



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **TAPEX EU s.r.o.**, IČO 28763661
sídlem Dělnická 338, 530 03 Pardubice
zastoupená JUDr. Ondřejem Moravcem, advokátem
sídlem Malé Náměstí 124/15, 500 03 Hradec Králové

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 7. 2020, č. j. X,

takto:

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Předmětem podnikání žalobkyně je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách č. 1 až 3 živnostenského zákona. Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za

zdaňovací období prosinec 2013 až říjen 2014. Ze zprávy o daňové kontrole (č. j. X) vyplynuly následující rozhodné skutečnosti. Část přijatých zdanitelných plnění poskytnutých žalobkyni společnostmi DRASYS, s.r.o. (dodávky zboží pocházejícího ze třetích zemí, zejména z Číny) byla zatížena podvodem na DPH, o kterém žalobkyně měla a mohla vědět, proto byl žalobkyni odepřen nárok na odpočet daně na vstupu. Ve vztahu k další části zdanitelných plnění přijatých žalobkyní od společnosti DRASYS, s.r.o. žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že jí předmětné zboží bylo dodáno právě žalobkyní deklarovaným dodavatelem. Žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění (soubor movitých věcí pocházející z majetkové podstaty úpadce Excelsior Technologies s.r.o.) od jí deklarovaného dodavatele HALBOS, s.r.o. Žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění (ručních fréz) od dodavatele BLACK TRADE, s.r.o. Žalobkyně neprokázala nárok na osvobození od DPH z titulu dodání zboží do jiného členského státu EU v případě dodání zboží odběrateli ADAM trade & service, s.r.o. (dále jen „ADAM trade“), neboť neprokázala, že zboží skutečně opustilo Českou republiku jako stát dodání. Žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění – přepravy od společnosti M.A.M. cartrans, s.r.o.

2. Správce daně proto vydal dne 3. 6. 2019 tyto dodatečné platební výměry, jimiž žalobkyni doměřil DPH:
 - č. j. X za zdaňovací období prosinec 2013,
 - č. j. X za zdaňovací období leden 2014,
 - č. j. X za zdaňovací období únor 2014,
 - č. j. X za zdaňovací období březen 2014,
 - č. j. X za zdaňovací období duben 2014,
 - č. j. X za zdaňovací období květen 2014,
 - č. j. X za zdaňovací období červen 2014,
 - č. j. X za zdaňovací období červenec 2014,
 - č. j. X za zdaňovací období srpen 2014,
 - č. j. X za zdaňovací období září 2014,
 - č. j. X za zdaňovací období říjen 2014.
3. Žalovaným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a uvedené dodatečné platební výměry byly potvrzeny.
4. Žalobkyně napadla žalované rozhodnutí žalobou podanou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
5. Žalobkyně ve své obsáhlé žalobě vymezila celou paletu žalobních námitek, které lze shrnout do následujících základních žalobních bodů (K jednotlivým žalobním námitkám se soud následně vyjádří).

6. Předně žalobkyně tvrdí, že nebyla prokázána samotná existence podvodu na DPH u obchodních transakcí, kterých se účastnila.
7. V souvislosti s tím, žalobkyně namítá, že se vůbec nejednalo o podvodný obchodní řetězec, ale ani o obchodní řetězec.
8. Správce daně nebyl dle přesvědčení žalobkyně schopen identifikovat chybějící daň v údajném podvodném obchodním řetězci.
9. Dle žalobkyně nejsou v jejím případě přítomny nestandardní objektivní okolnosti obchodování, z nichž měla a mohla dovodit, že je účastna podvodu na DPH.
10. Žalobkyně dále namítala chybný procesní postup správce daně a žalovaného, sporuje zákonnost zhodnocení provedeného dokazování v případě přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů, a to plnění přijatá od dodavatele DRASYS, s.r.o., plnění přijatá od dodavatele HALBOS, s.r.o., plnění přijatá od dodavatele BLACK TRADE, s.r.o.
11. Dále žalobkyně napadá závěr správce daně a žalovaného o tom, že nesplnila podmínky pro osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu EU podle § 64 ZDPH a napadá závěry správce daně, které se vážou k přepravě dodávaného zboží.
12. Ze všech uvedených důvodů žalobkyně navrhla zrušení žalovaného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.
13. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odmítl důvodnost žaloby a stručně shrnul důvody uvedené v žalovaném rozhodnutí. Žalobkyně následně v replice zopakovala svoje námitky a doplnila ve vztahu k plnění od společnosti DRASYS, s.r.o. odkaz na usnesení Soudního dvora ve věci Vikingo C-610/19 ze dne 3. 9. 2020, který definuje podmínky, za nichž lze odeprít povinné osobě nárok na odpočet DPH odvedené na základě pořízeného zboží, které jí bylo dodáno. Na to reagoval žalovaný, který aplikaci uvedeného usnesení na daný případ odmítl s tím, že ČR podle čl. 287 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“) zavedla institut plátce a provedla tak dle obratu diferenciaci osob povinných k dani. Plná práva a povinnosti ze Směrnice a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), tedy včetně nároku na odpočet daně dopadají pouze na plátce daně. Proto je třeba znát osobu dodavatele plnění poskytnutého žalobkyni a tudíž nelze závěry vyslovené ve věci Vikingo C-610/19 paušalizovat. Při jednání soudu pak již žalobkyně další argumenty proti uvedenému právnímu názoru žalovaného neuvedla.

Posouzení věci krajským soudem

14. Soud na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a po veřejném projednání věci dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Soud předně s ohledem na rozsáhlost žalovaného rozhodnutí (61 stran) a s ohledem na jeho jednoznačnou strukturu (shrnutí skutkového stavu, vymezení odvolacích důvodů, uvedení právního základu případu [princip podvodu na DPH, podmínky účasti na podvodu DPH –

1. krok - existence podvodu na DPH, 2. krok - objektivní okolnosti, na základě kterých měl a mohl daňový subjekt vědět, že se účastní podvodu na DPH, 3. krok - přijatá opatření /2. a 3. krok- tzv. vědomostní test/, aplikace na skutkový stav a vypořádání s odvolacími důvody] a s ohledem na podloženost a přesvědčivost závěrů žalovaného uvádí, že není smyslem soudního přezkumu podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto bude soud níže opakovaně odkazovat na toto odůvodnění. Tuto praxi aproboval i ESLP ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, usnesení ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12, atd.). K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznámá, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19, rozsudky NSS jsou dostupné na www.nssoud.cz).

Obecně k podvodům na DPH

16. Soudní dvůr Evropské unie (dále též „Soudní dvůr“) v rámci ustálené judikatury týkající se nároku na odpočet DPH opakovaně dovodil, že vnitrostátní správní orgány a soudy musí odmítnout přiznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Uvedený závěr platí nejen v případě, kdy se daňového podvodu dopustí sama osoba povinná k dani, ale i když osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu na DPH, který byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce (dodavatelem nebo jiným hospodářským subjektem nacházejícím se výše nebo níže v dodavatelském řetězci). Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále též „směrnice 2006/112/ES“), považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (v tomto smyslu viz zejména rozsudky Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, ve spojených věcech Kittel a Recolta Recycling, body 45, 46 a 60, jakož i rozsudek ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11, ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid). Na druhou stranu subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz výše uvedený rozsudek ve spojených věcech Kittel a Recolta Recycling, bod 51).
17. Je-li identifikován v řetězci podvod na DPH (resp. je postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, aniž by musely správní orgány prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publ. pod č. 3275/2015 Sb.

NSS), musí v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem daňové orgány zkoumat subjektivní stránku, tj. zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní tohoto podvodu. Pro posouzení subjektivní stránky je však zásadní právě přijetí takových opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2021, č. j. 5 Afs 74/2020-32). Pakliže daňový subjekt taková opatření nepřijme, riskuje ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Jak vystihl NSS v rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343: *„Závěry Soudního dvora tedy neznamenají pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“*

18. K podvodnému jednání může dojít na kterémkoli článku řetězce. Plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo. Při posuzování existence podvodu v řetězci proto nelze vycházet ze systému fungování DPH na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce. Obdobně ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko- odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění. Podvodného jednání, které má za následek daňový únik, se totiž může dopustit kterýkoli článek řetězce mnoha různými způsoby a to jak na vstupu, tak na výstupu (rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49).
19. Při hodnocení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43). Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). V tomto kroku je přitom nutno adekvátně popsat jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že k absenci daně došlo podvodně, resp. okolnosti osvědčující podvodný charakter zkoumaných transakcí (pouze existence chybějící daně nezakládá podvod, viz rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, publ. pod č. 3705/2018 Sb. NSS, či ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, dobrá víra). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42). Nutno pak poznamenat i to, že relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, podmínky č. 2, či podmínky č. 3. Je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu (k „prostupnosti“ jednotlivých kategorií ostatně viz např. i rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42). Nastalou skutkovou situaci je vždy nutno komplexně a důkladně posoudit a vyhodnotit, zda veškeré zjištěné indicie ve

svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce (rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, publ. pod č. 3275/2015 Sb. NSS, či ze dne 10. 9. 2020, č. j. 7 Afs 18/2020-29).

20. Pokud jde o důkazní břemeno, pak je v daňovém řízení upraveno v § 92 daňového řádu. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací. V uvedeném ustanovení jsou tak vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).
21. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.* Naproti tomu správce daně musí podle § 93 odst. 5 daňového řádu, prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost uplatněných účetních záznamů a důkazních prostředků uplatněných žalobkyní, neboť podle § 95 odst. 5 písm. c) daňového řádu, platí: *Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
22. Daňový subjekt je tak v první řadě povinen tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1 věty první ZDPH, 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 ZDPH, podle kterého plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. K tomu soud odkazuje na rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2018, č.j. 10 Afs 283/2017 - 73: *„V souzené věci to tedy znamená, že chtěla-li stěžovatelka uplatnit nárok na odpočet DPH, byla povinna tvrdit, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijala věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo, ale i to, kdo mu toto plnění poskytl. Tento poskytovatel totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohl požádat o jeho vydání (srovnej např. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č.j. 5 Afs 188/2004-63; ze dne 16. 3. 2010, č.j. 1 Afs 10/2010-71; ze dne 31. 7. 2013, č.j. 9 Afs 57/2012-26; ze dne 25. 9. 2014, č.j. 9 Afs 152/2013-49; ze dne 9. 7. 2015, č.j. 9 Afs 233/2014-26; ze dne 8. 10.*

2015, čj. 4 Afs 186/2015-34, aj.). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny podmínky pro vydání nadměrného odpočtu. Stejný přístup k naplnění této podmínky zastává též Soudní dvůr. Ten v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které dělí na podmínky formální a podmínky hmotněprávní (věcné). Zásada daňové neutrality, na které je daň z přidané hodnoty vystavěna, pak vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (blíže rozsudky Soudního dvora ve věci *Ecotrade*, C-95/07 a C-96/07, bod 63; *Uszodaépítő*, C-392/09, bod 39; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, body 42 a 43, jakož i *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, bod 38; *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, bod 62; či *Salomie a Oltean*, C-183/14, body 58 a 59).“

23. Pokud jde o osvobození od DPH podle § 64 odst. 1 ZDPH (dle znění platného a účinného v rozhodné době), pak platí, že dodání zboží do jiného členského státu EU plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. Důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu ohledně prokázání hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně je na daňovém subjektu. K tomu lze odkázat na judikaturu NSS (viz např. rozsudek ze dne 25. 11. 2015, čj. 3 Afs 6/2015-30). Nejvyšší správní soud se pak v rozsudku ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 – 95 vyslovil přímo k důkaznímu břemenu a k důkazní hodnotě písemného prohlášení kupujícího o přepravě zboží (§ 64 odst. 5 ZDPH): „Důkazní břemeno o dodání zboží osvobozeného od daně z přidané hodnoty do jiného členského státu Evropské unie (§ 64 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty), tj. prokázání faktického odeslání zboží z tuzemska plátcem osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, leží na plátcu, který zdanitelné plnění uskutečňuje. Písemné prohlášení kupujícího o přepravě zboží (§ 64 odst. 5 citovaného zákona) je způsobilým důkazem jen za předpokladu, že odpovídá zjištěnému skutkovému stavu. V případě pochybností je prodávající povinen prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu.“ V dané věci, jak bude rozvedeno níže, přitom bylo prokázáno, že prohlášení kupujícího o přepravě zboží neodpovídalo zjištěným objektivním skutečnostem, přičemž žalobkyně neprokázala existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnila daňového podvodu např. tím, že by přijala dostatečná opatření za účelem standardního průběhu obchodu.
24. Krajský soud proto přezkoumal žalované rozhodnutí na základě shora uvedených východisek vyplývajících z dotčené právní úpravy a relevantních soudních rozhodnutí. Pro danou věc je přitom klíčové posouzení toho, zda žalobkyně v předmětných zdaňovacích obdobích uplatnila nárok na odpočet daně v souladu s ustanovením § 72 a § 73 ZDPH, tedy zejména zda prokázala přijetí zdanitelných plnění deklarovanými osobami na daňových dokladech. Dále je sporné, zda byl žalobkyni odepřen nárok na odpočet DPH v souladu s judikaturou Soudního dvora z důvodu jejího zapojení do podvodu na DPH, o kterém vědět mohla či měla. A konečně je sporná rovněž otázka, zda žalobkyně v souladu s § 64 ZDPH uplatnila nárok na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu.

K dodání plnění od společnosti DRASYS, s.r.o., k podvodu na DPH, k účasti žalobkyně v podvodném řetězci, k pozici dodavatele DRASYS, s.r.o.

25. Žalobkyně namítala absenci podvodného řetězce, neboť dle ní šlo toliko o nákup zboží od společnosti DRASYS, s.r.o. Dále tvrdila, že zde nebyl zapojen tzv. missing trader. Soud předně odkazuje na body 117 - 133 žalovaného rozhodnutí, ve kterých je jednak objasněno, že žalovaný považuje postup společnosti DRASYS, s.r.o. za shodný s postupem popsáním Evropskou komisí u organizovaných typů podvodů na DPH s přeshraničním dodáním zboží. Společnost DRASYS, s.r.o. měla pouze virtuální sídlo (celkem přes 300 subjektů na dané adrese), byla nekontaktní, nekomunikovala se správcem daně, nereagovala na výzvu správce daně k poskytnutí součinnosti, proveden byl pouze svědecký výslech bývalého jednatele společnosti, jak uvedeno níže. Společnost byla zrušena s likvidací, ke dni 7. 11. 2017 došlo k výmazu z obchodního rejstříku. Likvidátor společnosti neměl účetnictví k dispozici. Dále jsou v žalovaném rozhodnutí shrnuty nestandardní okolnosti svědčící o tom, že se jednalo o podvodný řetězec. Mezi společnostmi měly být uzavírány rámcové smlouvy, které však nebyly správci daně předloženy. Z bankovních výpisů uvedeného dodavatele žalobkyně bylo zjištěno, že žalobkyně platila dodavateli platby částečně v hotovosti, v maximální zákonné možné míře (žalovaný však pokazuje na to, že žalobkyně dělila platby tak, aby nemusely být hrazeny celé bezhotovostně, což odporuje účelu právní úpravy), částečně bankovním převodem. Celková hodnota hotovostních prostředků vložených do pokladny žalobkyně činila 31 250 000 Kč, přičemž převážná část vkladů byla zaúčtována do pokladní knihy až v závěru roku 2014. Stejně tak byly zaúčtovány jednotlivé úhrady dodavateli DRASYS, s.r.o., tedy nebyla dodržena časová posloupnost číselných řad. Platby, které došly od žalobkyně společnosti DRASYS, s.r.o. na bankovní účet, byly následující den přeposílány na jiný účet nebo byly okamžitě vybírány v hotovosti. Naproti tomu z těchto účtů nebyly hrazeny žádné výdaje spojené s běžnou podnikatelskou činností. Společnost DRASYS, s.r.o. vykazovala do doby navázání obchodní spolupráce s žalobkyní minimální ekonomickou činnost, následně došlo ke zvýšení do desítek milionů Kč během 10 měsíců (bod 119 žalovaného rozhodnutí). Takové okolnosti jsou právě zcela typické pro podvodné řetězce na DPH.
26. Mimoto ze svědectví bývalého jediného zaměstnance a jednatele společnosti DRASYS, s.r.o. M. Š. vyplynulo, že tato společnost neměla jiného odběratele, dodavatelů měla hodně, z Číny, Ukrajiny, Švédska, avšak žádné neuvedl a doklady ke zdanitelným plněním neměl, neboť účetnictví předal novému majiteli společnosti panu Pokornému, na kterého nemá kontakt. Jak žalovaný správně poznamenal, společnost DRASYS, s.r.o. se pustila do obchodů v řádech desítek milionů Kč bez předchozích zkušeností s obalovým materiálem, neboť do té doby se M. Š. zabýval pouze obchodní a stavební činností, kdy si najímal pracovní síly. Působení společnosti DRASYS, s.r.o. vykazuje další nestandardní okolnost dále v tom, že, jak uvedl svědek M. T., bývalý jednatel žalobkyně a jak vyplynulo z e-mailové korespondence mezi společnostmi DAMCO, s.r.o. a M. T., když společnost DAMCO, s.r.o. měla zajišťovat pro společnost DRASYS, s.r.o. toliko celní služby, a z další obchodní dokumentace (bod 126, 127 žalovaného rozhodnutí), M. T. jednal v podstatě napřímo se společností DAMCO, s.r.o. bez účasti dodavatele žalobkyně DRASYS, s.r.o. Svědek M. T. objasňoval tuto skutečnost odkazem na neschopnost a jazykovou nevybavenost společnosti DRASYS, s.r.o. až po svém výsledku, při němž si nevybavil

detaily spolupráce, což nelze hodnotit jako dostatečně věrohodné. Nadto správce daně zjistil, že sama žalobkyně obchodovala se stejnými dodavateli z Polska a Švédska ve stejném zdaňovacím období, s nimiž měl obchodovat její dodavatel – společnost DRASYS, s.r.o. (bod 128 žalovaného rozhodnutí). Tedy je třeba dát za pravdu žalovanému, že zapojení společnosti DRASYS, s.r.o. jako faktického dodavatele žalobkyně postrádá racionalitu. Tento dodavatel přitom figuroval i při nadhodnocení prodejní ceny vozidla IVECO, kdy žalobkyně uhradila cenu společnosti DRASYS, s.r.o., opět rozdělenou na část uhrazenou v hotovosti a část uhrazenou bezhotovostním způsobem, kdy bylo prokázáno (bod 129, 130 žalovaného rozhodnutí), že došlo k umělému navýšení ceny a tím i k umělému navýšení částky DPH.

27. Soud přitom dává za pravdu žalovanému, že není rozhodné, kolik má podvodný řetězec článků, z logiky věci podmínkou jsou alespoň dva články řetězce, jak ostatně vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015-46: „Z příslušné judikatury přitom nevyplývá, že řetězec musí tvořit více než dva subjekty. Jak správně uvádí stěžovatel, například z rozsudku Soudního dvora EU ve věci Maks Pen vyplývá, že ke zneužití práva v oblasti DPH může dojít i jen ve vztahu mezi daňovým subjektem, který si nárokuje odpočet DPH, a jeho dodavatelem.“ Krajský soud připomíná, že podvod na DPH nemá jediný vzorec, který by byl aplikovatelný na všechny případy, u nichž se o podvod na DPH jedná. Žalobní námitky sporující samotnou existenci řetězce obchodujících subjektů z důvodu počtu jeho článků jako podmínky pro klasifikaci účasti žalobkyně na podvodném řetězci proto nejsou důvodné.

K identifikaci chybějící daně v podvodném řetězci

28. Žalobkyně namítala, že předpokladem pro kvalifikaci podvodu na DPH je identifikace chybějící DPH, přičemž důkazní břemeno nese správce daně. K tomu odkázala na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 493/2019-32 ze dne 14. 5. 2020. V obecné rovině krajský soud souhlasí s žalobkyní, ostatně to ve svém vyjádření připouští žalovaný, že chybějící daň a tedy narušení principu neutrality DPH prokazuje správce daně.
29. Avšak právě v této věci má soud za prokázané, že byla chybějící daň dostatečně identifikována. Jak uvedl žalovaný (bod 114 žalovaného rozhodnutí) společnost DRASYS, s.r.o. po celou dobu roku 2014 přiznávala nízké daňové povinnosti, které neuhradila. A dále za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014 byla této společnosti doměřena daň podle pomůcek, která rovněž nebyla uhrazena. Je proto namístě uzavřít, že chybějící daň byla identifikována dostatečným způsobem. Jak správně zdůraznil žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, k pojmu chybějící daň nelze přistupovat úzce, ve smyslu zcela konkrétního vyčíslení konkrétní daně, nýbrž právě ve smyslu narušení principu neutrality DPH. Lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č.j. 9 Afs 160/2020 - 49: „Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet

daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen.“

30. V dané věci nadto dodavatel DRASYS, s.r.o. neumožnil prověřit vysoké hodnoty vstupů za všechna čtvrtletí roku 2014 (bod 115 žalovaného rozhodnutí). Žalobcem odkazovaný rozsudek NSS č. j. 1 Afs 493/2019-32 ze dne 14. 5. 2020 tak není na danou věc aplikovatelný, neboť v odkazovaném případě vznikla chybějící daň až na základě postupu správce daně při daňové kontrole, zatímco společnost DRASYS, s.r.o. přiznávala nízké daňové povinnosti po celý rok 2014, které však neuhradila. Za 2. čtvrtletí roku 2014 byla daň dodavateli DRASYS, s.r.o. doměřena na základě pomůcek, neboť správce daně neměl k dispozici účetnictví této společnosti. Nelze proto doměřenou daň a žalobkyní nárokový odpočet srovnávat. Stejně tak nebylo možno vyčíslit chybějící daň, když dodavatel DRASYS, s.r.o. byl nekontaktní a nebylo k dispozici jeho účetnictví. To však nemá vliv na zásadní zjištění ve věci, tedy že byla narušena daňová neutralita.
31. Dále žalobkyně namítala, že se správce daně nepokusil chybějící daň vymáhat. Z úředního záznamu č. j. 27977/17/2801-60563-609072, příslušného správce daně (Územní pracoviště pro Prahu 3), však vyplynulo, že tento u dodavatele DRASYS, s.r.o. vymáhal dlužnou daňovou povinnost exekučně.
32. Tedy soud má za prokázané, že jednak došlo k narušení principu neutrality na DPH a jednak, že se v řetězci vyskytovaly vysoce nestandardní okolnosti prokazující zasažení poskytovaného plnění podvodem na DPH.

K zapojení žalobkyně do podvodu na DPH

33. Žalobkyně rovněž namítá, že objektivní okolnosti svědčící o jejím zapojení do podvodu na DPH musí existovat v době podvodného obchodování a jejich prokázání je na správci daně. Žalobkyně považuje žalobou napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť mu chybí úvaha o tom, které objektivní okolnosti klade žalovaný k tíži žalobkyně. Některé objektivní okolnosti (např. platba v hotovosti, vybírání peněz dodavatelem DRASYS, s.r.o. v hotovosti, výpověď svědka Š.) nastaly až po uskutečnění údajně podvodných transakcí. Taktéž objektivní okolnost týkající se nelogické účasti dodavatele DRASYS, s.r.o. v řetězci nesvědčí o zapojení žalobkyně do podvodu na DPH. Žalobkyně rovněž namítá, že byl chybně interpretován výslech svědka T. Stejně tak nákup vozidla IVECO proběhl za standardní cenu. K tomu soud uvádí, že souhrn nestandardních skutečností již uvedl shora. Objektivní okolnosti svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do podvodu na DPH, je třeba vyhodnotit komplexně ve vzájemných souvislostech. V dané věci přitom, jak již popsáno, tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů. Žalobkyně se snaží jednotlivé okolnosti od sebe izolovat a ponížít tak či relativizovat jejich vypovídací hodnotu. Takto účelově k dokazování ovšem přistupovat nelze. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu totiž platí: *Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*
34. Pokud byla v této souvislosti uplatněna námitka nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí, pak tu považuje soud za zcela nedůvodnou. Objektivním okolnostem, které musely být žalobkyni známy v době plnění, se žalovaný dostatečně srozumitelně věnoval

(bod 134 až 145 žalovaného rozhodnutí). Vedle tohoto žalovaný uvedl výslovně okolnosti, které nepovažuje za okolnosti objektivní, které by nastaly již v době plnění (bod 144 žalovaného rozhodnutí), s výjimkou plateb žalobkyně v hotovosti, neboť ty jsou významnou součástí transakcí stížených podvodem na DPH a byly plně v moci žalobkyně. Pokud jde o nereagování na výzvy a výběry v hotovosti dodavatelem DRASYS, s.r.o. a o skutečnosti vyplývající z výpovědi svědka M. Š., tak ty žalovaný uvedl v rámci popisu podvodného řetězce (body 117 až 133 žalovaného rozhodnutí), nikoliv mezi objektivními okolnostmi svědčícími o zapojení žalobkyně do podvodných transakcí na DPH. Soud přitom souhlasí s žalovaným, že existence virtuálního sídla a absence on-line prezentace dodavatele patří mezi objektivní okolnosti, které si měla a mohla žalobkyně zjistit v době před zahájením obchodní transakce a současně souhlasí s tím, že v kontextu ostatních okolností věci dokresluje vědomou účast žalobkyně v obchodním řetězci zasaženém podvodem na DPH. Ohledně vozu IVECO, svědectví pana T. a smyslu ekonomického zapojení dodavatele DRASYS, s.r.o., se soud již vyjádřil shora.

35. Žalovaný se pak (bod 146 až 151 žalovaného rozhodnutí) zabýval i tím, zda žalobkyně přijala dostatečná opatření, aby se mohla vyhnout odpovědnosti z účasti na podvodu na DPH. Jediné ověření společnosti DRASYS, s.r.o. spočívalo v jejím ověření z veřejně dostupných údajů. Žalobkyně mohla zjistit, že uvedená společnost nemá zkušenosti s obchodováním obalových materiálů (v minulosti poskytla žalobkyni odlišné služby), má pouze virtuální sídlo a pravidelně nezveřejňuje účetní závěrky. Žalovaný proto dle soudu zcela logicky uzavřel, že žalobkyně neučinila přiměřená opatření, která se přitom v dané věci nabízela, přičemž s uvedenou společností uzavřela obchodní transakce v řádu desítek milionů Kč. Žalovaný v této souvislosti opět shrnul již uvedené nestandardní okolnosti (bod 149 žalovaného rozhodnutí – neprokázání existence rámcových smluv, úhrady v hotovosti, jednatel žalobkyně realizoval dodávky pocházející z Číny místo jednatele společnosti DRASYS, s.r.o., neboť ten nebyl jazykově vybaven, společnost DRASYS, s.r.o. ve stejné době obchodovala s dodavateli jako žalobkyně samotná), v jejichž světle je třeba hodnotit pouhé zjištění údajů ze systému ARES ve vztahu k DRASYS, s.r.o. jako zcela nedostatečné opatření, které mělo vést k ověření věrohodnosti obchodních partnerů a k zajištění standardního průběhu vzájemného plnění. Nadto je na daňovém subjektu, aby zajistil dostatečně zřetelnou a spolehlivou auditní stopu svých obchodních transakcí, jak je judikováno např. v rozsudku NSS ze dne 12.4. 2018, č.j. 5 Afs 133/2017 – 35: „[s]polehlivou auditní stopu, tzn. zdokumentovaný tok plnění daňový subjekt zajistí především tím, že bude uchovávat veškeré související informace, doklady a dokumenty od samého počátku transakce, např. též informace o získání obchodního partnera či o původu zboží. (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015 – 45, ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103, či ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015 -106, ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 – 79).“ Krajský soud proto souhlasí se stěžejním závěrem žalovaného, že žalobkyně je zcela jednoznačně shora uvedenými nestandardními okolnostmi za současného nedostatečného preventivního postupu ze strany žalobkyně prokázáno, že mohla a měla vědět o tom, že obchodní řetězec, jehož byla článkem, je zasažen podvodem na DPH.

K procesnímu postupu žalovaného.

36. Žalobkyně namítala, že žalovaný procesně pochybil, když jí nedal prostor k vyjádření dle § 115 odst. 2 daňového řádu ohledně uskutečnění dokazování, které žalovaný provedl. Žalovaný však ve věci neprováděl dokazování, ani nedospěl k odlišnému právnímu názoru oproti správci daně. Pro aplikaci ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu tak nebyly splněny zákonné podmínky.

K povinnosti prokázat přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů

Plnění přijatá od dodavatele DRASYS, s.r.o.

37. Žalobkyně namítá, že závěr žalovaného stran povinnosti prokázat, že zdanitelná plnění byla přijata od osoby deklarované na daňovém dokladu je v rozporu s judikaturou Soudního dvora a s rozsudkem NSS č. j. 4 Afs 58/2017 - 78 ze dne 2. 8. 2017 (Stavitelství Melichar). Žalobkyně rovněž odkazuje na rozsudek Soudního dvora C-430/19 ze dne 4. 6. 2020, podle kterého správce daně nemůže vyžadovat další doklady nad rámec faktur (daňových dokladů).
38. K tomu krajský soud uvádí, že prokázání přijetí plnění osobou deklarovanou na daňovém dokladu je jednou z hmotněprávních podmínek dle § 72 a 73 ZDPH pro přiznání nároku na odpočet DPH. Skutečnost, že se Nejvyšší správní soud se neodklonil od své ustálené rozhodovací praxe, tedy že se jednalo o ojedinělé rozhodnutí NSS č. j. 4 Afs 334/2017-54 ze dne 2. 8. 2017 (Stavitelství Melichar) je zjevná z rozsudku NSS ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 283/2017-73 (body 22 až 29 uvedeného rozsudku, dále též rozsudky NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/2017-66, ze dne 12. 4. 2018, č. j. 5 Afs 133/2017-35; a ze dne 31. 5. 2018, č. j. 7 Afs 120/2017-28). Krajský soud tedy aprobejuje závěr žalovaného, že daňový subjekt je povinen stran hmotněprávních podmínek nároku na odpočet prokázat nejen faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ale i uskutečnění tohoto plnění deklarovaným dodavatelem. Pokud daňový subjekt toto důkazní břemeno neunes, správce daně nemůže daňovým subjektem uplatněný nárok na odpočet uznat. V dané věci žalobkyně své důkazní břemeno primárně unesla předložením perfektních daňových dokladů, správci daně však vznikly důvodné pochybnosti o tom, zda byla zdanitelná plnění přijata od deklarovaného dodavatele DRASYS, s.r.o. Tyto pochybnosti správce daně vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností č. j. 1017236/18/2801-60563-609072 ze dne 4. 5. 2018. Bylo pak na žalobkyni, aby prokázala přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele, což však neučinila.
39. Pokud jde o odkaz žalobkyně na usnesení Soudního dvora ve věci Vikingo C-610/19 ze dne 3. 9. 2020, který definuje podmínky, za nichž lze odeprít povinné osobě nárok na odpočet DPH odvedené na základě pořízeného zboží, které jí bylo dodáno, pak v tomto ohledu krajský soud souhlasí s argumentací žalovaného rozvedenou shora, tedy s tím, že plná práva a povinnosti ze Směrnice a ZDPH tedy včetně nároku na odpočet daně dopadají v ČR pouze na plátce daně. Proto je třeba znát osobu dodavatele plnění poskytnutého žalobkyni.

Plnění přijatá od dodavatele HALBOS, s.r.o.

40. Žalobkyně má za to, že nebyly prokázány žádné konkrétní pochybnosti, které by vylučovaly, že dodavatelem plnění v únoru, březnu, dubnu a květnu 2014 (soubor movitých věcí pocházející z majetkové podstaty úpadce Excelsior Technologies s.r.o.) byla právě společnost HALBOS, s.r.o. Tvrdí, že svědek H. jednoznačně potvrdil, že zboží prodal dodavateli HALBOS, s.r.o. Úřední záznam o telefonickém rozhovoru se svědkem H. považuje za nezákonný důkazní prostředek, který nemůže zpochybnit svědeckou výpověď.
41. Žalobkyně předložila daňové doklady, které správce daně považoval za perfektní, nicméně na základě místního šetření na údajné adrese sídla dodavatele zjistil, že zde společnost HALBOS, s.r.o. nikdy nesídlila (bod 70 žalovaného rozhodnutí). Úhrady byly přitom prováděny v hotovosti jednatelem žalobkyně J. T. nebo jeho manželkou a rovněž jednatelkou P. T., avšak ohledně M. Š., jednatele dodavatele, pan J. T. uvedl, že s ním nekomunikoval a druhého jednatele (Ing. V. H.) vůbec nezminil. S dodavatelem neměla žalobkyně přitom předchozí obchodní zkušenost. Na účtech dodavatele nebyly zjištěny žádné platby od žalobkyně, přestože se mělo jednat o obchody v řádech milionů Kč. Správci daně tak vznikly podstatné pochybnosti o tom, zda byla zdanitelná plnění přijata skutečně od deklarovaného dodavatele HALBOS, s.r.o. Tyto pochybnosti správce daně kvalifikovaným způsobem vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností č. j. 1619478/17/2801-60563-609072 ze dne 30. 10. 2017. Z výsledků svědků Ing. V. H. a pana M. Š. vyplynulo, že ani jeden nepodepsal smlouvu s žalobkyní ani nevystavil doklady předkládané žalobkyní (bod 74 žalovaného rozhodnutí). Pokud jde o skutečnosti zjištěné od D. H., pak ty neměly přímou souvislost s plněním dodavatele HALBOS, s.r.o. ve prospěch žalobkyně. D. H. na základě výzvy správce daně telefonicky uvedl, že inex invest, s.r.o., jehož je jednatelem, nic společnosti HALBOS, s.r.o. neprodal. Následně při svědecké výpovědi dne 22. 3. 2018 předložil daňové doklady a vypověděl, že došlo k prodeji. Skutečnosti uvedené D. H. se však netýkaly následného údajného plnění mezi dodavatelem HALBOS, s.r.o. a žalobkyní, proto nemají na posouzení dané věci vliv. Nicméně soud považuje úvahu žalovaného o tom, že výpověď nelze považovat za věrohodnou, neboť byla učiněna až následně po telefonickém hovoru, kde svědek vyloučil danou transakci a teprve následně opravil své stanovisko a předložil doklady, za obhajitelnou, a to právě v kontextu všech nestandardních identifikovaných okolností, za nichž žalobkyně provozovala své obchody. Správce daně totiž následně vycházel z usnesení Policie ČR ze dne 28. 5. 2018, když z výsledků bývalých jednatelů Ing. V. H. a M. Š. vyplynulo, že o předmětných obchodních transakcích nemají žádnou povědomost (bod 79 žalovaného rozhodnutí: „Z výsledku jednatele HALBOS vyplynulo, že se jedná o tzv. bílé koně.“), stejně tak jako ani další zaměstnanci deklarovaného dodavatele v rozhodné době, jak vyplynulo z úředních záznamů o podání jejich vysvětlení před Policií ČR (bod 79 žalovaného rozhodnutí).

Plnění přijatá od dodavatele BLACK TRADE, s.r.o.

42. Žalobkyně namítala, že prokázání deklarovaného dodavatele není hmotněprávní podmínkou k prokázání nároku na odpočet DPH, přičemž fakticita plnění nebyla zpochybněna. Nadto tvrdí, že správce daně neprokázal pochybnosti, které by vylučovaly,

že plnění byla přijata právě od dodavatele BLACK TRADE, s.r.o., žalobkyně doložila kupní smlouvu s uvedenou společností.

43. Předně je třeba zdůraznit, že byť je dokazování v daném směru primárně záležitostí dokladovou, v případě prokázání důvodných pochybností správcem daně je prokázání deklarovaného dodavatele hmotněprávní podmínkou k prokázání nároku na odpočet DPH. Lze odkázat v tomto ohledu na četnou judikaturu NSS (viz např. rozsudek ze dne 12. 9. 2013, č.j. 9 Afs 12/2013-30, ze dne 12. 4. 2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72). Předmětem plnění byl v březnu 2014 nákup kotoučových fréz od dodavatele BLACK TRADE, s.r.o. Je pravdou, že žalobkyně předložila daňové doklady, kupní smlouvu a potvrzení úhrad v hotovosti. Pochybnosti ohledně dodání deklarovaným dodavatelem vyjádřil správce daně dostatečně kvalifikovaným způsobem výzvou k prokázání skutečností č. j. 1619478/17/2801-60563-609072 ze dne 30. 10. 2017 (virtuální sídlo dodavatele, výpověď svědka R. Č., skutečnost, že platby provedené bankovním převodem ve prospěch dodavatele byly obratem vybírány v hotovosti). Přitom výsledk bývalého jednatele dodavatele BLACK TRADE, s.r.o. pana R. Č. vůbec nepotvrdil obchodní spolupráci, neboť ten nebyl schopen uvést žádné konkrétní údaje (ohledně uzavření smluv, úhrady, způsobu přepravy, kdo plnění přebíral). Uvedený deklarovaný dodavatel přitom v daném období neměl žádné zaměstnance. Účetnictví neměl svědek dispozici, obchodní podíl převedl dle svého tvrzení na osobu, na jejíž jméno si nevzpomněl. Je tak třeba souhlasit s žalovaným, že za těchto okolností kupní smlouva a formální doklady neměly dostatečnou důkazní hodnotu, aby bylo prokázáno, že plnění bylo přijato od deklarovaného dodavatele. Tedy správce daně dostatečně prokázal důvodnost pochybností o skutečném dodavateli plnění podle § 92 odst. 5 daňového řádu, avšak žalobkyně následně již neunesla důkazní břemeno podle § 92 odst. 4 daňového řádu, které jí tížilo k prokázání deklarovaného dodavatele jako dodavatele faktického. Proto uvedená žalobní námitka není důvodná.

K dodání zboží do jiného členského státu EU

44. Žalobkyně je přesvědčena, že prokázala dodání zboží společnosti ADAM trade v prosinci 2013, leden a květen 2014 do jiného členského státu (Slovensko), neboť předložila objednávky, dodací listy, daňové doklady, doklady o platbách, prohlášení o přepravě. Správci daně však vznikly pochybnosti o naplnění podmínek pro osvobození od daně podle § 64 ZDPH, a proto vydal výzvu k prokázání skutečností č. j. 1619478/17/2801-60563-609072 ze dne 30. 10. 2017. Bylo pak na žalobkyni, aby nárok na osvobození prokázala dalšími důkazní prostředky, což se však nestalo. Důvodnost uplatněných pochybností je dle soudu dána, což prokazuje odůvodnění žalovaného rozhodnutí (body 55 až 63 žalovaného rozhodnutí). Deklarovaný přepravce M.A.M.cartrans, s.r.o. se stal vlastníkem a provozovatelem vozidla, kterým měla být provedena přeprava až k datu po jejím údajném uskutečnění, přičemž uvedené vozidlo bylo dle tvaru karoserie určeno pro přepravu vozidel, tedy nevhodné k přepravě žalobkyní obchodovaného materiálu (bod 62 žalovaného rozhodnutí). Potvrzení o uskutečnění přepravy společností Autorio, s.r.o. neobsahuje jméno podepsané osoby, ta tak není známa (bod 58 žalovaného rozhodnutí). Na základě mezinárodních dožádání nebylo faktické dodání zboží potvrzeno. Naproti tomu bylo z odpovědi slovenské daňové správy zjištěno, že označená společnost ADAM

trade v šetřených obdobích nedeklarovala přijetí zboží z jiného členského státu EU a dále od Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s., že vozidla uvedená v dokladech nebyla zaregistrována v elektronickém mytném systému, proto není doklad o jejich pohybu. Nadto byly platby prováděny v hotovosti v řádech několika milionů Kč. Podpisy jednatele ADAM trade pana P. na mezinárodních přepravních listech přitom neodpovídají jeho podpisu na jiných dokumentech (bod 64 žalovaného rozhodnutí). K podání svědecké výpovědi se správci daně na Slovensku nepodařilo ani za asistence policie předvést D. P. a, tedy nelze klást k tíži správce daně, že nebyl vyslechnut. Žádné písemné smlouvy nebyly uzavřeny, veškeré hotovostní platby (uměle rozdělované do nižších částek) měl předávat pan Černý (jednatel společnosti Black trade s.r.o.), který k tomu neměl od odběratele žalobkyně žádné oprávnění. Soud proto považuje námitku žalobkyně proti způsobu hodnocení důkazů za nedůvodnou.

45. Žalobkyně tvrdí, že prohlášení o přepravě jsou považována za řádný důkazní prostředek na základě ustanovení § 64 odst. 5 ZDPH k prokázání dodání zboží do jiného členského státu EU.
46. K tomu soud uvádí, že samotné prohlášení o přepravě není dostatečným důkazem k prokázání dodání zboží do jiného členského státu EU. K tomu lze odkázat na rozsudek NSS č.j. 8 Afs 14/2010-195 ze dne 30. 7. 2010: *„Písemné prohlášení kupujícího o přepravě zboží (§ 64 odst. 5 citovaného zákona) je způsobilým důkazem jen za předpokladu, že odpovídá zjištěnému skutkovému stavu.“* Již ze shora uvedených okolností však vyplynuly důvodné pochybnosti správce daně, které tento ve výzvě adresované žalobkyni řádně uplatnil, ta tyto pochybnosti však věrohodně neodstranila. Žalobkyně dále odkázala na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 83/2012-46 ze dne 23. 8. 2013, ze kterého vyvozuje, že nepodání daňového přiznání pořizovatelem zboží nemůže bez dalšího znamenat, že zboží přepraveno nebylo. V dané věci však, jak uvedeno shora, nepodání daňového přiznání společností ADAM trade nebylo jedinou pochybností uvedenou správcem daně (bod 55 až 64 žalovaného rozhodnutí).
47. Žalobkyně se dovolávala rozsudku Soudního dvora ve věci Teleos, C-409/04 ze dne 27. 9. 2007, když je přesvědčena, že jí ohledně dodání zboží do jiného členského státu svědčila dobrá víra. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že žalobkyni při obchodních transakcích se společností ADAM trade dobrá víra ve vztahu k prokázání nároku na osvobození od DPH nesvědčila (body 65 až 67 žalovaného rozhodnutí), neboť žalobkyně si ani neověřila, zda jedná s osobou oprávněnou jednat za odběratele (pan Černý, který ani nedisponoval plnou mocí a následně nepotvrdil, že by za odběratele jednal), přitom se jednalo o transakce v řádech milionů Kč.

Závěr a náklady řízení

48. Krajský soud ze všech vyložených důvodů shledal žalobu proti žalovanému rozhodnutí zcela nedůvodnou, a proto ji zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
49. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s. ř. s., přičemž procesně neúspěšná žalobkyně právo na náhradu nákladů řízení neměla a úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu soudního spisu takové náklady, které by přesahovaly běžný rozsah jeho úřední činnosti.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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

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

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

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

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

Pardubice 1. prosince 2021

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu