ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **ORCAON s.r.o.**
sídlem č. p. 269, Kelč
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Pavlem Bürgerem
sídlem Šrobárova 2002/40, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2019, č. j. 20512/19/5300-21444-711428

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2019, č. j. 20512/19/5300-21444-711428, se ruší v části, v níž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 16. 3. 2018, č. j. 478257/18/3312-50522-712289, č. j. 478657/18/3312-50522-712289 a č. j. 479462/18/3312-50522-712289, a tato rozhodnutí byla potvrzena, a v tomto rozsahu se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 16. 3. 2018, č. j. 478257/18/3312-50522-712289, č. j. 478657/18/3312-50522-712289 a č. j. 479462/18/3312-50522-712289, se ruší.

III. Ve zbytku se žaloba zamítá.

IV. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 9 205,20 Kč k rukám jejího advokáta JUDr. Ing. Pavla Bürgera, sídlem Šrobárova 2002/40, Praha, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro hlavní město Prahu zahájil dne 29. 1. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (dále také jen „DPH"). V důsledku změny sídla žalobkyně daňovou kontrolu dále vedl Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně"), který dospěl na základě výsledku daňové kontroly k závěru, že žalobkyně ve věci přijatých zdanitelných plnění (tonerů značky Canon) neprokázala, že uvedená zdanitelná plnění byla přijata od dodavatele deklarovaného na příslušných daňových dokladech (dodavatel CED Office s.r.o., dále jen „CED Office"), a u plnění přijatých od dodavatele Z+M servis spol. s r. o (dále jen „Z+M servis") správce daně dospěl k závěru o existenci daňového podvodu, o němž žalobkyně věděla či musela vědět. Správce daně proto vydal dne 16. 3. 2018 následující rozhodnutí:

- dodatečný platební výměr č. j. 478257/18/3312-50522-712289, na DPH za zdaňovací období července roku 2014, jímž byla žalobkyni doměřena daň v celkové výši 1 331 413 Kč a současně předepsáno penále ve výši 266 282 Kč;

- platební výměr č. j. 478657/18/3312-50522-712289, na DPH za zdaňovací období srpen roku 2014, jímž byla žalobkyni vyměřena daň v celkové výši 2 394 824 Kč;

- dodatečný platební výměr č. j. 478983/18/3312-50522-712289, na DPH za zdaňovací období září roku 2014, jímž byla žalobkyni doměřena daň v celkové výši 1 145 221 Kč a současně předepsáno penále ve výši 229 044 Kč;

- platební výměr č. j. 479065/18/3312-50522-712289, na DPH za zdaňovací období říjen roku 2014, jímž byla žalobkyni vyměřena daň v celkové výši 128 212 Kč;

- platební výměr č. j. 479462/18/3312-50522-712289, na DPH za zdaňovací období prosinec roku 2014, jímž byla žalobkyni vyměřena daň v celkové výši 1 333 664 Kč.

2. Odvolání žalobkyně žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a všechna uvedená rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Obsah žaloby

3. Žalobkyně v podané žalobě namítla, že došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně. Podle žalovaného lhůta pro stanovení daně neběžela po dobu 120 dnů z důvodu mezinárodního dožádání. Žalobkyně však nebyla schopna ověřit, zda a kdy byla žádost o mezinárodní dožádání podána, čeho konkrétně se týkala a kdy na ni bylo odpovězeno. Žádost byla součástí vyhledávací části správního spisu, do níž nemohla nahlédnout. Má za to, že se

žádost o mezinárodní spolupráci nemohla týkat všech zdaňovacích období, k nimž se napadené rozhodnutí vztahuje.

4. Správní orgány se dále nesprávně vypořádaly s návrhy důkazů a v rozporu se zákonem odmítly provést doplnění výslechů svědků. Na základě toho dospěly k nesprávným skutkovým zjištěním.

5. Ve vztahu ke zjištěnému daňovému podvodu uvedla, že správce daně nesprávně vyhodnotil indicie prokazující vědomou účast žalobkyně na daňovém podvodu. Správní orgány neunesly své důkazní břemeno, že předmětná plnění byla součástí podvodu na dani, o kterém žalobkyně věděla, nebo musela vědět.

6. Postup správních orgánů byl rovněž v rozporu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 58/2017 – 78, podle kterého i v případě, že není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, daňovému subjektu nelze odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.

7. Žalobkyně má dále za to, že pokud by v souladu s tvrzením správce daně mělo dojít v souvislosti s přijatými zdanitelnými plněními k nesplnění daňových povinností u dodavatele žalobkyně nebo některého z tvrzených článků řetězce, nemělo dojít k neuznání nároku žalobkyně na odpočet daně na vstupu, ale mělo být postupováno podle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), přinejmenším ve věci plnění přijatých od dodavatele CED Office.

8. Navrhla proto, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že lhůta pro stanovení daně pro všechna kontrolovaná zdaňovací období neběžela ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci do obdržení odpovědi na tuto žádost. Žalobkyni byl v rámci ústního jednání ve věci nahlížení do spisu předložen soupis obsahu veřejné i vyhledávací části spisu, přičemž o nahlédnutí do neveřejné části spisu žalobkyně nepožádala. Z obsahu žádosti o mezinárodní spolupráci lze jednoznačně ověřit, že žádost se vztahovala k prověřovaným obchodním transakcím.

10. S námitkami ohledně neprovedení navrhovaných důkazů se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně se účastnila svědeckých výpovědí a mohla svědkům klást otázky. To však neučinila a žádné dotazy svědkům nepoložila. Pokud v žalobě tvrdí, že doplnění svědeckých výpovědí, resp. provedení dalších svědeckých výpovědí, požadovala až po seznámení se s překvapivými závěry obsaženými ve výsledku kontrolního zjištění, považuje žalovaný toto tvrzení za účelové. Žalobkyně byla oprávněna klást svědkům libovolné otázky již při původních svědeckých výpovědích; pochybnosti správce daně jí byly již v tomto okamžiku známy.

11. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, považuje žalovaný za ojedinělý, odporující ustálenému výkladu judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Rozsudek je rovněž v rozporu též s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu. Jeho závěry tak nelze aplikovat.

12. Žalovaný postupoval zcela v souladu se zákonem i judikaturou správních soudů. Žalobkyně nepředložila relevantní důkazní prostředky a neunesla důkazní břemeno, které na ni v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu přenesl správce daně. Neprokázala, že nárok na odpočet daně z plnění deklarovaných na daňových dokladech přijala od deklarovaného dodavatele, a že jej tudíž uplatnila v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. V souvislosti s plněním přijatým od korporace Z+M servis byla jednoznačně prokázána jak existence daňového podvodu, tak i objektivních okolností svědčících o úmyslném zapojení žalobkyně do podvodného řetězce.

13. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně

14. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že v rámci daňového řízení jí nebylo umožněno nahlédnout do obsahu žádosti o mezinárodní spolupráci. Ta se však nemohla vztahovat ke všem zdaňovacím obdobím.

15. K dodavateli CED Office zmínila, že pokud správní orgány nezpochybňují existenci předmětu plnění, ale deklarovaného dodavatele, jsou povinny prokázat, že předmětná plnění byla součástí podvodu na dani, o kterém žalobkyně věděla, nebo musela vědět.

16. Ve vztahu k plněním přijatým od Z+M servis setrvala na názoru, že správní orgány neunesly své důkazní břemeno, že předmětná plnění byla součástí podvodu na dani, o kterém žalobkyně věděla, nebo musela vědět. Konkrétní chybějící daň nebyla řádně identifikována. Postup správních orgánů tak byl v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32.

V. Posouzení věci soudem

17. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex offo*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.

18. O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).

19. Dospěl k závěru, že **žaloba je zčásti důvodná**.

20. Soud se nejdříve zabýval námitkou procesních pochybení správce daně při vedení spisu [bod V. A) rozsudku] a námitkou zániku práva stanovit daň [bod V. B) rozsudku]. Poté se věnoval námitce prokázání nároku na odpočet DPH [bod V. C) rozsudku] Závěrem hodnotil námitku přednostní aplikace institutu ručení podle § 109 zákona o DPH [bod V. D) rozsudku].

V. A) Námitka procesních pochybení správce daně při vedení spisu

21. Soud se nejprve zabýval tím, zda se správce daně nedopustil vady řízení, pokud ponechal žádost o mezinárodní dožádání a odpověď na ni ve vyhledávací části spisu po celou dobu daňového řízení.

