalovaného o splnění podmínky tzv. ztracené daně v řetězci dodavatelů a odběratelů, když poukázal na věc řešenou u SDEU pod C-4/2000, v níž dle jeho názoru bylo postaveno na jisto, že ztracenou daní není nezaplacená daň jiným daňovým subjektem. Ve vztahu k odepření nároku na odpočet a pro doplnění svého žalobního tvrzení ohledně užití institutu ručení za nedoplatek na dani jiného daňového subjektu zástupce uvedl, že žalobce si je vědom zrušení jím odkazovaného rozsudku Krajského soudu v Ostravě, má však za to, že jeho názor podporuje stanovisko Generální advokátky ve věci vedené u SDEU pod sp. zn. C-4/2020, dle něhož je ručení za ztracenou daň prostředkem šetrnějším a přednostním. Toto stanovisko má vliv na posouzení účasti daňového subjektu na daňovém podvodu a znamená, že nešlo o podvodné jednání, ale o platební nekázeň. Žalobce neměl možnost se dozvědět, že jeho dodavatel neplní daňovou povinnost, ve spise není žádný důkaz o tom, že by se nezaplacená daň ztratila. Zástupce žalobce v souladu s bodem VI. žaloby zopakoval, že vědomost o nezaplacené dani mohl žalobce nabýt jen prostřednictvím institutu nespolehlivého plátce, v rozhodné době však dodavatel žalobce takto označen nebyl.

68. Zástupce žalobce zároveň setrval na tvrzení o nedostatečně zjištěném stavu věci způsobeném tím, že správce daně nešel na návrhy výslechu svědků již u výrobce palet, své závěry založil jen na výpovědi svědka M., avšak neuvedl, proč jeho svědectví nebylo věrohodné.

69. Ohledně tzv. Axel Kittel testu zástupce žalobce odkázal na to, že ani jeden z bodů tohoto testu nebyl splněn.

70. Zástupkyně žalovaného setrvala na vyjádření k žalobě. Uvedla, že institut ručení za nezaplacenou daň je třeba odlišovat od odepření nároku na odpočet daně, na tom nemůže nic změnit ani zmíněné stanovisko Generální advokátky. Z tohoto stanoviska nevyplývají kategorické závěry, jde o otázku nadnesenou a nedořešenou. V dané věci došlo k

identifikaci podvodného jednání z důvodu nestandardních transakcí, nikoliv jen z důvodu platební nekázně, bylo třeba posoudit souvislosti ztracené daně s předmětným plněním, žalobce měl jediného dodavatele a tato okolnost vylučuje případ posuzovaný Generální advokátkou. V případě chování žalobce dále nelze spoléhat pouze na institut nespolehlivého plátce, nelze spoléhat jen na absenci zápisu dodavatele jako nespolehlivého plátce. K návrhu výslechu svědků na polské straně zástupkyně žalovaného uvedla, že nebyly dány důvody k provedení výslechu těchto svědků.

VI. Posouzení věci městským soudem

71. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.), v rozsahu uplatněných žalobních bodů.

72. Žaloba není důvodná.

73. Ad A) Soud se především zabýval námitkou prekluze práva správce daně vyměřit daňovou povinnost žalobce za tvrzená zdaňovací období prosince r. 2014 a leden až červenec 2015. Shodně se žalovaným dospěl k závěru, že k prekluzi práva nedošlo. Je tomu především proto, že správce daně, potažmo žalovaný postupovali v souladu s právní úpravou danou pravidly postupně stanovenými v ust. § 148 odst. 1, § 148 odst. 2 a 3, § 148 odst. 4 písm. e) ve znění do 31. 12. 2014, následně § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Citovaná ustanovení stanoví nejdříve lhůtu pro stanovení daně standardně jako lhůtu tříletou běžící ode dne uplynutí lhůty pro podání daňového tvrzení (§ 148 odst. 1). Běh této lhůty je dále ovlivněn (stavěn) zahájením daňové kontroly, a to až do dne ukončení daňové kontroly, kdy lhůta začíná běžet znovu (§ 148 odst. 3). V jejím rámci pak lhůta pro stanovení daně neběží (je přerušena) také po dobu odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne odpovědi na tuto žádost nebo do dne ukončení mezinárodní spolupráce v odeslaném oznámení (§ 148 odst. 4 písm. e), resp. f)). V rámci uvedené právní úpravy lhůt pro stanovení daně je také třeba zaznamenat, že dle platné úpravy dopadající na případ žalobce je úkonem majícím vliv na prodloužení lhůty o 1 rok - oznámení rozhodnutí o stanovení daně, došlo-li k tomuto oznámení v posledních 12 měsících před uplynutím *dosavadní* lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu).

74. Soud přisvědčuje žalovanému v jeho doplnění vyjádření k žalobě, že v daném případě je rovněž zachována objektivní lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu, jež končí uplynutím 10 let od původního počátku lhůty pro stanovení daně.

75. Oproti postupu správce daně, potažmo žalovaného žalobce ve svých tvrzeních uvedenou právní úpravu nezmiňuje a nezohledňuje, pro tento případ vychází nesprávně z toliko standardní délky tříleté lhůty a vzdor celkovému institutu prekluze v ust. § 148 daňového řádu uplatňuje námitky pouhé dostatečností 3 let na provádění úkonů daňové kontroly, bez ohledu na zcela kogentní právní úpravu. Žalobcův odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 69/2004-52 neobstojí, neboť tento se váže k již neúčinné právní úpravě a vůle zákonodárce je v citovaném ustanovení projevena jednoznačně.

76. Z napadeného rozhodnutí vyplývají data a skutečností, které měly vliv na stavění, přerušení a prodloužení lhůty k vyměření daně, žalobce ostatně tyto skutečnosti v žalobě nikterak nepopírá a ohledně nich žádné nesrovnalosti netvrdí. Žalovaný v napadeném

rozhodnutí přehledně uvedl, jaká daňová kontrola a k jakému datu, za jaké zdaňovací období byla zahájena a dále, že daňové kontroly byly ukončeny protokolem o jejich projednání dne 11. 9. 2017. Ze zpráv o daňových kontrolách vyplývá, jaké skutečnosti byly v jejich rámci zjištěny, včetně mezinárodní spolupráce s orgány finanční správy z jiných členských států. Z napadeného rozhodnutí i ze spisu je také zřejmé, kdy došlo k oznámení o stanovení daňové povinnosti v rámci doby 12 měsíců před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně.

77. Žalovaný nadto k tomu přehledně ve svém vyjádření k žalobě předestřel, jaké skutečnosti měly vliv na běh lhůty pro vyměření daně a jak se data pro vyměření daně posouvala v návaznosti na jednotlivé lhůtu ovlivňující skutečnosti.

78. Z uvedených důvodů soud neshledal žalobní námitku o prekluzi práva vyměřit daň důvodnou.

79. Ad B) K žalobní námitce, která je především citací z rozsudku Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 7Afs 8/2018 a v níž žalobce dovozuje, že žalobci neměl být odepřen nárok na odpočet daně, neboť dle uvedeného rozsudku má být v situaci obdobných řetězových obchodů s podezřením na podvodné jednání aplikován institut ručení dle § 109 odst. 1 daňového řádu jako přednostní oproti neuznání odpočtu DPH, městský soud kromě toho, že rozsudek krajského soudu byl zrušen Nejvyšším správním soudem, považuje uplatňované řešení jako náhrady za zjišťování účasti v podvodném řetězci za zcela nepřijatelné.

80. Předně žalobcem zmíněný 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 Ten 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.

81. Uvedený rozsudek zcela zřejmým způsobem vysvětluje smysl ručení v daňovém právu. Uvádí, že *„současná podoba § 109 odst. 1 zákona o DPH představuje „pouhý“ zvláštní případ ručení jako zajišťovacího institutu majícího své místo v dílčím daňovém řízení při placení daní, nikoliv obecnou úpravu reakce na veškeré myslitelné daňové podvody (k tomu viz stanovisko Generálního advokáta Colomera ke spojeným věcem Kittel, C-439/04 a C-440/04, podle kterého existují podvodné varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představivost těch, kteří je připravují). Dle Nejvyššího správního soudu ostatně ani z důvodové zprávy nevyplývá, že by bylo úmyslem zákonodárce zavést do právního řádu s účinností od 1. 4. 2011 (kdy nabyl účinnosti zákon č. 47/2011 Sb., kterým byl do zákona o DPH vložen § 109) nová pravidla pro postihování jednání, které je orgány finanční správy vytýkáno žalobci v nyní posuzované věci (tj. vědomé zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty), resp. osvobodit účastníky takového jednání od příslušenství, jak tvrdí žalobce.“.....“. Zákonodárce v důvodové zprávě uvedl, že institut ručení je zaváděn jako další z nástrojů v boji proti daňovým únikům na základě článku 205 směrnice 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty“*

82. Městský soud k tomu doplňuje, že hypotéza ust. § 109 odst. 1 daňového řádu se předně vztahuje k institutu placení daní a její smysl je fiskální, jejím smyslem není ochrana nároku na odpočet daně. Použití tohoto institutu jako přednostního by popíralo výklad unijního

systému DPH založeného na boji proti podvodům a daňovým únikům na DPH. Jde o cíl uznaný a podporovaný směrnicí o DPH i Soudním dvorem Evropské unie (viz např. rozsudek ze dne 27. 9. 2007, *Teleos*, C-409/04, odst. 61).

83. Každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, toto pravidlo vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání unijních právních předpisů bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. V opačném případě, tedy je-li 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 (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 44/2011 – 343 a obdobně č. j. 1 Afs 26/2012 - 34).

84. Soud proto nepřisvědčil názoru žalobce, že daňové orgány měly primárně užít § 109 odst. 1 ZDPH a neměl mu být odepřen nárok na odpočet. Na uvedeném nemůže nic změnit ani argumentace žalobce přednesená jeho zástupcem při ústním jednání před soudem ohledně řízení u Soudního dvora Evropské Unie pod sp. zn. C-4/2020. Stanovisko Generální advokátky neřeší použití institutu ručení v případě neuznání nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodu na dani z DPH a ani logicky takové řešení nemůže být vzhledem ke zmíněnému účelu boje proti podvodům a daňovým únikům vůbec přijato. Uvedené stanovisko se zabývá otázkou úroků z prodlení z důvodu opožděného odvodu DPH a jejich případného zahrnutí do ručení třetí osoby za dluh, tato otázka navíc nebyla jednoznačně vyřešena. To, že by ručení mělo mít přednost před odepřením nároku na odpočet, není ve stanovisku hlavní řešenou otázkou a ani se nejedná o kategorický závěr.

85. Žalobní námitka uplatňující ručení za „ztracenou“, resp. nezaplacenou daň dodavatelem žalobce za okolností daňového podvodu, je tedy nedůvodná.

86. Ad C) Další žalobní tvrzení je tvrzení o nepřezkoumatelnosti té části napadeného rozhodnutí, která se týká odepření nároku na odpočet daně z důvodu neprokázání místa zdanitelného plnění.

87. Z podstaty dvou hlavních závěrů, na jejichž základě došlo k vyměření daně tak, jak byly rozlišeny v napadeném rozhodnutí, se uvedená žalobní námitka týká určení místa plnění v transakci dodávky palet z JČS (Polska) do JČS (Rakouska a Německa), kdy žalobce neměl prokázat, že místo plnění se nacházelo v tuzemsku.

88. Městský soud rozhodně odmítá, že by napadené rozhodnutí v této části trpělo vadou řízení, jakou je nepřezkoumatelnost.

89. Povahu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů, resp. soudů, vymezila ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“). Podle této judikatury jsou nepřezkoumatelná taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. například rozsudky NSS ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS; či ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ pod č. 689/2005 Sb. NSS). Městský soud neshledal, že by se žalovaný odvolacími námitkami žalobce nezabýval vůbec nebo že by se

s nimi vypořádal nedostatečným způsobem či nesrozumitelně. Opak je pravdou. Žalovaný zcela vyčerpávajícím způsobem vymezil nejprve právní rámec posouzení dané věci a následně jej zcela zevrubně a opakovaně aplikoval na skutková zjištění zaznamenaná ve zprávách o daňové kontrole a vycházející z dokazování v daňovém řízení. Na odvolací námitky žalobce v uvedeném rozsahu reagoval v rozsáhlém odůvodnění na str. 15-27 (body 53-80), v němž vymezil řetězec obchodních transakcí a způsob přepravy zboží, přičemž se dostatečně zabýval i místem přepravy v Českém Těšíně a hodnocením důkazů k tvrzením žalobce o tom, že zde došlo k převzetí zboží žalobcem, tedy k jím tvrzenému místu plnění v tuzemsku. Žalovaný posuzoval, kde došlo k dodání zboží na základě judikatury SDEU, vyslovující se k otázce zvláštních okolností přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník v řetězci dodávek a pro účely DPH, tj. nikoliv jen na základě smluvního ujednání mezi dodavateli, ale podle výkladu, komu má být v rámci mezinárodní transakce dodání zboží jako zdanitelné plnění *s jedním nárokem na osvobození* od DPH přičteno. Zabýval se postavením „ organizátora přepravy“ na základě objektivních faktů a všech okolností případu včetně skutečností, kdy došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník. Žalovaný prokázal relevantní pochybnosti o nároku na odpočet daně z důvodu zdanitelného plnění, kterým bylo intrakomunitární plnění – dodání zboží s přepravou z JČS do JČS za účasti dalších subjektů uprostřed transakce mezi odesláním zboží a jejím přijetím. S ohledem na povahu přepravy v daném případě vymezil, jakým způsobem je třeba kvalifikovat dodávku zboží, u níž je uplatněn nárok na odpočet daně, totiž jako jedinou dodávku buď v místě odeslání nebo v místě určení a také s ohledem na institut organizátora přepravy a jeho definiční znaky a postavení v řetězci dodávek.

90. Žalovaný správně zhodnotil podstatu provedených důkazů:

- na základě hodnocených smluv (kupní a mandátní) a samotné výpovědi zástupce žalobce do protokolu ze dne 25. 3. 2014, výslovně potvrzující, že dodavatel žalobce nakupuje zboží od polského výrobce a zboží je přepravováno přímo od výrobce CMC k zákazníkovi žalobce.

- okolností obchodu, při absenci plnění dohodnutých smluvních podmínek,

- z rozporů ve výpovědích osob, které měly být přítomny předání zboží v Českém Těšíně (svědek U. a svědek M.), k němuž v podstatě fakticky nedošlo a zboží pokračovalo v přepravě do JČS,

- z nesrovnalostí v dodacích listech a fakturách,

- z nedostatku dokumentace o dispozicích se zbožím v Českém Těšíně, náplni těchto dispozic a pověření, kdo a jak měl nakládat s dopravovaným zbožím,

- ze zhodnocení, kdo byl organizátorem přepravy – polský subjekt v součinnosti s prvním odběratelem

91. Oproti uvedenému žalobce jako odběratel z předchozích článků řetězce dodavatelů, nacházejících se uprostřed transakce mezi odesílatelem z JČS a příjemcem z JČS neprokázal, že on byl zadavatelem a organizátorem přepravy a že to byl on, kdo převzal zboží od odesílatele v místě plnění v Českém Těšíně a z tohoto plnění má nárok na odpočet daně buď z důvodu dodání zboží v tuzemsku, což nemá oporu v podkladech, jimiž

jsou listy CMR a celková zjištění o dodání zboží z Polska do Rakouska a Německa, nebo z důvodu osvobození od daně z jím uskutečňovaného plnění s nárokem na odpočet dle § 64 ZDPH, které opustilo čs. hranice, což rovněž vyvrací povaha přepravy (osoba organizátora přepravy, nesoucí prokazatelně náklady přepravy, kterým nebyl žalobce, a místo odeslání a místo ukončení odeslání – přepravy) tak, jak bylo podrobně vyloženo v napadeném rozhodnutí.

92. Všechny důkazy ve vzájemné souvislosti prokázaly pochybnosti o místě plnění v tuzemsku a žalobce neprokázal, že k dodání zboží došlo převzetím zboží žalobcem, tj. v jeho prospěch jako konečného zákazníka nebo v místě ukončení odeslání přepravy dle § 11 odst. 1 ZDPH a čl. 40 Směrnice, tedy že nebyl porušen princip neutrality daně a jen jednoho zdanění.

93. Z uvedených důvodů neobstojí žalobní námitky vytýkající nesprávné hodnocení důkazů – svědeckých výpovědi svědka U. a svědka M. a neprovedení důkazů dalších u polského odesílatele zboží. V uvedeném směru je třeba poukázat na to, že svědek M. byl vyslechnut na návrh žalobce právě k otázce určení místa plnění, požadovaná svědecká výpověď W. M. provedená polskou daňovou správou dne 22. 5. 2017 však přinesla zjištění, že svědek neví, čím se společnost žalobce zabývá, že se žalobcem nejednal, na obchodování s paletami se nepodílel a neúčastnil se ani dopravy palet, s Ing. Bc. U. se v předmětných obdobích neznal, předání palet se neúčastnil. Svědek M. popřel jakoukoli obchodní spolupráci se žalobcem v předmětných obdobích. Ze svědecké výpovědi M. nikterak nevyplynulo, že by v České republice došlo k ukončení přepravy a nevyplynulo z ní ani, že by docházelo k předání či kontrole zboží v České republice. Za dané situace pak výpověď tohoto svědka nebylo možné osvědčit jako věrohodný důkaz.

94. Žalovaný dle rozsudků SDEU vyložil, že v případě, kdy daňový subjekt vystupuje jako článek nacházející se uprostřed řetězce, je v případě jediné přepravy, u dvou či více po sobě následujících dodání téhož zboží, třeba, aby toto odeslání nebo přeprava byla přičtena pouze jednomu z obou dodání a pouze toto dodání bude osvobozeno od daně. Ostatní transakce se považují již pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda předchází nebo následují po obchodní transakci spojené s přepravou – tj. místo dodání je buď v místě odeslání, nebo v místě určení dodávky – což je ve zde řešeném případě pokaždé JČS, nikoli tuzemsko. Dle soudu bylo tedy skutečně nadbytečné dalšími svědectvími zjišťovat, zda by přeprava měla být přičtena žalobci, neboť žalobce nárokoval odpočet z titulu pořízení zboží v tuzemsku, nikoliv z titulu pořízení zboží z JČS. Formou mezinárodní výměny informací bylo prvostupňovému správci daně sděleno, že přepravu zboží objednávala a hradila jednak společnost CMC a jednak společnost EBRO pack, s.r.o., tyto společnosti věděly o tom, kam je zboží obchodováno zboží (mezi sebou fakturovaly – na dokladech byla uvedena i konkrétní konečná osoba, které bylo zboží fyzicky zasíláno) a využívaly různé polské dopravce, které zajistily za úplatu na své náklady. Ze spisu je pak dále zřejmé, že žalobce dopravu nezajišťoval ani nehradil, dopravné měl zahrnuto v ceně. Žalobce ani koneční zákazníci v Německu, Rakousku přepravu nezajišťovali. Ve smyslu judikatury SDEU tedy nebyl organizátorem přepravy, tím byli výrobce CMC, případně společnost EBRO pack, s.r.o., tedy ani dodavatel žalobce.

95. Žalovaný dále odůvodnil i další pochybnosti, spočívající v ovlivňování svědka M., vyplývajících z dodacích listů i kontaktů svědka U. se jmenovaným před uskutečněním odvolatelem požadované svědecké výpovědi (schůzka proběhla dne 20. 5. 2017, výslech byl proveden dne 22. 5. 2017).

96. Z uvedených důvodů soud nepovažuje žalobní námitky směřující do nedostatečně zjištěného stavu věci z hlediska nesprávně hodnocených či neprovedených výslechů svědků za důvodné, argumentace žalobce obhajující rozdílnou výpověď svědka M. zastřením potíží, které měl strýc tohoto svědka v souvislosti s odsouzením za zkrácení daně, pak věrohodnosti tvrzení žalobce a svědka U. nepřispívá.

97. S ohledem na skutkovou podstatu obchodního řetězce dodávek neobstojí ani námitky žalobce o odpovědnosti vystavitele dokladu za určení místa zdanitelného plnění, a to nikoliv proto, že by vystavitel daňového dokladu nebyl za jeho obsah odpovědný, ale proto, že u žalobce byl ověřován reálný stav. Ostatně žalovaný rovněž vypořádal odvolací námitku žalobce, že v případě subjektu, který disponuje formálně správnými daňovými doklady a i když je prokazování nároku na odpočet primárně záležitostí dokladovou, nemusí být nárok na odpočet daně uznán v případě, že není prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je uvedeno na přeložených dokladech, přičemž tento závěr vyplývá i z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu.

98. Jak je patrné z napadeného rozhodnutí, žalobou nejsou namítány skutečnosti, které tvoří vlastní podstatu nepřezkoumatelnosti spočívající ve vážných vadách rozhodnutí (nemožnost zjistit v něm obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno, včetně vypořádání námitek účastníka řízení), ale jde spíše o nesouhlas žalobce se způsobem, jak byly ve vztahu k posuzované věci vyhodnoceny důkazy – s jiným odlišným závěrem. Skutečnost, že žalovaný v této věci posoudil věc odlišně, jinak, než jak ji posuzuje žalobce, ještě neznamená, že se žalovaný námitkami žalobce nezabýval. Nadto soud přitakává žalovanému, že žalobce v podané žalobě nepřináší žádná tvrzení, která by skutkově i právně vyvracela způsob vypořádání odvolacích námitek, žalobce tedy jen opakuje svá odvolací tvrzení.

99. Na základě uvedeného soud nepovažuje námitky žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti, případně nezákonnosti napadeného rozhodnutí v otázce určení místa plnění jako místa dodání za důvodné.

100. Ad D) K žalobním námitkám týkajícím se znaků podvodného jednání a zapojení žalobce do podvodu Na DPH soud vzal za prokázané naplnění testu Axel Kittel ve všech jeho znacích. Žalovaný dostatečně odůvodnil, na základě jakých skutečností dospěl k závěru o existenci daňového podvodu (včetně chybějící („ztracené“, nezaplacené) daně (bod 84 - 100 napadeného rozhodnutí), jaké objektivní okolnosti vedly k hodnocení nestandardnosti chování společností zapojených do řetězce obchodu s předmětným zbožím (bod 101-103 napadeného rozhodnutí) a že žalobce nepřijal veškerá rozumná opatření, kterými by předešel účasti na daňovém podvodu (bod 104-107 napadeného rozhodnutí).

101. V uvedených bodech ve spojení s bodem 54 (nákres řetězce obchodních transakcí) je popsán řetězec společností, do něhož byl žalobce zapojen i to, že společnosti EBRO trade a EBRO pack nehradily své daňové povinnosti Ze všech skutečností, které vyšly v průběhu

řízení najevo, vyplynulo, že byl účelově vytvořen řetězec společností, v rámci kterého mělo být zboží přeprodáváno, aniž by byla odvedena daň na výstupu u prvního zjištěného tuzemského článku řetězce (EBRO pack) a i u druhého tuzemského článku (EBRO trade – přímý dodavatel žalobce) řetězce. Společnosti EBRO pack. a EBRO trade přitom nehradily své daňové povinnosti a žalobce pak byl osobou, která vykazovala nadměrné odpočty. Na základě uvedeného byl první znak daňového podvodu dle judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu, tj. existence chybějící daně, splněn.

102. Dle žalovaného dalšími atributy daňového podvodu bylo zjištění, že chování uvedených společností je z pohledu ekonomicky chovajících se subjektů značně nestandardní, a to z hlediska znalostí jednotlivých článků řetězce o konečném odběrateli, z hlediska zápisu, virtuálních sídel a propojeného zastoupení společnosti EBRO pack a EBRO trade a i z hlediska vzniku žalobce, který vznikl jako společnost pro účel obchodu s novými europaletami s virtuálním sídlem, ačkoliv jednatel žalobce pan Pavel Kupka přitom jako fyzická osoba obchoduje s paletami již několik let a má v Plzni provozovny. Jednatel žalobce založil společnost žalobce a vzápětí zahájil obchodní spolupráci s novou společností – EBRO trade (jediným dodavatelem), se stejnou komoditou, s jakou podnikal jako fyzická osoba. Žalovaný vyšel také ze zjištění, že jednatel žalobce v průběhu řízení nebyl ve svých tvrzeních sourodý, když změnil své tvrzení ohledně provozoven, uváděl stejný faxový a telefonický kontakt, jaký používal při podnikatelské činnosti coby fyzické osoby, nakupoval palety od jediného dodavatele - společnosti EBRO trade, od počátku činnosti ihned ve velkých objemech. Žalovaný popsal i způsob fakturace umožňující žalobci inkasovat odpočty za situace, kdy jeho předchozí dodavatelé daně neuhradili.

103. Žalovaný se dostatečně právně i skutkově zabýval dalším znakem testu podvodného jednání, a to existencí objektivních okolností, které vedly nebo měly vést k vědomí žalobce o účasti na plnění, které je součástí uniku na DPH. Na str. 35 napadeného rozhodnutí je uveden výčet objektivních okolností – indicií, které zcela znatelně ve svém souhrnu svědčí o pochybnostech o reálných obchodech společností nově vzniklých před uzavřením předmětných obchodů včetně společnosti žalobce, jehož zapojení do obchodu s těmito společnostmi a do fakturace po rozhodná období se tak skutečně nejeví jako náhodné. Svědčí i o neopatrnosti jednání žalobce s osobami, které nebyly oprávněny k podpisům obchodu se zbožím ve značných objemech, při znalosti předmětu obchodu pocházejícího od výrobce a při znalosti nebo možnosti poznatku z veřejného rejstříku o personálním a majetkovém propojení dodavatelů žalobce, o jejich virtuálních sídlech apod.

104. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely směrnice o DPH 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. Takový výklad je v souladu s cílem unijního systému DPH, neboť tím, že ztěžuje podvodná plnění, může jim i zabránit (viz rozsudek *Kittel a Recolta*, odst. 56 až 58). Skutečnost, že se na takovou osobu hledí pro účely DPH jako na „*spolupachatele*“ podvodu nezakládá bez dalšího trestní odpovědnost, důsledkem je pouze ztráta nároku na odpočet. Klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobce na odpočet tedy je, zda žalobce věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. „*Vědomost* žalobce tedy bylo třeba posoudit podle objektivních okolností.

105. Městský soud nesouhlasí s názorem žalobce, že vědomí účasti na daňovém podvodu je třeba posuzovat pohledem trestněprávní doktríny. Z napadeného rozhodnutí pak bezpochyby vyplývá, že žalovaný klade žalobci k tíži to, že o podvodu vědět mohl a měl, dokonce i musel (viz bod 104 napadeného rozhodnutí), byť by postačovala i nevědomá účast na daňovém podvodu. Toto plyne z úvah žalovaného ve vědomostním testu v bodech 101-104 napadeného rozhodnutí.

106. Soud k náhledu pojmu „věděl či vědět mohl“, uvádí, že se nejedná o trestněprávní nevědomou nedbalost, neboť daňové řízení je odlišné od řízení trestněprávního (či správně-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.

107. Městský soud tedy přisvědčuje žalovanému v tom, že v dané věci byly zjištěny objektivní okolnosti, které svědčí pro závěr, že žalobce měl vědět, že přijetím plnění od dodavatele se účastní podvodného jednání. Žalobcovy námitky vyvracející jednotlivé indicie jednak nejsou přesvědčivé a opřené o důkazy, jednak tvrzení v nich uplatněná nadto tyto indicie jen potvrzují. Žalobce sám potvrzuje, že nebyl přítomen převzetí zboží v Českém Těšíně, jen prostřednictvím dodacích listů od Ing. Bc. U., avšak doložení těchto listů bylo časově i podpisově žalovaným zpochybněno. Žalobce tvrdí, že zboží neskladoval, že šlo o tzv. traťové dodávky, tj. přebírání zboží během přepravy, jak a proč bylo zboží přebíráno, případně kontrolováno, nedoložil. Uvedené tak svědčí o tom, že u tohoto „traťového“ obchodu nebyl důvod k členění na jednotlivé dodávky, nebyl hospodářský důvod k obchodu a k fakturaci, tak docházelo toliko formálně kvůli nároku na odpočet daně. Zpochybňování jednotlivých objektivních okolností, nadto nepřesvědčivé, není podstatné. Podstatný je celkový obraz tvořený těmito jednotlivými indiciemi v jejich souhrnu. Závažnou objektivní okolností je právě řetězení nově vzniklých společností za účelem přeprodávání. Uvážíme-li, že společnosti EBRO pack a EBRO trade byly personálně a majetkově propojeny, což bylo pro žalobce snadno zjistitelné z veřejně přístupného obchodního rejstříku, pak lze v přeprodávání zboží mezi těmito dvěma společnosti 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 přeprodávání zboží mezi nimi. Nadto odebíral zboží od dodavatele zapojeného do tohoto řetězce, což jen zesiluje odůvodněnost požadavku na náležité prověření dodavatele. Námitky žalobce, které v podstatě ani nevyvracejí samotnou existenci těchto okolností, jen je vysvětlují nepřesvědčivým způsobem, nemohou k jednotlivým indiciím změnit správný závěr žalovaného, že žalobce minimálně vědět mohl a měl o svém zapojení do podvodu na DPH.

108. Konečně k třetímu atributu vědomosti žalobce o podvodném jednání v napadeném rozhodnutí nechybí ani výklad žalovaného o nezbytné opatrnosti, předvídavosti a rozumných opatření k předcházení účasti na podvodných transakcích (body 43-50) napadeného rozhodnutí a demonstrativní výčet opatření, které žalobce mohl a měl přijmout, aby předešel zapojení do podvodného řetězce (bod 106 na str. 37-38) rozhodnutí. Soud dodává, že výčet možných opatření nemůže být typizovaný, návodný, k tomu úplný

a individualizovaný, neboť konkrétní podezřelé okolnosti se mohou u každého podvodného jednání lišit. Soud nezpochybňuje, že daňové orgány by mohly poskytovat součinnost k plnění zákonných povinností poučením či návodem, jakým způsobem mají být plněny. Karuselové podvody ovšem nejsou výjimečnou kuriozitou, či novým jevem, ale jsou mediálně známy, je na ně upozorňováno a po žalobci, jakožto podnikateli, lze důvodně požadovat vyšší míru opatrnosti a také náležité zajištění si relevantních informací k podnikatelské činnosti a problematice daní. V uvedeném soud poukazuje na to, že obdobných neobezřetností, neopatrností a rezignací na rozumná opatření před uzavřením obchodu se žalobce dopouštěl i v jiných zdaňovacích obdobích měsíců roku 2014, jak je patrné z obdobné věci vedené u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 8Af 4/2018.

VII. Závěr

109. Na základě všech shora uvedených důvodů Městský soud v Praze neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

110. Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému náklady v řízení před soudem nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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 16. června 2021

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.