22. Podle § 65 odst. 1 daňového řádu *se do vyhledávací části spisu zakládají a) písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu,*

b) písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní, c) úřední záznamy nebo protokoly o podaných vysvětleních, pokud nejsou použity jako pomůcky, d) písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně. Z odstavce 2 citovaného ustanovení dále vyplývá, že *písemnosti zakládané do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění.*

23. Všechny písemnosti, které mohou být použity jako důkazní prostředek [§ 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu], musí být po provedení hodnocení důkazů přesunuty z vyhledávací (neveřejné) části spisu do části veřejné, aby se s nimi mohl daňový subjekt seznámit a účinně uplatňovat svá procesní práva (zejm. reagovat na předmětné důkazní prostředky návrhem na doplnění dokazování). Není rozhodné, zda předmětné listiny skutečně byly použity jako důkaz; postačí potencialita jejich užití. Podle Nejvyššího správního soudu *„[s]mysl a účel ponechání písemností ve vyhledávací části nejdéle do provedení hodnocení důkazů, tedy jejich přesunu do části „nevyhledávací“ nejpozději bezprostředně před provedením hodnocení důkazů, je zřejmý - dát daňovému subjektu možnost získat ucelenou představu o tom, jaký soubor důkazů bude v jeho případě využit ke zjištění skutkového stavu“* (viz rozsudek ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51). Písemnosti podle § 65 odst. 1 písm. b) až d) se do veřejné části spisu obecně nezařazují (resp. zařazují jen v případě, že by byly zároveň využity jako důkazní prostředek); typicky půjde o písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně.

24. Ze správního spisu vyplývá, že ve vyhledávací části spisu byla po celou dobu daňového řízení, tj. i po provedeném hodnocení důkazů, ponechána žádost o mezinárodní výměnu informací č. j. 1743916/15/3312-60562-803400 a odpověď německého správce daně na ni (viz přílohy č. 26 a 27 spisu).

25. Žádost o mezinárodní výměnu informací byla dne 1. 12. 2015 zaslána do Německa a podle části B12 se týkala období 07-2014 až 03-2015. Prověřován byl německý subjekt Z+M Service GmbH, personálně propojený s českou obchodní korporací Z+M servis, s níž žalobkyně obchodovala. Dle části C39 mezinárodního dožádání měl správce daně podezření, že jde o plnění v karuselových obchodech. Dále zmínil, že kontrolovaný plátce dodal zboží německému subjektu fakturami z 18. 9. 2014 a 21. 10. 2014, uvedl deklarované částky za předmětná plnění a čísla faktur. Bylo požádáno o zaslání veškerých dokumentů a důkazních prostředků vztahujících se k deklarovaným obchodním transakcím. V části D8 je pak uvedeno, že tuzemský správce daně požadoval zaslání výpisů z účtu za období od 2014/09/01 o 2014/10/31. V odpovědi na mezinárodní dožádání německý správce daně potvrdil pořízení plnění od žalobkyně v tvrzené výši, uvedl údaje, kde bylo zboží skladováno, a uvedl následné odběratele. Odpověď německého správce daně byla odeslána 22. 3. 2016, žádajícímu subjektu přišla 29. 3. 2016.

26. Lze proto oprávněné dospět k závěru, že odpověď německého správce daně mohla být užita jako důkaz v daňovém řízení, neboť předmětem zahájené daňové kontroly byly i faktury vydané pro tuto německou obchodní korporaci. Předmětné listiny (žádost o mezinárodní spolupráci i odpověď na ni) tak nepochybně mohly být v řízení použity jako důkaz, proto po provedeném hodnocení důkazů měly přesunuty do veřejné části správního spisu. Pokud tak správce daně neučinil, postupoval v rozporu s § 65 odst. 2

daňového řádu. Zbývá však posoudit, zda předmětné pochybení mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

27. V tomto ohledu je zásadní, že žalobkyně do spisu nahlížela při jednání dne 24. 7. 2017 ještě před ukončením daňové kontroly (tedy před provedením hodnocení důkazů), kdy se předmětné listiny ještě oprávněně nacházely ve vyhledávací části spisu; na daném jednání o nahlédnutí do neveřejné části spisu nepožádala. Po tomto datu již žalobkyně zájem o nahlížení do spisu neprojevila, ani nepožádala správní orgány o poskytnutí předmětných listin. Její práva tak nepřeřazením listin do veřejné části spisu nemohla být nijak porušena. Navíc žádost o mezinárodní dožádání ani odpověď německého správce daně na ni nebyla při daňové kontrole užita v neprospěch žalobkyně. Na základě odpovědi německého správce daně byla deklarovaná plnění žalobkyni uznána. Negativní důsledek mezinárodního dožádání pro žalobkyni tak spočíval pouze ve stavění lhůty pro vyměření daně po dobu mezinárodního dožádání (správce daně předmětné listiny zmiňoval ve zprávě o daňové kontrole pouze v souvislosti s prodloužením lhůty pro stanovení daně), přičemž otázku prekluze práva stanovit daň z úřední povinnosti (i bez žalobní námitky) je soud povinen zkoumat z úřední povinnosti (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07). To ostatně taky soud v části V. B) rozsudku učinil. Z popsaných důvodů je soud přesvědčen, že zmíněné procesní pochybení (nepřeřazení předmětných listin do veřejné části spisu po provedení hodnocení důkazů) nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

28. Námitka proto není důvodná.

V. B) Námitka zániku práva stanovit daň

29. Žalobkyně dále tvrdila, že došlo k uplynutí lhůty pro stanovení daně. Má za to, že žádost o mezinárodní dožádání, která ovlivnila běh lhůty pro stanovení daně, se nemohla týkat všech zdaňovacích období.

30. Soud proto dále hodnotil, zda daň byla stanovena v rámci prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

31. Správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 29. 1. 2015. Tímto okamžikem počala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně v souladu s § 148 odst. 3 daňového řádu. Ta by uplynula 30. 1. 2018, pokud by nedošlo k žádnému dalšímu úkonu ovlivňujícímu běh lhůty pro stanovení daně. Prvostupňová rozhodnutí byla vydána 16. 3. 2018.

32. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu platí, že: *„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.“*

33. Institut mezinárodního dožádání je nutno stejně jako jakékoliv jiné úkony ovlivňující lhůtu pro stanovení daně posuzovat materiálně. Je-li proto mezinárodní dožádání uskutečněno neúčelně, nelze účinky stavění lhůty přiznat. Pokud bude nutno posoudit povahu žádosti o mezinárodní spolupráci v konkrétní věci, ve které bylo mezinárodní dožádání odesláno v průběhu prováděné daňové kontroly, bude záležet na jejím obsahu a míře souvislosti s předmětem daňové kontroly (viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 6. 6. 2019, č. j. 11 Af 18/2018-131). *„Dožádání totiž staví lhůty podle pokynu D-144 pro rozhodnutí ve věci určitého daňového subjektu pouze v případě, že se jedná o provedení takového úkonu v daňovém řízení, který je pro toto rozhodnutí nezbytný; nestaví tedy lhůty v*

případě, že dožádání má za cíl prověřit skutečnosti s tímto daňovým subjektem sice související, ovšem pro rozhodnutí v jeho věci nikoli nezbytné“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57, jehož závěry jsou přiměřeně využitelné i v nyní posuzované věci přestože se vztahovaly k úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb.).

34. Mezinárodní dožádání staví podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu běh lhůty pro stanovení daně, je-li dána věcná i časová souvislost žádosti o mezinárodní spolupráci s předmětem probíhající daňové kontroly. Z hlediska věcného je nutné posoudit obsah žádosti a jeho souvislost obchodními transakcemi deklarovanými daňovým subjektem. Z hlediska časového může žádost o mezinárodní dožádání způsobit stavění lhůty pro stanovení daně jen ve vztahu k těm zdaňovacím obdobím, jichž se žádost materiálně týká, nikoliv ve vztahu ke všem obdobím, pro něž byla daňová kontrola zahájena. Je tomu tak proto, že úkon mající za následek stavění lhůty pro stanovení daně, musí být vykládán restriktivně. Není-li věcná nebo časová souvislost mezinárodního dožádání s předmětem daňové kontroly a kontrolovanými zdaňovacími obdobími dána, nemůže mít za následek stavění lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu ve vztahu k těmto daním či zdaňovacím obdobím.

35. Ze správního spisu vyplývá (viz rekapitulace obsažená v bodě 25 výše), že správce daně odeslal dne 1. 12. 2015 žádost o výměnu informací v rámci mezinárodní spolupráce německému správci daně. Žádost se týkala obchodní společnosti Z+M Service GmbH, která se žalobkyní spolupracovala. Prověřovány byly faktury ze září a říjen roku 2014 (FV 14039, FV14041). Z odpovědi na mezinárodní dožádání doručené správci daně dne 29. 3. 2016 vyplynulo, že německá obchodní korporace pořízení zboží od žalobkyně přiznala, zboží skladovala ve svém skladu a odtud uskutečňovala přepravu koncovým zákazníkům.

36. Na základě výše uvedeného soud nemá pochyb o tom, že žádost o mezinárodní dožádání byla věcně spojena s předmětem daňové kontroly, neboť správce daně jí hodlal prověřit obchodní transakce žalobkyně s německou společností Z + M Service GmbH. Soud je však přesvědčen, že z hlediska časového se zmíněná žádost týkala výlučně zdaňovacích období září 2014 a říjen 2014, neboť byly prověřovány pouze faktury vydané v těchto zdaňovacích obdobích (viz část C39). Přestože v části B12 bylo uvedeno, že se žádost vztahuje k celému předmětu daňové kontroly, fakticky tomu tak nebylo (viz část C39 nebo část D8 svědčící o tom, že fakticky byly prověřovány pouze faktury za měsíce září a říjen 2014). Žádost o mezinárodní dožádání se tak týkala jen určité části předmětu daňové kontroly, konkrétně zdaňovacího období září a říjen roku 2014 a obchodních případů, ve kterých žalobkyně odebírala zboží od společnosti Z+M servis CZ. Netýkala se proto celého předmětu daňové kontroly, neboť se nevztahovala ke zdaňovacím obdobím červenec, srpen a prosinec roku 2014. U nich předmětná žádost nemohla vyvolat účinek v podobě stavění lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu.

37. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím červenec 2014, srpen 2014 a prosinec 2014 tak byly platební výměry dne 16. 3. 2018, č. j. 478257/18/3312-50522-712289 (červenec 2014), č. j. 478657/18/3312-50522-712289 (srpen 2014) a č. j. 479462/18/3312-50522-712289 (prosinec 2014) vydány po uplynutí lhůty pro stanovení daně. Tříletá lhůta dle § 148 odst. 3 daňového řádu v daných případech uplynula dne 30. 1. 2018.

38. Námitka uplynutí lhůty pro stanovení daně je proto důvodná ve vztahu ke zdaňovacím obdobím červenec, srpen a prosinec 2014.

V. C) Námitka prokázání nároku na odpočet DPH

39. V projednávané věci správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně v případě zdanitelných plnění (tonerů) od dodavatele CED Office, neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že předmětná zdanitelná plnění přijala právě od subjektu deklarovaného na příslušných daňových dokladech jako dodavatel. U plnění přijatých od dodavatele Z+M servis správce daně konstatoval existenci podvodného jednání a na základě zjištěných objektivních okolností dospěl k závěru, že žalobkyně věděla nebo minimálně vědět mohla, že se účastní řetězových obchodních transakcích zasažených podvodem.

40. Soud nejprve hodnotil, zda správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb ohledně faktického dodání plnění deklarovaným dodavatelem CED Office [bod V. C. 1) rozsudku]. Ve vztahu k přijatým plnění od dodavatele Z+M servis pak posuzoval, zda žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně určitě popsal, v čem daňový podvod spočíval a že o něm žalobkyně věděla nebo vědět mohla [bod V. C. 2) rozsudku].

V. C. 1) Námitka prokázání nároku na odpočet DPH ve vztahu k dodavateli CED Office

41. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně v případě zdanitelných plnění, jejichž přijetí deklarovala od dodavatele CED Office, neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že předmětná zdanitelná plnění přijala právě od deklarovaného dodavatele. V této souvislosti tvrdila, že správce daně neunesl důkazní břemeno a rovněž nedostatečně zjistil skutkový stav, neboť neprovedl výslech navržených svědků.

42. Obecně lze říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

43. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH, podle něhož *„nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti“*, a z § 73 odst. 1 věty první zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého *„plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem“*. Žalobkyně byla tedy v daném případě, chtěla-li uplatnit nárok na odpočet DPH, povinna tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která byla v době transakce plátcem DPH, přijala zdanitelné plnění, které bylo fakticky realizováno a bylo použito pro její ekonomickou činnost.

44. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117). Existence

účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, který potvrdil, že *„[d]ůkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění“* (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).

45. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Je však povinen postavit na jisto, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007- 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, nebo již zmíněný rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007-119).

46. S ohledem na výše vyslovená východiska soud nejprve hodnotil, zda správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a prokázal existenci vážných a důvodných pochyb ohledně faktického dodání plnění deklarovaným dodavatelem podle předložených daňových dokladů.

47. Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti. Žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno, které ji tížilo ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu tím, že svá tvrzení týkající se uplatněného odpočtu daně na vstupu prokazovala formálně bezvadnými daňovými doklady. Mezi těmito doklady byly také daňové doklady vystavené korporací CED Office, jejichž předmětem bylo dodání tonerů [vzhledem k oprávněné námitce uvedené pod bodem V. B) rozsudku se soud zabýval pouze obchodními případy uskutečněnými ve zdaňovací období září a říjen roku 2014]. K předloženým přijatým daňovým dokladům (fakturám) žalobkyně vedle jednotlivých evidencí vedených pro účely DPH doložila také výpisy z jejích bankovních účtů, které zachycovaly úhrady souvisejících závazků.

48. Prvotní pochybnosti o správnosti a úplnosti důkazních prostředků vyjádřil správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 29. 4. 2015, č. j. 3467464/15/2010-61561-106824 (č. l. 70 správního spisu). V ní žalobkyni vyzval ke sdělení informací k obchodní spolupráci s dodavatelem CED Office. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala písemným podáním, v němž popsala svou obchodní činnost a konkrétní okolnosti obchodní

spolupráce s CED Office. Skutečnosti tvrzené v písemném podání žalobkyně prokazovala přiloženými listinami (např. tabulkovým přehledem závazků vůči vybraným dodavatelům, opisem e-mailové komunikace s dodavateli, aj.).

49. Okolnosti obchodní spolupráce žalobkyně s dodavatelem CED Office správce daně ověřoval u dodavatele CED Office, ale také formou žádosti o poskytnutí informací u správce daně místně příslušného tomuto dodavateli. Z doručené odpovědi vyplynulo, že posuzované dodávky zboží (tonerů) objednával jednatel žalobkyně pan Ing. K., který si zajišťoval dopravu zboží. Přílohu tohoto podání tvořila kniha faktur vystavených žalobkyni a kopie několika opravných daňových dokladů (dobropisů). Pro úplnost lze doplnit, že další požadované písemnosti dodavatel CED Office nepředložil, a to ani na základě opakovaně zaslaných výzev k poskytnutí informací.

50. Dále bylo zjištěno, že sídlo korporace CED Office zapsané v obchodním rejstříku není sídlem skutečným a že tato korporace je pro správce daně nekontaktní. Daňová přiznání k DPH za kontrolovaná zdaňovací období CED Office podávala a většinou v nich vykazovala nadměrné odpočty DPH. Posuzovaná dodání zboží pro žalobkyni správcem daně prověřována nebyla. Od března roku 2015 byl k jednání jménem CED Office zmocněn J. H., a to na základě plné moci, kterou mu dne 26. 2. 2015 udělil jednatel CED Office H. S. B. Žalovaný v napadeném rozhodnutí doplnil, že dle zápisu provedeného v obchodním rejstříku ke dni 27. 3. 2015 se H. S. B. stal jednatelem CED Office již k datu 25. 11. 2013 (tj. ještě před uskutečněním předmětných obchodních případů).

51. Ve druhé výzvě k prokázání skutečností ze dne 19. 8. 2016, č. j. 1624275/16/3312-60562-803400 (č. l. 102 správního spisu) správce daně uvedl, že z odpovědi žalobkyně není zřejmé, s kým žalobkyně jednala ve věcí obchodních případů s tonery ze strany dodavatele CED Office, neboť žalobkyní zmiňovaný manažer CED Office, pan R. Č., nebyl v předmětné době oprávněn za korporaci jednat. Správce daně proto požadoval, aby žalobkyně určila totožnost R. Č. a doložila, na základě jakého oprávnění s ní R. Č. jménem CED Office jednal.

52. Za účelem prověření tvrzení týkajících se oprávnění R. Č. jednat za deklarovaného dodavatele byla dne 8. 11. 2016 provedena jeho svědecká výpověď (viz protokol č. j. 1915574/16/3312-60562-803400, č. l. 48 správního spisu). Svědek R. Č. popsal činnost svou činnost vykonávanou v rozmezí let 2012 až 2014. Svědek uvedl, že na základě smlouvy o zprostředkování obchodu vykonával souběžně činnosti pro několik obchodních korporací, mj. také pro CED Office. Zprostředkovatelskou činnost vykonával buď sám, anebo v rámci činnosti jeho obchodní korporace VC trans s.r.o. (dále jen „VC trans“). Tvrzení o existenci smluv o zprostředkování doložil kopií smlouvy o zprostředkování; ta však nebyla uzavřena s CED Office. Svědek sice přislíbil, že další smlouvy o zprostředkování doloží dodatečně, nicméně podotkl, že si není jist, zda byla s CED Office smlouva uzavřena. K dotazům správce daně upřesnil, že pověření k jeho činnosti mu udělili R. Š. a J. N., kteří v posuzovaném období měli být jednateli ve všech dotčených obchodních korporacích. Z obchodního rejstříku je však zřejmé, že byli jednateli a společníky CED Office pouze do 25. 11. 2013.

53. Obchodní jednání se žalobkyní svědek R. Č. potvrdil, přičemž podal také popis průběhu těchto jednání. Vedle komunikace týkající se zajištění dodávky zboží prováděl svědek pro žalobkyni také další činnosti, jimiž byl nákup zboží, přebírání, kontrola a příprava zboží pro zákazníky i jeho prodej, vystavování faktur, příjem faktur a kontrola jejich vazby na

objednávky. Svědek popsal, že jej nikdo neřídil, čím víc zboží prodal, tím větší měl podíl na zisku. Svou činnost svědek prováděl na adrese X, což byl rodinný dům s garáží (v ní bylo uskladněno zboží, asi 10 palet), se skladem a kanceláří, kde sedělo asi 6 lidí. Na uvedené místo jezdily kamiony se zbožím, byl tam i přístřešek pro 15 palet. Do účetnictví ani k účtům korporace CED Office neměl přístup, s výjimkou přístupu do systému na vystavení faktur. Vystavoval však také objednávky na zboží, k uskutečněným plněním vedl tabulku v excelu (nákup, prodej, spojené náklady, např. doprava), z níž byla stanovena jeho odměna (50 % ze zisku). H. S. B. svědek neznal, ani se s ním nikdy nesetkal.

54. K výzvě správce daně (č. l. 50 správního spisu) předložil R. Č. kopie faktur (č. l. 51 správního spisu) vystavených za provedenou zprostředkovatelskou činnost (data uskutečnění zdanitelných plnění spadající do období let 2012 a 2013), přičemž v průvodní písemnosti uvedl, že žádné další doklady jménem svým či jménem korporace VC trans již vystaveny nebyly. R. Č. také uvedl: *„Fyzická osoba R. Č. v roce 2013 a 2014 již se společnostmi neobchodovala.“* K příslibu předložení smluv o zprostředkování R. Č. sdělil: *„Žádné další smlouvy nemám k dispozici. V případě, kdy nebyla smlouva, jsme spolupracovali na základě ústní dohody. V letech 2013 a 2014 jsme spolupracovali již minimálně (...)“*.

55. Správce daně proto vydal další výzvu k prokázání skutečností ze dne 12. 4. 2017, č. j. 839135/17/3312-60562-803400 (č. l. 105 správního spisu), v níž žalobkyni mj. vyzval k prokázání a doložení skutečnosti, že posuzovaná zdanitelná plnění byla přijata právě od CED Office. Správce daně poukázal na zjištěné nestandardní okolnosti s tím, že v průběhu dokazování nebylo doloženo, že R. Č. byl oprávněn jednat jménem CED Office. Žalobkyně na výzvu reagovala písemným podáním a připojila kopii e-mailové korespondence s R. Č., potvrzení o registraci CED Office k DPH a potvrzení o vedení bankovního účtu tohoto dodavatele. Na základě dosud předložených důkazních prostředků měla za prokázané, že zboží bylo pořízeno od dodavatele CED Office a že osobou oprávněnou jednat jménem tohoto dodavatele byl R. Č. (č. l. 54 správního spisu).

56. Správce daně ověřil, že žalobkyně prostřednictvím Ing. E. K. jednala ve věci nákupů tonerů s R. Č. Nebylo však prokázáno, že R. Č. jednal jménem dodavatele CED Office. Správce daně specifikoval své pochybnosti ve výzvách k prokázání skutečností, čímž přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni. Důvodem přetrvávajících pochybností byla absence jakékoliv smlouvy opravňující R. Č. uzavírat obchody jménem CED Office. R. Č. navíc při svědecké výpovědi sám uvedl, že si není jistý, zda nějaká smlouva o zprostředkování byla s korporací CED Office vůbec uzavřena. V písemném doplnění výpovědi (č. l. 51 správního spisu) doplnil, že v roce 2014 spolupracoval s CED Office již minimálně a nedoložil žádné faktury dokládající výplatu provize od společnosti CED Office v kontrolovaných zdaňovacích obdobích jeho osobě.

57. Žalobkyně na podporu svých tvrzení navrhla výslech jednatele CED Office pana R. Š. Ten v rámci svědecké výpovědi na dotaz správce daně, co je mu známo o podnikatelské činnosti korporace CED Office po datu 25. 11. 2013 (tj. v době jeho odchodu z funkce jednatele, kdy se novým jednatelem stal H. S. B.), odpověděl: *„Měl jsem generální plnou moc od pana B. a dobíhaly domluvené obchody, nadále jsem podával (společnosti podávaly) daňová přiznání, komunikovali jsme s FÚ“*. Upřesnil, že příslušné plné moci byly součástí notářských zápisů o změně společníka a jednatele, jejich zaslání svědek přislíbil. Svědek dle této plné moci mohl vykonávat kompletní činnost, měl přístupová práva k účtům u Raiffeisenbank. Uvedl, že H. S. B. nezná, kontakt na něho nemá, viděl ho pouze jednou u

notářského zápisu, doklady si odvezl zřejmě „pronajatý šofér“. K udělené generální plné moci svědek doplnil: *„V roce 2014 mi byla zrušena plná moc a má ji pan H., toho člověka neznám.“*. Informace o chodu obchodní korporace CED Office svědek sděloval H. S. B. e-mailem, a to v češtině nebo v angličtině pomocí překladače Google, avšak ten mu nikdy neodpověděl, do nového sídla společností H. S. B. nikdy nedocházel. S R. Č. se svědek seznámil *„v roce 2002, 2003, kdy byl obchodním zástupcem společnosti, se kterou obchodovali.“* R. Č. pak přesvědčili, aby pracoval pro jejich firmy. Jelikož se R. Č. nechtěl stát zaměstnancem, uzavřeli smlouvu o obchodní spolupráci, od roku 2003 do roku 2014 tak byl najatý jako obchodník, tj. obchodoval, sháněl nové zákazníky, z uskutečněných prodejů měl provizi. R. Č. měl pověření ke spolupráci se žalobkyní, *„pan Č. a jeho firmy neměli žádné omezení, s jakým odběratelem a s jakým dodavatelem navázat spolupráci. Byla to čistě jeho aktivita a jeho úsilí o co největší obchody.“* Dle svědka smlouvy o obchodní spolupráci s R. Č. existují, ale neví, jestli je dokáže předložit. Svědek dále upřesnil: *„Část účetnictví se smlouvami jsem předal cca týden po uskutečnění notářského zápisu a zbytek účetnictví má pan H. Pan Č. vystavoval faktury za poskytnuté služby, které byly hrazeny zásadně převody z bankovního účtu.“* Ke smluvnímu vztahu R. Č. pak svědek sdělil, že smlouvy vypovězeny nebyly ani po ukončení jeho jednatelství. Jestli platily dále nebo byly vypovězeny panem H., svědek nevěděl. Domníval se, že R. Č. nezná H. S. B.

58. Dožádaný Finanční úřad pro Středočeský kraj získal od manželky R. Š. kopii listiny, jež měla dokládat plnou moc, kterou R. Š. udělil H. S. B. (tento způsob podání J. Š. odůvodnila nástupem R. Š. do výkonu trestu). E-mailové podání však vedle dalších listin nesouvisejících s posuzovanou věcí obsahovalo ve své příloze kopii první strany plné moci ke všem úkonům souvisejícím s výkonem funkce jednatele obchodní korporace CED Office, z níž nebylo možné zjistit, zda příslušná listina byla vůbec podepsána, resp. kdy a kým (č. l. 61 správního spisu).

59. Existenci příslušného zplnomocnění pana Š. (viz předchozí bod) správce daně ověřoval i u správce daně místně příslušného dodavateli CED Office. Bylo zjištěno, že žádná plná moc udělená R. Š. nebyla u správce daně místně příslušného dodavateli CED Office uplatněna. Osobou oprávněnou jednat u správce daně jménem této obchodní korporace byl od 25. 11. 2013 H. S. B., resp. od března 2015 smluvní zástupce odlišný od R. Š.

60. Správce daně dále v rámci daňové kontroly zjistil, ž R. Č. předložil oprávnění vykonávat obchodně zprostředkovatelskou činnost jménem jiných osob (Company Europe Distribution CZ s.r.o. a Central Europe Distribution s.r.o.). Soud z obchodního rejstříku zjistil, u korporace Company Europe Distribution CZ byla pan Š. a pan N. rovněž jednateli a společníky do dne 25. 11. 2013 (do předání korporace panu B.). Totéž platí i pro korporaci Central Europe Distribution.

61. Žalobkyně dále předložila správci daně emailovou komunikaci, ze které vyplývá, že R. Č. byl označen jako product manager korporace Central Europe Distibution s.r.o. Skutečnost, že R. Č. vystavoval faktury ve prospěch žalobkyně, ovšem výslovně nepotvrdil ani jednatel CED Office pan R. Š. Správce daně dále zjistil, že jednatelé CED Office pan R. Š. a pan J. N. prodali korporaci CED Office panu H. S. B., od které měl podle svědecké výpovědi mít pan pand Š. po odchodu z funkce jednatele a společníka generální plnou moc. Místně příslušný správce daně však eviduje pouze plnou moc udělenou panu J. H. Soud se ztotožňuje se závěrem správce daně, že je nestandardní, že by po prodeji korporace CED Office panu B. měl pan Š. i nadále přístup k účtům korporace, ačkoliv pana B. nezná a nikterak spolu vzájemně nekomunikovali. Pan Š. navíc

nepředložil plnou moc se všemi náležitostmi, na základě které byl oprávněn jednat jménem dodavatele CED Office po svém odchodu z funkcí jednatele a společníka. K prodeji CED Office a tedy k ukončení oprávnění pana Š. jednat za dodavatele došlo ke dni 25. 11. 2013 (viz výpis z obchodního rejstříku). V době, kdy byly obchodní případy mezi žalobkyní a korporací CED Office uskutečňovány (rok 2014), již pan Š. ani pan N. nebyli jednateli ani společníky CED Office, ani nebyla doložena věrohodná plná moc od nového jednatele pana B., která by pana Š. k jednání za tuto korporaci opravňovala. K jeho výpovědi potvrzující jednání pana Č. ve prospěch CED Office tak nelze přihlížet.

62. Žalobkyně rovněž v rámci daňové kontroly uvedla, že vzhledem k zavedené obchodní praxi oprávnění R. Č. k jednání jménem obchodní korporace CED Office neověřovala. I tato skutečnost prohloubila pochybnosti správce daně o tom, kdo byl skutečným dodavatelem plnění.

63. Správce daně po zhodnocení všech důkazních prostředků dospěl k závěru, že žalobkyně pochybnosti neodstranila a neprokázala, že deklarovaná zdanitelná plnění přijala od dodavatele CED Office. S tímto závěrem se soud ztotožnil. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobkyně unesla své primární důkazní břemeno tím, že v průběhu daňové kontroly předložila prvotní daňové doklady, jež zaevidovala do evidence pro daňové účely. Splnila tak formální podmínku nároku na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH a důkazní břemeno přešlo na správce daně. Jak však vyplývá z výše citované judikatury, ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, jestliže správci daně vzniknou pochybnosti, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech deklarováno. Správce daně vyjádřil své pochybnosti ve výzvách k prokázání skutečností, na něž sice žalobkyně reagovala, ovšem nesnesla takové důkazní prostředky, které by osvědčily, že deklarovaná plnění jí dodal CED Office, za něhož s ní jednal R. Č.

64. Stěžejní skutečnosti lze shrnout následovně. Prověřovaným dodavatelem žalobkyně byla obchodní korporace CED Office, u níž na pozici jednatele v období předcházejícím datu 25. 11. 2013 figurovaly osoby R. Š. a J. N. Podstatné jsou také události z listopadu roku 2013, kdy v rámci notářského zápisu ze dne 25. 11. 2013 (viz dokumenty uložené ve sbírce listin obchodního rejstříku) došlo ke změně statutárního orgánu i společníka. Z rozhodnutí mimořádné valné hromady obchodní korporace CED Office, která byla zachycena ve zmiňovaném notářském zápisu, je zřejmé, že novým společníkem a jednatelem obchodní korporace CED Office se ke dni 25. 11. 2013 stal „H. B.“ (dle zápisu v obchodním rejstříku jde o H. S. B.), osoba žijící v bulharské Sofii. Pochybnosti vzbuzuje skutečnost, že zápis uvedených změn byl ve veřejném registru proveden až s více než ročním zpožděním (v březnu roku 2015).

65. Klíčovou osobou měl být R. Č., který byl dle vyjádření žalobkyně (a dle daňových dokladů) osobou jednající jménem dodavatele CED Office. Uvedenou skutečnost potvrdil R. Č. ve své svědecké výpovědi, v následném doplnění svědecké výpovědi (č. l. 51 správního spisu) však uváděl, že jako fyzická osoba s CED Office již v roce 2014 téměř nespolupracoval a nebyl schopen předložit žádné smlouvy či faktury dokládající jeho obchodní spolupráci s CED Office v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Soud se proto ztotožňuje se závěrem žalovaného, že ze všech skutkových zjištění vyplývá, že pro údajnou zprostředkovatelskou činnost R. Č. neexistuje žádné relevantní oprávnění. Sporný je přitom výkon veškeré jeho činnosti, a to nejen z hlediska časového, ale také z hlediska rozsahu činnosti.

66. Vcelku logicky tak správce daně i žalovaný pochybovali o tom, zda plnění bylo žalobkyni dodáno deklarovaným dodavatelem, neboť nebylo nijak relevantně vysvětleno, na základě jakého oprávnění pan Š. vystupoval jménem dodavatele CED Office po 25. 11. 2013, ani nebylo doloženo žádné oprávnění pana Č. Ačkoliv mohla žalobkyně podle svých zkušeností nabýt dojmu, že pan Č. je oprávněn jednat jménem dodavatele CED Office, jeho oprávnění jednat za CED Office nebylo v průběhu daňového řízení doloženo. Soud proto v souladu se správcem daně a žalovaným dospěl k závěru, že žalobkyně nedostatečně prověřila svého dodavatele CED Office, respektive nedostatečně ověřila skutečnost, zda pan Č. byl oprávněn jeho jménem jednat. Žalobkyně tedy neprokázala, že deklarované plnění opravdu uskutečnila osoba (plátce daně) uvedená jako poskytovatel plnění na daňových dokladech, jež žalobkyně jako důkaz svého tvrzení předložila. V souladu se závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole a v napadeném rozhodnutí tak soud uzavírá, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, které na ni v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu přenesl správce daně. Neprokázala, že nárok na odpočet daně z plnění deklarovaných od dodavatele CED Office uplatnila v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH.

67. Žalobkyně namítla, že správce daně neprovedl výslechy svědků, které navrhla v průběhu daňové kontroly. Konkrétně navrhovala doplnění výslechů pana R. Š. a R. Č. a výslech pana B. a osoby oprávněné jednat za ADR Vertriebs GmbH. K návrhu výslechu pana Č. a pana B. uvedla, že je nutné zjistit, zda a jakým způsobem bylo zmocnění pana Č. ukončeno, pokud ukončeno bylo a zda a jakým způsobem toto bylo sděleno žalobkyni. Výslech zástupce korporace ADR Vertriebs GmbH byl podle žalobkyně způsobilý prokázat oprávnění R. Č. jednat jménem korporace CED Office (č. l. 42 správního spisu).

68. Soud v souladu se žalovaným považuje opakované výslechy pana Š. a pana Č. za nadbytečné a nehospodárné. Žalobkyně se výslechu pana Č. nezúčastnila, ačkoliv o jeho konání byla vyrozuměna. U výslechu pana Š. byl přítomen zástupce žalobkyně, avšak svědkovi nekladl žádné dotazy, přestože k tomu měl příležitost. Soud proto ve shodě se žalovaným neshledal důvod pro opakování již jednou uskutečněných výslechů těchto osob. Pan B. je pro správce daně nekontaktní a žalobkyně ve svém návrhu osobu pana B. nikterak neidentifikovala. Správce daně na něj nemá v České republice žádný kontakt a provedení jeho výslechu v místě pobytu mezinárodní smlouva neumožňuje.

69. Souhlasit lze rovněž s důvody neprovedení výslechu zástupce korporace ADR Vertriebs GmbH, neboť ten by ani podle soudu nebyl způsobilý prokázat oprávnění pana Č. jednat jménem dodavatele CED Office.

70. Správce daně odmítnutí provedení navržených výslechů důsledně odůvodnil ve zprávě o daňové kontrole (str. 159-163), jakož i žalovaný v napadeném rozhodnutí (str. 33-37). Soud se se závěry správních orgánů ztotožňuje.

71. Námitka tak není důvodná.

72. Žalobkyně rovněž tvrdila, že správní orgány nerespektovaly rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78 (věc stavitelství Melichar), podle kterého nelze žalobkyni odepřít nárok na odpočet DPH, pokud jí nebyla prokázána účast na daňovém podvodu.

73. Soud k předmětné námitce uvádí, že daňový subjekt má v daňovém řízení v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah

povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování vyjmenovaných plnění. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je pro uplatnění nároku na odpočet daně plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad. Znamená to tedy, že daňový subjekt je povinen tvrdit, chce-li uplatnit nárok na odpočet DPH, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění a tato použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Daňový subjekt proto musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet DPH.

74. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je tedy plátce daně povinen primárně předložit daňový doklad, a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu se shora citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45).

75. Stejný přístup k naplnění této podmínky zastává též Soudní dvůr Evropské unie. Ten v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, které dělí na podmínky formální a podmínky (věcné) hmotněprávní. Zásada daňové neutrality, na které je DPH vystavěna, vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, přestože nejsou splněny určité podmínky formální (blíže rozsudky Soudního dvora EU ve věci *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267 bod 63; *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, bod 39; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, body 42 a 43, jakož i *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 38; *EMS-Bulgaria Transport*, EU:C:2012:458, bod 62; či *Salomie a Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 a 59; všechna zde citovaná rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie jsou dostupná na www.curia.eu).

76. V bodě 28 rozsudku ze dne 15. 9. 2016, ve věci *Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord*, C-518/14, ECLI:EU:C:2016:691, Soudní dvůr EU vymezil hmotněprávní podmínky jako podmínky uvedené v čl. 168 směrnice, která nahradila tzv. šestou směrnici (Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně).

77. Článek 168 písm. a) směrnice stanoví: „*Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani*“.

78. Výklad tohoto ustanovení poskytl Soudní dvůr EU již vícekrát, vždy se stejným výsledkem. Soudní dvůr např. v rozsudku ve věci *Senatex* zdůraznil, že „[p]*roto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura).*“ Obdobně se Soudní dvůr EU vyslovil i v rozsudcích ve věci *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, bod 52; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, bod 26; *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, bod 29; *Barlis* 06, bod 40; či usnesení ve věci *Jagiełło*, C-33/13, EU:C:2014:184, bod 27). Z ustálené judikatury Soudního dvora EU tedy vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani.

79. Případná účast (resp. neúčast) na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží jí nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, ve věci *Axel Kittel*, C-439/04, ECLI:EU:C:2006:446 či ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech *Optigen a ostatní*, C-354/03, ECLI:EU:C:2006:16). Jak bylo uvedeno výše, k posouzení existence daňového podvodu však dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32 či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13). Jestliže správce daně shledá, že nejsou naplněny již primární hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet DPH, je tato skutečnost postačující k odepření nároku na odpočet DPH, a je tudíž bezpředmětné se zabývat otázkou případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu (respektive tím, zda o své účasti na daňovém podvodu daňový subjekt věděl).

80. Jakkoliv Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, na který žalobkyně odkazuje, vyslovil odlišný názor, tento právní názor byl ojedinělý a v rozporu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz zejména usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, o předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu). Nejvyšší správní soud sice v daném rozsudku své závěry opřel také o dvě rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie

(žalobcem uváděné rozsudky ve věci *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, a ve věci *PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719*), nicméně rozšířený senát následně dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54, podal předběžnou otázku k Soudnímu dvoru EU, neboť se domníval, že výklad obsažený v rozsudku č. j. 4 Afs 58/2018-78 je v rozporu se shora citovanou ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie.

81. Soud je přesvědčen, že judikatura Soudního dvora Evropské unie k otázce hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH je jednoznačná. Vyplývá z ní, že nesplnění hmotněprávních podmínek (neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele) je primárním důvodem nepřiznání nároku na odpočet daně. Není-li tato skutečnost daňovým subjektem řádně prokázána, nezkoumá správce daně účast na daňovém podvodu; ta přichází v úvahu pouze tehdy, je-li prokázáno splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet. Důkazní břemeno k prokázání přijetí zdanitelných plnění, tak jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, tj. v tvrzené výši a od deklarovaného dodavatele, tedy nese daňový subjekt (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Soudní dvůr v rozsudku ze dne 15. 9. 2016, *Barlis 06*, C-516/14, bod 46, potvrdil, že *„je na osobě povinné k dani, která žádá o odpočet DPH, aby prokázala, že splňuje podmínky stanovené pro jeho uplatnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, bod 37). Daňové orgány tak mohou od samotné osoby povinné k dani vyžadovat doklady, které považují za nezbytné pro posouzení otázky, zda je třeba přiznat požadovaný daňový odpočet, či nikoliv (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, bod 35).“* Obdobný závěr Soudní dvůr vyslovil rovněž v rozsudku ze dne 21. 11. 2018, *Vădan*, C-664/16, bod 44, aj. Soud proto neshledal důvod pro přerušení řízení do doby, než bude zodpovězena předběžná otázka předložená Nejvyšším správním soudem k Soudnímu dvoru ve věci 1 Afs 334/2017.

82. K otázce odepření nároku odpočtu DPH se nedávno vyjádřil i Soudní dvůr Evropské unie v usnesení ve věci *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, C-610/19, ECLI:EU:C:2020:673. V něm konstatoval, že daňovému subjektu nelze odepřít odpočet DPH, i kdyby správce daně prokázal, že vystavitel faktur nemohl kvůli nedostatku potřebných materiálních a lidských zdrojů uvedené zboží vyrobit ani dodat, a že toto zboží tedy bylo ve skutečnosti pořízeno od jiné osoby, jejíž totožnost nebyla určena, že nebyly dodrženy vnitrostátní právní předpisy v oblasti účetnictví, že dodavatelský řetězec, který vedl k uvedeným nákupům, nebyl ekonomicky opodstatněný a že u některých předchozích plnění, které byly součástí tohoto dodavatelského řetězce, se vyskytly nesrovnalosti. V nyní projednávaném případě se situace od případu *Vikingo* odlišuje tím, že žalobkyně tvrdila, že odebírala zboží od CED Office prostřednictvím R. Č., přestože neměla nijak doloženo, že tato osoba je oprávněna za CED Office jednat (žádná plná moc opravňující R. Č. k jednání za deklarovaného dodavatele doložena nebyla). Přestože oprávnění R. Č. jednat za deklarovaného dodavatele potvrzoval R. Š., ten již v daném období nebyl jednatelem CED Office, proto k jeho vyjádření nebylo možné přihlížet. Navíc sám R. Č. v doplnění své svědecké výpovědi uváděl, že v roce 2014 docházelo ke zprostředkování pro CED Office pouze minimálně a nedoložil žádnou fakturu, která by jeho spolupráci s CED Office potvrdila. V daňovém řízení tedy panovaly značné pochybnosti o tom, kdo byl fakticky dodavatelem předmětného zboží. Nebyl předložen žádný důkaz potvrzující, že zboží dodal žalobkyni plátce DPH. Neprokázání skutečného dodavatele zboží neumožnilo stanovit dodavatelský řetězec a tím pádem ani ověřit, zda nebyla porušena neutralita DPH. Přestože na uvedené nesrovnalosti byla žalobkyně v daňovém řízení upozorněna, nenabídla správci daně ani žalovanému žádné jiné věrohodné vysvětlení, kdo

byl skutečným dodavatelem zboží, proto nebylo možné nárok na DPH uznat. Námitka účelového vyložení judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu proto není důvodná.

V. C. II) Námitka prokázání nároku na odpočet DPH ve vztahu k dodavateli Z+M servis

83. Ve vztahu k dodavateli Z+M servis a tvrzenému daňovému podvodu žalobkyně namítla, že správce daně neunesl své důkazní břemeno, že předmětná plnění byla součástí daňového podvodu, o kterém žalobkyně věděla nebo vědět musela.

84. Soud proto hodnotil, zda žalovaný odepřel žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu její vědomé účasti na daňovém podvodu oprávněně.

85. Vnitrostátní úprava daně z přidané hodnoty se v jednotlivých členských státech EU řídí směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice"), která nahradila šestou směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU") vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében* a *Péter Dávid*, bod 41).

86. Samotná existence podvodného jednání však k odepření nároku na odpočet nestačí. Nárok na odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel* a *Recolta Recycling*, nebo rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění musí správce daně pro odepření nároku na odpočet daně prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57, nebo ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017-31).

87. V projednávaném případě žalovaný potvrdil, že žalobkyně splnila zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72, resp. § 73 zákona o DPH. Nárok na odpočet daně jí proto mohl být odepřen jen tehdy, pokud by správní orgány prokázaly skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU zánik nároku spojuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, bod 36). Současně však platí, že není povinností správních orgánů či soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, přičemž správce daně může vycházet i jen z indicií, které mu jsou k dispozici (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60).

88. Posuzování toho, zda daňový subjekt nárokující si odpočet daně „zavinil" svou účast na podvodu na DPH, musí z povahy věci následovat až poté, co správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo. Nejvyšší správní soud ostatně již v rozsudku ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013-61, zdůraznil, že v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Pokud by tomu tak nebylo, jen stěží by správce daně mohl unést důkazní břemeno stran prokázání existence

objektivních okolností, na základě kterých příslušný daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že předmětným plněním účastní transakce zasažené daňovým podvodem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43).

89. Pro posouzení, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH spáchaného některým z účastníků v řetězci, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobkyně věděla, anebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ni mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).

Existence podvodu na dani z přidané hodnoty a vědomost žalobkyně o něm

90. Správce daně identifikoval několik obchodních řetězců zapojených do obchodů s tonery. K získání neoprávněné výhody (resp. k podvodu) došlo podle správce daně tím, že v rámci obchodního řetězce vždy jeden z dodavatelů v řetězci plátců neodvedl státní pokladně daň, resp. byl vůči svému místně příslušnému správci daně nekontaktní a nebylo tedy možné ověřit jím vykázanou daň, ani skutečnost, zda tato daň zahrnuje i daň z plnění uskutečněného vůči příslušnému odběrateli. Následně žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z titulu přijetí zdanitelných plnění ze strany svého dodavatele Z+M servis. Podle správních orgánů tak byly naplněny veškeré znaky podvodného jednání.

Schéma a popis řetězce obchodních korporací, které souvisí s přijatým zdanitelným plněním vymezeným v bodě 2.6.2.1.2. zprávy o daňové kontrole - daňový doklad ze dne 31. 10. 2014

91. V rámci kontroly správce daně zjistil, že korporace Z+M servis nakupovala tonery od korporace Previx s.r.o., která toto zboží pořizovala z Německa. Previx dle vyjádření jejího místně příslušného správce daně své daňové přiznání podala, daň při pořízení zboží z jiného členského státu přiznala, přičemž vykázala nízkou daňovou povinnost. Současně však bylo zjištěno, že si korporace Previx v dotčeném zdaňovacím období (říjen roku 2014) uplatnila na vstupu daň z plnění přijatých od obchodní korporace ADR Vertriebs GmbH. Správce daně zjistil chybějící daň u korporace EUROTEC SERVICES s.r.o. (str. 37 zprávy o daňové kontrole), od které korporace Previx přijala plnění. Tuto neodvedenou daň si další články řetězce odečetly na vstupu.

92. Ze získaných dokladů pak správce daně zjistil, že Previx snížila při prodeji cenu tonerů oproti nákupní ceně. Žalobkyní nakoupené tonery od dodavatele Z+M servis byly přes personálně spojenou korporaci AGROKOOPERACE s.r.o. dodány na Slovensko společnosti Z+M servis spol. s r.o. (SK), která následně tyto tonery dodala zpět německé společnosti ADR Vertriebs GmbH, jež stála na počátku identifikovaného řetězce.

93. Z uvedeného vyplývá, že v případě řetězce popsaného výše (a graficky znázorněného na str. 38 zprávy o daňové kontrole) to byla korporace EUROTEC SERVICES s.r.o., která příslušnou DPH vůbec nepřiznala. Zboží se v řetězci pohybovalo v uzavřeném kruhu. Jednotlivá dodání uskutečněná mezi třemi členskými státy EU (ČR, Slovensko, Německo) byla zrealizována během jednoho týdne. Některé články řetězce byly mezi sebou personálně propojené [Z+M servis (CZ) a Z+M servis spol. s r.o. (SK) osobou jejich jednatele D. Š.; žalobkyně a AGROKOOPERACE s.r.o. jednatelem Ing. E. K.], doprava

byla provedena přímo mezi třetím a šestým článkem, tj. mezi personálně propojenými subjekty Z+M servis a Z+M servis spol. s r.o. (SK).

94. Korporace Previx snížila bez zjevného důvodu cenu dodávaného zboží (o částku 10 143 EUR), v důsledku čehož se zboží mohlo k prvnímu a zároveň poslednímu článku řetězce ADR Vertriebs GmbH vrátit za cenu nižší, než za jakou bylo na začátku obchodního řetězce prodáno. Za nestandardní lze rovněž označit rovněž provádění fakturace mezi jednotlivými články řetězce v krátkých časových intervalech, například během jediného dne, jak tomu bylo např. mezi korporacemi stojícími na prvním a druhém článku řetězce, nebo v rámci třetího, čtvrtého a pátého článku řetězce. Za další nestandardnost správce daně označil skutečnost, že doprava probíhala fakturačně přímo od korporace Z+M servis z Ostravy do skladu personálně propojené Z+M servis SK v Čadci. Tuto dopravu hradila AGROKOOPERACE, přestože zboží fyzicky nešlo ani přes žalobkyni ani přes společnost AGROKOOPERACE.

95. Soud souhlasí se žalovaným, že v daném případě bylo prokázáno, že v předmětných obchodních řetězcích došlo k narušení neutrality daně. Z výše uvedených skutečností současně vyplývá, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku. Je vysoce nestandartní a neekonomické, aby zboží prošlo v kolečku korporací bez zjevného podnikatelského důvodu, kdy prvním a posledním článkem řetězce je totožná korporace, ke které se zboží vrátilo za nižší cenu než cenu původní. Současně je účast žalobkyně a korporace AGROKOOPERACE v tomto řetězci nutné označit za naprosto zbytečnou.

96. Všechny zjištěné okolnosti podle správních orgánů ve svém souhrnu svědčily o tom, že k neodvedení DPH nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání nebo z jiného omluvitelného důvodu, ale že předmětné obchodní transakce žalobkyně jsou zatíženy podvodem na DPH. Závěry rozsudku č. j. 1 Afs 493/2019-32 na věc nedopadají, neboť v daném případě nebyla prokázána chybějící daň. V nyní posuzovaném případě však správce daně existenci chybějící daně v řetězci prokázal.

97. Ačkoliv jednotlivé nestandardní skutečnosti předmětného obchodního případu zmíněné žalovaným zpravidla nejsou zákonem zakázány, ve svém souhrnu i podle soudu prokazují existenci podvodu na DPH. Správní orgány zcela jasně identifikovaly chybějící daň a řadu objektivních okolností svědčících o existenci daňového podvodu. Dostály tak požadavkům kladených na ně judikaturou Nejvyššího správního soudu i SDEU. Žalobkyně v žalobě uvedla několik skutečností svědčících o standardnosti provedené transakce (mechanismy k zajištění kontroly zboží, dlouhodobá spolupráce s dodavatelem apod.). Poměřeno s nestandardními okolnostmi, které žalovaný identifikoval, však nelze tvrdit, že by obchodní spolupráce ve zjištěném řetězci byla standardní a ekonomicky racionální. Soud proto ve shodě se žalovaným uzavírá, že správní orgány prokázaly, že v daném případě došlo k existenci daňového podvodu.

98. Správce daně dále rozvedl skutečnosti svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do výše uvedeného daňového podvodu. Žalobkyně v okamžiku, kdy jí zástupce dodavatele Z+M servis učinil nabídku zboží, věděla, že zboží, které jí bude dodáno, je určeno pro personálně propojenou korporaci Z+M servis SK. Žalobkyně ani personálně propojená korporace AGROKOOPERACE se nezúčastnily přejímky a nakládky zboží. Neověřily si, zda je jim dodán odpovídající druh zboží a objednané množství. Skutečnost, že

žalobkyně zboží pořízené od dodavatele Z+M servis nedodala přímo slovenské korporaci Z+M servis (SK), pak plně koresponduje s jejím postavením v řetězcích, v nichž zastávala roli tzv. buffera. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že jediným logickým smyslem vložení žalobkyně a korporace AGROKOOPERACE do výše popsaných obchodních řetězců byla snaha o zastření pohybu zboží v řetězci a ztížení identifikace chybějící daně. Z výše uvedeného tak zcela logicky vyplývá, že žalobkyně musela být srozuměna se svou účastí na podvodu na DPH a působila v předmětných podvodných řetězcích čistě formálně. To potvrzuje rovněž fakt, že neměla žádné skladové zásoby a nevedla ani žádnou evidenci zboží. Žalobkyně a i její odběratel AGROKOOPERACE bez výhrad přijali podmínky určené dodavatelem Z+M servis. *De facto* pouze přefakturovali plnění přijatá od Z+M servis. Z těchto důvodů žalobkyně nemohla nabýt přesvědčení, že vstupuje a účastní se legitimního obchodního vztahu, neboť její činnost zcela postrádala základní atributy racionálního podnikání.

99. Soud tak v souladu se správními orgány dospěl k závěru, že účast žalobkyně na podvodném jednání nebyla pouze nedbalostní (tj. že by ignorovala okolnosti svědčící o podvodu a nepřijala žádná opatření k nápravě). Žalobkyně podle soudu o své účasti na podvodném jednání „věděla“ nebo „vědět musela“, neboť v jejím jednání byla zjištěna řada natolik závažných nestandardností, že je vyloučeno, že by se žalobkyně do podvodného jednání zapojila pouze náhodou. Současně nepřijala taková opatření, aby své účastni na podvodu zabránila.

100. Přestože žalobkyně zpochybňovala některé skutečnosti zjištěné správcem daně, podle soudu její námitky nebyly s to zvrátit závěry učiněné výše. Je pravdou, že nepřítomnost žalobkyně u přejímky a nakládky zboží není sama o sobě nezákonným jednáním. Svědčí to však o pouhé formálnosti přeprodeji zboží mezi uvedenými subjekty. Nerozhodná je rovněž skutečnost, že žalobkyně obchodovala s oficiálním partnerem výrobků značkových náplní do tiskáren. Ani renomé či velký rozsah uskutečněných obchodů jejího partnera totiž v daném případě (kdy byl zjištěn velký počet objektivních skutečností) nemohou zvrátit závěry o existenci daňového podvodu či vědomosti žalobkyně o něm.

Schéma a popis řetězce obchodních korporací, které souvisí s přijatými zdanitelnými plněními vymezenými v bodě 2.6.2.3.2. Zprávy o daňové kontrole – daňový doklad ze dne 16. 9. 2014

101. V rámci kontroly správce daně zjistil, že obchodní korporace Europea Distribution a.s., ExaSoft Czech a.s., a ExaSoft Holding a.s., jsou personálně propojenými subjekty, které využívají společný sklad. Zboží bylo přeprodáváno na jednom místě (bez pohybu). Správce daně zjistil, že korporacím Europea Distribution a.s. a ExaSoft Czech a.s. byly tonery dodány od korporací TEMPO CINK s.r.o., CANTICOSA s.r.o., a PYROLINE TECHNOLOGY s.r.o., které v okamžiku, kdy u nich chtěl místně příslušný správce daně zahájit postupy při správě daní, přestaly se správcem daně spolupracovat a následným neplněním povinností znemožnily ověření podstatných skutečností.

102. ExaSoft Holding s.r.o. tonery nakupovala mj. od korporace INSTRUKTATONER s.r.o. a dále je prodala korporaci Z+M servis. Přes žalobkyni a s ní personálně spojenou společnost AGROKOOPERACE s.r.o. byly tonery dále dodány na Slovensko společnosti Z+M servis (SK) a poté se vrátily zpět do tuzemska k nově vzniklé korporaci TEMPO CINK s.r.o. Naposledy jmenovaná korporace je dle jejího místně příslušného správce daně nekontaktním a nespolupracujícím subjektem, který za dotčené zdaňovací období

nepodala daňové přiznání k DPH a daň neodvedla. Žalovaný rovněž uvedl, že v řetězci došlo k vícero neodvedení daně, a to konkrétně u společnosti PYROLINE TECHNOLOGY s.r.o.

103. Správce daně zjistil další nestandardnosti případu: postup plateb byl pozpátku a došlo k zapojení nově vzniklé korporace TEMPO CINK s.r.o., která neměla žádnou obchodní historii. Správce daně nad rámec výše uvedených skutečností poukázal také na další personální propojení článků, které bylo zjištěno u korporací Europea Distribution a.s. a ExaSoft Czech a.s. Tyto subjekty pořizovaly zboží od korporací, které si neplnily své povinnosti (viz strana 99 zprávy o daňové kontrole). Tyto personálně propojené korporace užívaly spolu s dalším článkem řetězce, ExaSoft Holding a.s., stejné skladovací prostory, čímž umožnily zastření původu jednotlivého zboží. Vedle zjištění týkajících se realizace dodávek v krátkém časovém úseku či nesrovnalostí v datech uskutečnění zdanitelného plnění bylo v některých případech zjištěno, že dodání zboží bylo uhrazeno před samotným dodáním.

104. Totožně jako u předchozího obchodního případu soud konstatuje, že ačkoliv jednotlivé okolnosti zmíněné žalovaným zpravidla nejsou zákonem zakázány, ve svém souhrnu prokazují u předmětného řetězce existenci podvodu na DPH. Lze tak uzavřít, že správní orgány zcela jasně identifikovaly chybějící daň a celou řadu objektivních okolností svědčících o existenci daňového podvodu.

105. Rovněž pro tento obchodní případ (řetězec) platí, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole rozvedl skutečnosti svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do výše uvedeného daňového podvodu. Žalobkyně v okamžiku, kdy jí zástupce dodavatele Z+M servis učinil nabídku zboží, věděla, že zboží, které jí bude dodáno, je určeno pro personálně propojenou korporaci Z+M servis (SK). Žalobkyně ani personálně propojená korporace AGROKOOPERACE se nezúčastnily přejímky a nakládky zboží a neověřily si proto, zda je jim dodán odpovídající druh zboží a objednané množství. Skutečnost, že žalobkyně zboží pořízené od dodavatele Z+M servis nedodala přímo slovenské korporaci Z+M servis (SK), pak plně koresponduje s jejím postavením v řetězcích, v nichž zastávala roli tzv. buffera. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že jediným logickým smyslem vložení žalobkyně a korporace AGROKOOPERACE do výše popsaných obchodních řetězců byla snaha o zastření pohybu zboží v řetězci a ztížení identifikace chybějící daně. Z výše uvedeného tak zcela logicky vyplývá, že žalobkyně musela být srozuměna se svou účastí na podvodu na DPH (obdobně viz bod 98). Z výše uvedeného vyplývá, že žalobkyně nemohla nabýt přesvědčení, že vstupuje a účastní se legitimního obchodního vztahu, neboť její činnost zcela postrádala základní atributy podnikání. Současně nepřijala taková opatření, aby své účasti na podvodu zabránila.

106. Soud tak v souladu se správními orgány dospěl k závěru, že účast žalobkyně na podvodném jednání nebyla pouze nedbalostní (tj. že by ignorovala okolnosti svědčící o podvodu a nepřijala žádná opatření k nápravě). Žalobkyně své účasti na podvodném jednání „věděla“ nebo „vědět musela“, neboť v jednání samotné žalobkyně byla zjištěna řada natolik závažných nestandardností, že jejich souhrn vylučuje, aby se žalobkyně do podvodného jednání zapojila pouze náhodou.

Námitka neprovedení navržených výslechů svědků

107. Žalobkyně souhrnně k obchodním případům namítla, že se správce daně nevypořádal s některými jejími návrhy důkazů, konkrétně s návrhem na výslech jednatele Z+M servis

pana D. Š. či jejího zaměstnance pana R. S. Podle návrhu žalobkyně měly výslechy objasnit důvody uskutečňování dodávek v rámci skupiny Z+M servis prostřednictvím žalobkyně.

108. Nejprve je nutné uvést, že žalobkyně provedení svědeckých výpovědí D. Š. a R. S. navrhovala již v průběhu daňové kontroly, přičemž správce daně se s těmito důkazními návrhy vypořádal (viz strany 199, 200, 232 a 233 zprávy o daňové kontrole). Rovněž žalovaný se s touto odvolací námitkou dostatečně vypořádal v napadeném rozhodnutí. Uvedl, že správce daně ověřoval důvod zapojení žalobkyně do posuzovaných obchodních transakcí již v prvostupňovém řízení a žalobkyně tato zjištění správce daně, s nimiž byla v průběhu daňové kontroly řádně seznámena, nerozporovala. Soud je proto ve shodě se žalovaným přesvědčen, že nebylo třeba navrhované výslechy svědků provádět, neboť daná skutečnost (důvod zapojení žalobkyně do předmětných obchodních transakcí) již byla v řízení bez důvodných pochybností ověřena.

109. Ani v projednávané žalobě žalobkyně blíže neupřesňuje, co přesně hodlala provedením výslechů svědků prokázat, vyvrátit či objasnit. Pokud pouze obecně namítla, že správní orgány výslechy neprovedly, aniž by popsala, k čemu konkrétně mohly výslechy přispět, nemůže být její námitka úspěšná. Provedení výslechů navržených daňovým subjektem nebylo povinností správních orgánů. V projednávaném případě se jak správce daně, tak žalovaný navrhovanými důkazními prostředky zabývaly a jejich neprovedení řádně a srozumitelně odůvodnily. Tato námitka proto není důvodná.

V. D) Námitka přednostní aplikace institutu ručení podle § 109 zákona o DPH

110. Závěrem žalobkyně namítla, že pokud by v souladu s tvrzením správce daně mělo dojít v souvislosti s kontrolovanými přijatými plněními k nesplnění daňových povinností u dodavatele žalobkyně nebo některého z článků řetězce, nemělo dojít k neuznání nároku na odpočet daně na vstupu, ale mělo být postupováno podle § 109 zákona o DPH, přinejmenším ve věci plnění přijatých od dodavatele CED Office.

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

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

113. Obdobnou námitkou se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56. V něm dospěl k závěru, že institut ručení podle § 109 zákona o DPH představuje odlišný institut od odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodu na DPH. V dané situaci jej nelze aplikovat, neboť se jedná o institut spadající do fáze placení daní, kdežto odepření nároku na odpočet daně spadá do fáze nalézacího řízení. Jedná se tak o zcela odlišný institut od institutu odepření nároku na odpočet daně na vstupu. Současná podoba § 109 odst. 1 zákona o DPH tedy 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. Z uvedeného rozsudku dále vyplývá, že pokud je daňový subjekt zapojen do podvodu na DPH, v jehož rámci jeho dodavatelé DPH neodvedli, nemůže si „vybrat“, že by místo odepření nároku na odpočet DPH byl raději ručitelem podle § 109 odst. 1 zákona o DPH (srov. obdobně např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33, ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007-96).

114. Soud se s tímto názorem ztotožňuje a nemá důvod se od něj odchýlit. Nelze tak akceptovat argumentaci žalobkyně o nutnosti využití institutu ručení v jejím případě. Institut ručení v dané věci neměl být přednostně aplikován namísto institutu neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť šlo o řízení nalézací.

115. Námitka není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

116. S ohledem na výše uvedené soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného je stiženo nezákonností pouze v části, v níž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně č. j. 478257/18/3312-50522-712289, a platebním výměrům správce daně č. j. 478657/18/3312-50522-712289 a č. j. 479462/18/3312-50522-712289. Soud proto zrušil napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost pouze ve vztahu ke zdaňovacím obdobím červenec, srpen a prosinec 2014 a v tomto rozsahu věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm bude žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). S ohledem na skutečnost, že zánik páva stanovit daň je vadou, kterou nelze napravit v odvolacím řízení, soud výrokem II. zrušil podle § 78 odst. 3 s. ř. s. rovněž prvostupňová rozhodnutí vztahující se ke zdaňovacím obdobím, u nichž došlo k zániku práva stanovit daň.

117. Ve vztahu ke zbylé části napadeného rozhodnutí žalovaného, kterou byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti ostatním platebním výměrům a dodatečným platebním výměrům správce daně a kterou byly tyto platební výměry potvrzeny, neshledal soud žalobu důvodnou, a proto ji ve zbytku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

118. O náhradě nákladů soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s. podle míry úspěchu účastníků ve věci. Žalobkyně brojila proti celému napadenému rozhodnutí, jímž bylo potvrzeno pět platebních (dodatečných) výměrů. Napadené rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno pouze ze 3/5, což odpovídá míře úspěchu žalobkyně. Soud proto přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení pouze v poměrné výši odpovídající míře jejího úspěchu.

119. Náklady řízení žalobkyně se skládají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů jejího zástupce. Soud přiznal zástupci žalobkyně odměnu podle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č.

177/1996 Sb., advokátního tarifu, za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepis žaloby, replika) 3 × 3 100 Kč a náhradu hotových výdajů s těmito úkony spojenými 3 × 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky); celkem tedy 10 200 Kč. Protože advokát žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 142 Kč odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náklady žalobkyně činí celkem 15 342 Kč. Protože však byla žalobkyně úspěšná pouze ze 3/5, náleží ji náhrada nákladů ve výši 9 205,20 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 15. července 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu