



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobce: **PharmExport s.r.o.**, IČ 29373255
sídlem U Vlečky 1046, 664 42 Modřice
zastoupený advokátem Mgr. Ladislavem Vrubelem
sídlem Staňkova 103/18, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 5. 2020, č. j. 18076/20/5300-21442-712895

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou ze dne 20. 7. 2020 doručenou zdejšímu soudu téhož dne se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 5. 2020, č. j. 18076/20/5300-21442-712895 (dále

jen „napadené rozhodnutí“), ve kterém žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí, a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty ze dne 9. 8. 2018 a dne 19. 12. 2018.

2. Správce daně vydal následující platební výměry na daň z přidané hodnoty:

- dne 9. 8. 2018, č. j. 3784687/18/3005-52522-711224, kterým byla žalobci vyměřena daň (nadměrný odpočet) za zdaňovací období listopad roku 2015 ve výši 1 389 276 Kč
 - dne 9. 8. 2018, č. j. 3784715/18/3005-52522-711224, kterým byla žalobci vyměřena daň (nadměrný odpočet) za zdaňovací období prosinec roku 2015 ve výši 1 912 658 Kč
 - dne 9. 8. 2018, č. j. 3784739/18/3005-52522-711224, kterým byla žalobci vyměřena daň (nadměrný odpočet) za zdaňovací období leden roku 2016 ve výši 714 851 Kč
 - dne 19. 12. 2018, č. j. 4980938/18/3005-52522-711224, kterým byla žalobci vyměřena daň (nadměrný odpočet) za zdaňovací období květen roku 2016 ve výši 188 571 Kč
 - dne 19. 12. 2018, č. j. 4980966/18/3005-52522-711224, kterým byla žalobci vyměřena daň (nadměrný odpočet) za zdaňovací období červen roku 2016 ve výši 974 339 Kč
 - dne 19. 12. 2018, č. j. 4980986/18/3005-52522-711224, kterým byla žalobci vyměřena daň (nadměrný odpočet) za zdaňovací období červenec roku 2016 ve výši 520 565 Kč
 - dne 19. 12. 2018, č. j. 4981016/18/3005-52522-711224, kterým byla žalobci vyměřena daň (nadměrný odpočet) za zdaňovací období srpen roku 2016 ve výši 1 089 571 Kč
- (dále jen „platební výměry“).

II. Obsah žaloby

3. Žalobce úvodem shrnul dosavadní průběh řízení. Ve vztahu k osvobození při dodání zboží do jiného členského státu v souvislosti s dodáním zboží společnosti PANTRADE s.r.o. zdůraznil naplnění podmínek dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, navzdory tvrzení žalovaného o neunesení důkazního břemene stran naplnění podmínek dle tohoto ustanovení. Převážu zajišťoval a hradil odběratel. Správce daně se dopustil pochybení, pokud konstatoval nemožnost od tohoto odběratele ověřit, zda zboží bylo opravdu dodáno. Nebyli vyslechnuti ani bývalí jednatele tohoto odběratele, proto žalobce navrhl jejich výslech před soudem.
4. Dále žalobce rozporoval konstatovaný podvod na dani z přidané hodnoty, přičemž se nejprve vyjádřil k řetězci WebCash s.r.o. – SB Finance s.r.o. – žalobce – jiný členský stát Evropské unie. Správní orgány nezohlednily předložené důkazní prostředky a nevzaly v potaz všechny skutečnosti, které vyšly během správy daně najevo, navíc důkazy byly hodnoceny selektivně. Došlo tak k porušení zásady volného hodnocení důkazů. Majetkové propojení SB Finance s.r.o. a žalobce bylo logické vzhledem ke zvolenému modelu podnikání mezi paní B. a panem K. Popírá však propojení se společností WebCash s.r.o., jak ji učinil žalovaný, k čemuž dospěl na základě spekulací a nepředložil k tomu žádné relevantní důkazy. V této souvislosti upozorňuje, že p. Mgr. M. F. zastával pozici kvalifikované osoby v rámci společnosti WebCash s.r.o. před předmětnými zdaňovacími obdobími, navíc poukazuje na prohlášení bývalého jednatele této společnosti p. T. B.

Žalobce nevěděl a ani vědět nemusel, že p. T. B. byl jednatelem společnosti WebCash s.r.o. pouze do 21. 8. 2015. Spojitost mezi žalobcem a touto společností nebyla objektivně prokázána. Platby v hotovosti jakožto další objektivní skutečnost vedly k urychlení transakcí. Sankce za prodlení s úhradami nebyly uplatňovány s ohledem na dlouhodobou spolupráci. O údajném podvodu žalobce nevěděl a ani vědět nemohl. Postupoval vždy s dostatečnou mírou obezřetnosti (kontroloval originalitu zboží, ověřoval platnost distribučního povolení Státního ústavu pro kontrolu léčiv a kontroloval též, zda má společnost funkční daňové identifikační číslo). Správce daně nepostupoval ani bez zbytečných průtahů a tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Žalobce byl donucen nejdříve si vzít úvěr a následně ukončit svou činnost. Správce daně přitom doměřil daň tam, kde byl výběr daně jednodušší, přičemž tak učinil, jelikož nebyl schopen zajistit plnění daňových povinností ze strany společnosti WebCash s.r.o., která si je neplnila a zanikla. Dále žalobce poukázal na prekluzi daňové povinnosti, neboť za zdaňovací období listopad a prosinec roku 2015 byla daňová kontrola zahájena dne 4. 2. 2016 a lhůta pro stanovení daně uplynula nejpozději 4. 2. 2020, zatímco napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 21. 5. 2020. Správce daně v případě zdaňovacího období leden 2016 rovněž svévolně přecházel z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly, bez ohledu na daňový řád. K tomu měl správce daně povinnost žalobce v souladu s § 145 daňového řádu žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání a stanovit náhradní lhůtu. Správce daně ani nespolečně pracoval a odmítal telefonickou konzultaci se žalobcem.

5. Rovněž v případě řetězce RIHAN s.r.o. – FASTWIND PRO s.r.o. – SMART PHARM s.r.o. – žalobce – jiný členský stát Evropské unie správní orgány nezohlednily předložené důkazní prostředky a nevzaly v potaz všechny skutečnosti, které vyšly během správy daně najevo, navíc důkazy byly hodnoceny selektivně. Došlo tak k porušení zásady volného hodnocení důkazů. Majetkové propojení SMART Pharm s.r.o. a žalobce nijak nepopírá. Zásadně však odmítá, že by společnost SMART Pharm s.r.o. měla postavení buffera. Popírá rovněž propojení se společností FASTWIND PRO s.r.o. a RIHAN s.r.o., jak ji učinil žalovaný, k čemuž dospěl na základě spekulací a nepředložil k tomu žádné relevantní důkazy. Nelze k tomuto závěru dojít ani na základě působení stejné kvalifikované osoby paní Mgr. A. M. Je zcela běžné, že jedna kvalifikovaná osoba působí ve více společnostech. Pokud žalovaný v bodě 150 rozebírá způsob shánění zboží ze strany FASTWIND PRO s.r.o. a RIHAN s.r.o., tyto otázky jsou mimo sféru obchodního zájmu žalobce. V rámci své činnosti si počínal obezřetně. Nelze mu vytýkat skutečnosti, které se týkají jiných daňových subjektů. Všechny pochybnosti správních orgánů vysvětlil a tyto staví své závěry na domněnkách a spekulacích. Platby v hotovosti jakožto další objektivní skutečnost vedly k urychlení transakcí. Sankce za prodlení s úhradami nebyly uplatňovány s ohledem na dlouhodobou spolupráci. Správce daně doměřil daň tam, kde byl výběr daně jednodušší. Správce daně nepostupoval ani bez zbytečných průtahů a tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. V případě zdaňovacího období červen 2016 rovněž svévolně přecházel z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly, bez ohledu na daňový řád. Poukázal na telefonickým hovorem předaný důvod pro zahájení postupu k odstranění pochybností spočívající v přítomnosti úřední osoby na dovolené, v důsledku čehož by se již nestihla zahájit daňová kontrola. Výzva k odstranění pochybností byla doručena chybně, do datové schránky zástupce, tj. v rozporu s plnou mocí. Tuto plnou moc správce daně odmítl akceptovat, čímž bylo zasaženo do procesních práv žalobce a bylo obtížnější se s doručovanými písemnostmi seznámit. Plná moc měla být akceptována. Nesprávný je

proto závěr žalovaného, že i kdyby doručování proběhlo v rozporu s plnou mocí, nic se nestalo, protože se žalobce o výzvě dozvěděl.

III. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný se k žalobnímu návrhu vyjádřil podáním ze dne 18. 9. 2020. Na základě mezinárodní výměny informací jasně vyplynulo, že společnost PANTRADE s.r.o. je nekontaktní a údaje požadované správcem daně nebylo možné prověřit. Žalobce tuto námitku uplatnil až v řízení před soudem, byť byl o závěrech plynoucích z mezinárodní výměny informací seznámen již v daňovém řízení před správcem daně. Dodávání zboží v režimu Ex Works INCOTERMS 2010 nemá na posuzovanou skutečnost žádný vliv. Na základě této doložky nelze bez dalšího automaticky dospět k závěru o uskutečnění přepravy do jiného členského státu. Opačný výklad by popřel rozsáhlou judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedenou mimo jiné v napadeném rozhodnutí. Žalobce si reálně ani nijak neprověřoval reálnou přepravu zboží mimo území České republiky a nepředložil doklady prokazující převzetí zboží společností PANTRADE s.r.o.
7. Pokud jde o první z výše uvedených řetězců, žalovaný předně poukázal na to, že dvě prohlášení bývalého jednatele společnosti WebCash, p. Ing. T. B., nesouvisí s daným daňovým řízením (týkají se zdaňovacího období od června 2015 do března 2016 a souvisí se spoluprací společností WebCash s.r.o. a SB Finance s.r.o.). Žalobce na tato prohlášení navíc ani jako na důkazní prostředky v průběhu daňového řízení neodkázal. K tomu by ani nemohly zvrátit výsledek daňového řízení. Personální a majetkové propojení bylo jasně popsáno v bodech 71 až 78 a 141 až 150 napadeného rozhodnutí. Žalobce nebyl schopen rozumně a ekonomicky odůvodnit zapojení společnosti SB Finance s.r.o. do řetězce. Nestandardností je právě způsob obchodování a spolupráce žalobce se společnostmi, které jsou spolu fakticky propojené a zjevně musely vzájemně spolupracovat nad rámec běžné obchodní spolupráce mezi nezávislými plátcí daně z přidané hodnoty. V případě plateb v hotovosti je nutné zdůraznit jejich celkovou výši v hodnotě 17 milionů Kč, přičemž jednotlivé závazky byly hrazeny postupně po dnech tak, aby nebyl překročen limit omezující platby v hotovosti. Vysvětlení v podobě rychlosti obchodování je účelové. Žalovaný je rovněž přesvědčen o nedostatečnosti přijatých opatření k vyloučení účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty.
8. Rovněž v případě společností FASTWIND PRO s.r.o. a RIHAN s.r.o. je zřejmé propojení se žalobcem.
9. Žalovaný nepokládá za důvodnou ani námitku týkající s porušení zásady postupu správce daně bez zbytečných průtahů. Stejně tak v daném případě nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty. V případě žalobcem namítaného chybného doručování nedošlo k zásahu do veřejných subjektivních práv žalobce, nadto bylo doručováno v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu.

IV. Replika žalobce a další vyjádření

10. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou ze dne 23. 10. 2020, v níž nesouhlasil s argumentací žalovaného a zopakoval svá tvrzení uvedená již v žalobním návrhu. Mimo jiné opětovně poukázal na právního nástupce společnosti PANTRADE s.r.o. a možnost provedení svědeckých výpovědí bývalých jednatelů. Nadále se domnívá, že listiny týkající se pana T. B. souvisí s daným řízením a měly být zaneseny do spisového materiálu.

11. V podání ze dne 10. 2. 2021 se žalobce vyjádřil k výši údajných nadměrných odpočtů, přičemž zpochybnil postup správních orgánů při sestavování platebních výměrů, kterými byla vyměřena daň.

V. Jednání

12. Na nařízeném jednání konaném dne 6. 4. 2022 účastníci řízení setrvali na svých procesních stanoviscích. Žalobce v průběhu jednání navrhl výslech svědků, pana Ing. R. S. (bývalý jednatel PANTRADE s.r.o.), paní I. S., DiS. (bývalá jednatelka PANTRADE s.r.o.), pana JUDr. V. K. ml. (bývalý jednatel dodavatele žalobce, SMART Pharm s.r.o.) a paní L. B. (jednatelka žalobce), které však soud pro nadbytečnost zamítl.

VI. Posouzení věci krajským soudem

13. Krajský soud v Brně přezkoumal na základě včas podané žaloby napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
14. Spornou otázkou v projednávané věci je to, zda žalobce prokázal splnění podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží do jiného členského státu dle ustanovení § 64 zákona o dani z přidané hodnoty a zda správce daně žalobci oprávněně nepřiznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu zasažení plnění podvodem na dani z přidané hodnoty, o kterém žalobce věděl či vědět měl a mohl.

VI. A Dodání zboží do jiného členského státu (společnosti PANTRADE s.r.o.)

15. Žalobce má při dodání zboží do jiného členského státu (společnosti PANTRADE s.r.o.) za splněné podmínky pro přiznání osvobození od daně z přidané hodnoty.
16. Podle § 64 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.
17. Dodáním zboží je ve smyslu § 13 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Dodáním zboží do jiného členského státu se dle odst. 2 téhož ustanovení rozumí dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.
18. Soud předně připomíná, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-19, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).
19. Dle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy

daňových subjektů. Povinností daňového subjektu je dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu, 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. Správce daně naopak dle § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje oznámení vlastních písemností; skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce; skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem; skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti; skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

20. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost předkládaných dokladů a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Odkázat lze také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71, či ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66.
21. Ve vztahu ke splnění podmínek dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty lze připomenout závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 78/2012-45, dle něhož: *„Podle základního pravidla vyplývajícího z unijní judikatury lze uplatnit osvobození dodání zboží uvnitř EU od daně pouze tehdy, pokud právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele a dodavatel prokáže, že toto zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu, a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy věc fyzicky opustila území členského státu dodání. Fyzický pohyb zboží z jednoho členského státu do jiného členského státu je tedy nezbytným základním znakem operace uvnitř EU, který ji odlišuje od tuzemské operace (viz např. rozsudky Soudního dvora Teleos, odst. 37 až 42, ze dne 16. 12. 2010, C-430/09, Euro Tyre Holding, odst. 29, nebo ze dne 9. 10. 2014, C-492/13, Traum, odst. 24).*

Žalobce se proto mýlil, domníval-li se, že postačovalo, pokud předal zboží pořizovateli, který projevil úmysl zboží vyvézt do jiného členského státu. Obdobně argumentovala ve výše citovaném rozsudku Soudního dvora společnost Teleos, která se domnívala, že dodání zboží do jiného členského státu je uskutečněno, jakmile dodavatel dá zboží k dispozici pořizovateli podle doložky „ze závodu“, kterou se posledně uvedený zavazuje přepravit jej do jiného členského státu, a že z důkazů vyplývá, že úmyslem smluvních stran je, aby bylo zboží následně přepraveno do místa určení v jiném členském státě, byť ještě fyzicky neopustilo území členského státu dodání (odst. 31 rozsudku Teleos). Soudní dvůr tyto argumenty odmítl a potvrdil, že pouhý úmysl smluvních stran dodat zboží do jiného členského státu nepostačuje (odst. 33 a násl. rozsudku Teleos).

Důkazní břemeno týkající se prokázání přepravy zboží do jiného členského státu stíhá dodavatele zboží, který nárokuje jeho osvobození od daně. Je proto v jeho zájmu, aby si opatřil takové podklady, které mohou relevantním způsobem prokázat, že k dodání do jiného členského státu skutečně došlo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. 8 Afs 14/2010 – 195, č. 2172/2011 Sb. NSS).“

22. Pokud podmínky dle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty prokázány nejsou a ze skutkových okolností případu vyplývá, že k dodání zboží skutečně došlo, posuzuje se předmětné plnění jako dodání zboží s místem plnění v tuzemsku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, či ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 75/2012-14).
23. Žalobce ve vztahu k prokázání dodání zboží společnosti PANTRADE s.r.o. ve zdaňovacím období listopad 2015 v částce základu daně 51 750 eur předložil fakturu, sdělil dodání zboží v režimu Ex Works INCOTERMS 2010 (přepřavu zajišťuje a hradí odběratel zboží) a předložil výpisy z bankovního účtu dokazující provedení platby. Správce daně se pokusil ověřit zajištění přepravy tímto odběratelem prostřednictvím mezinárodní výměny informací. Ze zjištěných informací vyplynulo, že je tato společnost nekontaktní a že ve stejném období dodávala zboží v hodnotě navýšené řádově o 10 000 eur společnosti DARS Praha s.r.o., s níž byla personálně propojená osobami svých jednatelů.
24. Krajský soud souhlasí se závěry správních orgánů, že žalobce neprokázal přepravu předmětného zboží na území jiného členského státu, tj. nedošlo k prokázání toho, že by dané zboží skutečně opustilo území České republiky. Argumentace sjednanou doložkou Ex Works INCOTERMS 2010 nikterak neprokazuje, zda sjednaná přeprava (její zajištění a uhrazení odběratelem) byla skutečně realizována a zda předmětné zboží opustilo území České republiky. Tyto skutečnosti se nepodařilo prokázat ani na základě proběhnuvší mezinárodní výměny informací.
25. Podle žalobce správce daně nevyvinul dostatečnou snahu k objasnění tvrzených skutečností, neboť nevyzval právního nástupce společnosti PANTRADE s.r.o., společnost Sanbal AT s.r.o., k součinnosti a nevyslechl bývalé jednatele společnosti PANTRADE s.r.o. Toto však žalobce nijak nenavrhl v průběhu daňového řízení, přičemž jednání správce daně spočívající v provedení mezinárodní výměny informací lze v tomto směru považovat za dostatečné. Lze připomenout, že správce daně ohledně společnosti PANTRADE s.r.o. zjistil její vymazání z obchodního rejstříku, došlo tak k vymazání její registrace, navíc byla nekontaktní. Za této situace správce daně a následně žalovaný nebyl povinen provádět jakékoliv další dokazování, nadto za situace, kdy tyto návrhy žalobce ani nečinil. Návrhu provedení svědeckých výpovědí bývalých jednatelů společnosti

PANTRADE s.r.o. a zástupců právního nástupce této společnosti soud s ohledem na zjištěné skutečnosti v průběhu daňového řízení nevyhověl, neboť považuje navrhané výpovědi za nadbytečné.

VI. B Podvod na dani v řetězci WebCash s.r.o. – SB Finance s.r.o. – žalobce – jiný členský stát Evropské unie

26. V případě řetězce WebCash s.r.o. – SB Finance s.r.o. – žalobce – jiný členský stát Evropské unie, který se týká zdaňovacího období listopad 2015 až leden 2016 žalobce zpochybňuje především závěry ohledně toho, zda se skutečně jedná o podvod na dani z přidané hodnoty.
27. Předně se však krajský soud zabýval namítaným procesním pochybením spočívajícím v doměření daňové povinnosti, ačkoliv již uplynula prekluzivní lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období listopad a prosinec 2015.
28. Žalobce ve své argumentaci opomíjí v průběhu daňové kontroly provedenou žádost o mezinárodní spolupráci. Žádost o ní byla odeslána dne 24. 3. 2016, poslední odpověď byla správci daně doručena dne 2. 8. 2016. Podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu 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. V důsledku citovaného zákonného ustanovení tak v průběhu předmětného řízení neběžela lhůta pro stanovení daně po dobu 131 dnů a o tuto dobu se prodloužila lhůta pro stanovení daně ze strany správce daně do dne 18. 6. 2019. Platební výměry byly žalobci doručeny dne 9. 8. 2018, čímž byla stanovena daň v posledních 12 měsících před koncem lhůty pro stanovení daně, v důsledku čehož byla lhůta pro stanovení daně prodloužena o 12 měsíců, tj. do dne 18. 6. 2020. Žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 21. 5. 2020, tj. ve lhůtě pro stanovení daně z přidané hodnoty.
29. S ohledem na dva různé obchodní řetězce, kterých se měl žalobce účastnit a u nichž došlo k podvodu na dani z přidané hodnoty, se soud v rámci prvního z řetězců obecně vyjádří k podmínkám pro nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a jeho nepřiznání z důvodu podvodu na dani z přidané hodnoty.
30. Dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce daně oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených pod písm. a) až e) tohoto ustanovení. Dle písm. a) tohoto ustanovení se jedná o účel uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
31. Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí být splněny podmínky uvedené v § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce povinen předložit daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi, aby mu mohl být přiznán nárok na odpočet daně.
32. Prokazování přijetí zdanitelného plnění je samozřejmě prvotně záležitostí dokladovou (formální), současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (splnění hmotněprávních podmínek). To znamená, že ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi a evidence jako taková nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění obchodního případu v něm deklarovaného, pokud není prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo. Jestliže tedy není prokázáno, že zdanitelné plnění bylo

uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 SbNU 131, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32).

33. Jestliže shledá správce daně, že nejsou naplněny již primární hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, je tato skutečnost postačující k odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.
34. Daňové orgány v projednávané věci však nerozporovaly splnění formálních a hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, nýbrž dospěly k závěru o podvodu na dani z přidané hodnoty.
35. Přiznání nároku na odpočet daně lze totiž osobě povinné k dani i přes naplnění hmotněprávních a formálních podmínek odmítnout, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu [srov. např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*; či jemu předcházející rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*; či ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*]. Judikatura Soudního dvora Evropské unie pojmem „podvod na dani z přidané hodnoty“ označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice o dani z přidané hodnoty (směrnice Rady 2006/112/ES, ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.
36. V první řadě je tedy třeba identifikovat objektivní skutečnosti, ze kterých mimo jiné vyplývá jeden z nejdůležitějších znaků daňového podvodu, totiž porušení daňové neutrality. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je pak rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156). Správce daně má povinnost specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Důkazní břemeno o tom, že konkrétní obchod je zatížen podvodem na dani z přidané hodnoty, tedy leží na správci daně.
37. K tomu z judikatury Nejvyššího správního soudu dále plyne, že daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění. Daňové

orgány musí postavit najisto, zda nekontaktní subjekt svou daňovou povinnost splnil či nikoliv. Existence chybějící daně je totiž základním předpokladem pro to, aby mohl být daňový subjekt shledán odpovědným za účast na daňovém podvodu (srov. bod 46 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44).

38. Kromě objektivních okolností je nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. I k tomuto posouzení dochází na základě objektivních skutkových okolností případu. Nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03). Každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rovněž rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries a další*). Nárok na odpočet daně je tedy chráněn pouze za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět.
39. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (srov. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11). Soudní dvůr Evropské unie v citovaném rozsudku uzavřel, že „[j]estliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti“. Pouze v případě standardních okolností platí, že správce daně nemůže „vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady“. Lze přitom poukázat na právní názor obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 4 Afs 233/2015-47: „Pro odepření nároku na odpočet DPH totiž stačí ve smyslu citované judikatury, aby bylo prokázáno, že daňový subjekt o podvodu věděl nebo s ohledem ke všem objektivním okolnostem mohl a měl vědět. Nevžaduje se proto zavinění ve formě úmyslu, ale postačí i nedbalost, kdy daňový subjekt fakticky sice o své účasti neví, ale vzhledem k prokázaným objektivním skutečnostem o ní vědět mohl a měl (nevědomá nedbalost).“
40. Východiska stanovená judikaturou Soudního dvora Evropské unie směřují k ochraně nároku na odpočet plátců, kteří jednájí v dobré víře. Za tímto účelem přinášejí ovšem

těmto plátcům i povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevzniklo podezření, 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 (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, či ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343).

41. V rámci zkoumání vědomosti daňového subjektu o existenci daňového podvodu (tzv. vědomostní test) tak dochází k posouzení toho, zda byly zjištěny objektivní okolnosti nasvědčující vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání a zda byla daňovým subjektem přijata taková opatření, která byla s to zamezit jeho účasti na podvodném jednání.
42. Lze tak uzavřít, že z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je tedy rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů, přičemž správce daně může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 94/2009-156, nebo rozsudek ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). *„Každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142; rozsudek ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60; rozsudek ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38). Zmíněné objektivní okolnosti (indicie), byť každá samy o sobě nejsou nezákonné, pak ve svém souhrnu mohou tvořit logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na dani z přidané hodnoty věděl, či minimálně vědět mohl. *„I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání daňového subjektu.“* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34 nebo rozsudek č. j. 1 Afs 37/2012-50). V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůraznil, že *„pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem* (srov. např. rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, nebo rozsudek č. j. 2 Afs 55/2016-38, s inspirací v rozsudku Soudního dvora EU ve věci *Kittel*).

43. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobce na odpočet je, zda věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, přičemž tuto povědomost žalobce je třeba posoudit z hlediska zjištěných objektivních okolností.
44. Ve vztahu k předmětnému řetězci WebCash s.r.o. – SB Finance s.r.o. – žalobce – jiný členský stát Evropské unie ze správního spisu plynou následující relevantní skutečnosti. Správce daně dospěl k několika nestandardnostem v rámci uvedeného řetězce. Předně poukázal na majetkové a personální propojení žalobce a jeho přímého dodavatele SB Finance s.r.o., žalobce navíc ve spojení s SB Finance s.r.o. „vytvořil“ schopnost společnosti WebCash s.r.o. dodávat léčivé přípravky. Účelem zapojení SB Finance s.r.o. mělo být rozdělení zisku mezi tyto společnosti (resp. mezi jejich majitele), avšak SB Finance s.r.o. dosahovala z předmětných obchodů minimálního zisku s ohledem na minimální rozdíl mezi deklarovanou nákupní a prodejní cenou (znak buffera). Dále správce daně identifikoval propojení s WebCash s.r.o. skrze kvalifikovanou osobu p. Mgr. F., byť ne současně (tato kvalifikovaná osoba působila u WebCash s.r.o. před příslušnými zdaňovacími obdobími a následně u žalobce). Žalobce a SB Finance s.r.o. tak tvořili koncern a WebCash s.r.o. na nich byla závislá, neboť jí zajistili splnění materiálních podmínek dle zákona č. 378/2007 Sb., o léčivech a o změnách některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o léčivech“), konkrétně zajištění skladových prostor. WebCash s.r.o. navíc získala povolení k distribuci léčivých přípravků nedávno před realizací předmětných obchodů, přičemž je podezřelé, že tato společnost byla schopna sehnat žádané a nedostupné léky, zvláště pokud se krátce po skončení obchodů stala nekontaktní a byla u ní zahájena likvidace. Jménem WebCash s.r.o. měl jednat p. T. B., ale tento již v dané době nebyl statutárním orgánem, tj. není zřejmé, na základě jakého titulu jednal a jak si společnost SB Finance s.r.o. jeho oprávnění ověřovala. Nájem prostor, které WebCash s.r.o. měla mít od SB Finance s.r.o., nemohl být realizován, jelikož společnost SB Finance s.r.o. nájem těch prostor sama k 31. 10. 2015 ukončila. Další identifikovanou nestandardností byly hotovostní platby mezi články řetězce, žalobce hradil své závazky v hotovosti v celkové výši 17 000 000 Kč po dnech tak, aby nebyl překročen denní limit dle zákona o omezení plateb v hotovosti. Toto vysvětloval (prostřednictvím jednatelky paní B. rychlostí takového obchodování, přičemž naopak bezhotovostní platby usnadňují obchodní styk. Pokud některé platby žalobce zasílal na účet SB Finance s.r.o., činil tak na bankovní účet, který nebyl zveřejněn dle zákona o dani z přidané hodnoty. Obdobný postup nastal také v případě úhrad od SB Finance s.r.o. k WebCash s.r.o. Chybějící daň správce daně identifikoval u společnosti WebCash s.r.o., která v daňovém přiznání za listopad a prosinec 2015 nepřiznala dodání zboží společnosti SB Finance s.r.o. v takovém rozsahu, jaký deklarovala tato společnost. Za první čtvrtletí 2016 nepodala WebCash s.r.o. daňové přiznání vůbec, přičemž v podaném daňovém přiznání za leden 2016 vykazala opět nižší výše deklarovaných plnění, než výše přijatých plnění, kterou deklarovala SB Finance s.r.o. Poté se WebCash s.r.o. stala nespolehlivým plátcem, vstoupila do likvidace, likvidátor neměl jakékoli účetní doklady a výmaz této společnosti nastal v srpnu 2017. Vedle již uvedeného majetkového a personálního propojení žalobce s jeho přímým dodavatelem, který měl bezprostřední a nadstandardní vazby na primárního dodavatele WebCash s.r.o., a plateb v hotovosti správce daně uvedl jako další objektivní okolnost též absenci skladové evidence, v důsledku čehož se nepodařilo ověřit pořízení zboží od SB Finance s.r.o. či neuplatňování jakýchkoliv sankcí ze strany SB Finance s.r.o. vůči žalobci za pozdní úhrady vystavených daňových dokladů.

Ohledně přijatých opatření žalobcem správcem daně konstatoval, že nepostačí si toliko plnit soukromoprávní povinnosti, tudíž žádná opatření nepřijal.

45. Před posouzením daných skutečností musí soud v obecné rovině uvést, že žádná jednotlivá skutečnost sama o sobě zpravidla nemůže prokázat vědomost žalobce o podvodu na dani z přidané hodnoty. Soud proto daňovými orgány zjištěné a uváděné skutečnosti hodnotí vždy komplexně ve vztahu ke každému jednotlivému řetězci. Soud může učinit závěr pouze o tom, zda zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu prokazují, že žalobce věděl (nebo při nejmenším vědět musel a měl) o tvrzených podvodných řetězcích. Soud nemůže posuzovat zcela izolovaně jednotlivá zjištění. Byť se v judikatuře soudů objevuje hodnocení některých na první pohled srovnatelných skutečností, tato hodnocení nelze vytrhávat z kontextu. Obdobná skutečnost, která nesvědčila v konkrétní věci o možnosti daňového subjektu vědět o účasti na daňovém podvodu, může v jiné věci podporovat další indicie nasvědčující takové vědomosti. Každý případ je zkrátka jedinečný a judikatura hodnotící jednotlivé skutkové okolnosti je prakticky irelevantní. Hodnocení vyslovené soudy v jiných věcech ostatně nelze z povahy věci považovat za „judikaturu“, tj. právní názor na interpretaci právního pravidla, neboť jde ve skutečnosti o hodnocení konkrétního skutkového stavu. Jakkoliv soudy běžně činí zobecňující teze, nelze s nimi nakládat jako s všeobecně platnými pravidly.
46. Na základě uvedených skutečností ze správního spisu soud nemá pochyb o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty v daném řetězci, o čemž svědčí zejména personální a majetkové propojení dotčených subjektů, jakož i prováděné hotovostní platby tak, aby byly dodrženy podmínky dle zákona o omezení plateb v hotovosti. Údajné urychlení obchodování v hotovostních platbách soud nespatřuje, neboť právě k usnadnění platebního styku velmi pomáhají bezhotovostní platby. Pokud jde o majetkové a personální propojení, žalobce toto ve své argumentaci ani nikterak nerozporoval, měl však za dostatečné jeho logické zdůvodnění. Soud však takové zdůvodnění za logické nepokládá a naopak má za to, že se jedná o jednu z okolností svědčících o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty v uvedeném řetězci. Logické zdůvodnění nepodala ani jednatelka žalobce v průběhu nařízeného jednání, která se k celé spolupráci vyjádřila, nicméně dané propojení jí nebylo logicky zdůvodněno. Nelze odhlédnout od možnosti zvolit „jiný obchodní model“ pro naplnění motivů deklarovaných žalobcem pro dané personální a majetkové propojení uvedených společností.
47. Krajský soud nesdílí přesvědčení žalobce, že správní orgány nezohlednily předložené důkazní prostředky a nevzaly v potaz všechny skutečnosti, které vyšly během správy daně najevo. Z konstatovaného skutkového stavu a správního spisu vyplývá zohlednění všech předložených relevantních důkazních prostředků, jakož i zohlednění všech skutečností, které vyšly najevo. Pouze následně daňové orgány dospěly k jinému závěru, než je argumentace žalobce. V takovém postupu však soud neshledal žalobcem vytýkaná pochybení. V provedeném hodnocení jednotlivých důkazů neshledal ani jeho selektivnost, tudíž nebyla porušena ani zásada volného hodnocení důkazů.
48. Namítá-li žalobce výkon Mgr. F. jako kvalifikované osoby dle zákona o léčivech před předmětnými zdaňovacími obdobími, daňové orgány tento aspekt ve své úvaze zohlednily a s touto okolností se vypořádaly. V jejich rozhodnutí nebylo nijak zpochybněno, že by Mgr. F. vykonával roli kvalifikované osoby u společnosti WebCash s.r.o. toliko do 10. 10. 2015. K tomu lze na základě výše uvedeného připomenout, že propojení se společností WebCash pramení i z toho, jakým způsobem došlo ke splnění všech požadavků

pro povolení distribuce léčivých přípravků, a to prostřednictvím SB Finance s.r.o., s níž je žalobce úzce propojen. Žalobcově argumentace týkající se absence tohoto propojení krajský soud nepřisvědčil.

49. Žalobce se rovněž domnívá, že důvody pro hotovostní platby byly objasněny jednatelkou žalobce a vedly k urychlení transakcí. I na základě skutečností uvedených v průběhu nařízeného jednání soud nemá za to, že by jednatelka žalobce tyto důvody náležitě objasnila. Naopak, jak již bylo konstatováno výše, jsou to právě bezhotovostní platby, které přispívají k rychlosti platebního styku. V daném případě budí přitom oprávněné pochybnosti i to, že k hotovostním platbám docházelo v částkách, aby v jednotlivých dnech bylo dodrženo omezení plynoucí ze zákona o omezení plateb v hotovosti, v celkové výši se však jednalo o částku v milionech Kč.
50. V případě absence sankcí za prodlení s úhradou daňové orgány oprávněně vyjádřily tyto skutečnosti za vzbuzující pochybnosti o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty. Pokud by totiž tyto společnosti nebyly mezi sebou provázány, uplatnění takových sankcí by bylo zcela běžné. To, že k tomu nedocházelo v daném případě, plyne právě z celkového propojení jednotlivých subjektů, v důsledku čehož je pochopitelné, že si takto propojené subjekty nebudou mezi sebou uplatňovat sankce za pozdní úhrady. Ve vztahu k posouzení existence podvodu na dani z přidané hodnoty však lze absenci takových sankcí vzít v potaz jako jednu ze skutečností svědčících o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty.
51. Soud na podkladě výše rekapitulovaných skutečností plynoucích z daňového řízení nemá ani za to, že by žalobce postupoval s dostatečnou mírou obezřetnosti, aby se své účasti na daňovém podvodu vyhnul.
52. Nelze souhlasit ani s tím, že by si daňové orgány záměrně vybraly k doměření chybějící daně žalobce jako subjekt, u něhož je toto doměření nejjednodušší. Právě z důvodu zjištění chybějící daně u společnosti WebCash s.r.o., která si své daňové povinnosti nesplnila, a existence podvodu na dani z přidané hodnoty v rámci řetězce mezi touto společností – SB Finance s.r.o. – žalobcem a jiným členským státem Evropské unie následně došlo ke stanovení daňové povinnosti u žalobce.
53. Pokud jde o prohlášení bývalého jednatele společnosti WebCash s.r.o., pana Ing. T. B., ze správního spisu vyplývá, že je daňové orgány posoudily podle své povahy a zařadily je do spisu, který souvisel se zdaňovacími obdobími, jehož se tato prohlášení dotýkala. V uvedeném postupu soud neshledal důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Z rozhodovací činnosti je přitom soudu známo, že se osobou pana B. zabýval v jiné věci žalobce vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 31 Af 52/2019.
54. Není ani pravdou, že by správce daně svévolně přecházel z postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2016. Postup správce daně byl v souladu se zákonem, pokud po zahájení postupu k odstranění pochybností následně zahájil daňovou kontrolu.
55. Ani námitku absence postupu bez zbytečných průtahů krajský soud neshledal za důvodnou. Žalobce měl možnost v průběhu daňového řízení učinit opatření proti nečinnosti a v případě následného pokračování průtahů využít žalobu na ochranu proti nečinnosti u zdejšího soudu. Pokud tyto prostředky obrany proti nečinnosti daňových orgánů nevyužil, jde o právo zcela v dispozici žalobce a toto nevyužití nelze následně zohlednit při posouzení průtahů ve vztahu k zákonnosti napadeného rozhodnutí. Případně

průtahy v průběhu daňového řízení by navíc byly toliko procesním pochybením daňových orgánů, které by nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

56. Nedůvodným je rovněž tvrzení ohledně povinnosti správce daně žalobce vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, neboť správce daně takovou povinnost neměl. Soud nepřisvědčil také námitce žalobce týkající se přístupu správce daně, neboť ze spisového materiálu jakkoliv nevyplývá, že by správce daně nespolupracoval a nereagoval na žalobcovu argumentaci.

VI. C Podvod na dani v řetězci RIHAN s.r.o. – FASTWIND PRO s.r.o. – SMART Pharm s.r.o. – žalobce – jiný členský stát Evropské unie

57. Ve vztahu k řetězci RIHAN s.r.o. – FASTWIND PRO s.r.o. – SMART Pharm s.r.o. – žalobce – jiný členský stát Evropské unie ve zdaňovacích obdobích květen až srpen 2016 žalobce rozporoval rovněž to, zda se v daném případě jedná o podvod na dani z přidané hodnoty.
58. I v tomto případě lze předně konstatovat, že daňovými orgány nebylo rozporováno naplnění formálních i hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Naopak daňové orgány dospěly k závěru o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty.
59. Ohledně možnosti odepřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu podvodu na dani z přidané hodnoty krajský soud především odkazuje na výše uvedené skutečnosti (body 30 a násl. tohoto odůvodnění), v nichž velmi podrobně vymezil podmínky, za kterých k tomuto může dojít. Pouze stručně lze zopakovat, že je nutné zkoumat existenci objektivních okolností svědčících o podvodu na dani z přidané hodnoty, tj. zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzovaných obchodních transakcích došlo k podvodnému jednání na dani z přidané hodnoty a tedy, že nedošlo k odvedení daně jedním z účastníků řetězce. V dalším kroku dochází k posuzování toho, zda existují objektivní podezřelé okolnosti, na jejichž základě žalobce alespoň mohl vědět, že se účastní daňového podvodu. Třetím předpokladem je pak to, zda žalobce postupoval dostatečně obezřetně.
60. Ze správního spisu vyplývá, že daný závěr daňové orgány opřely mimo jiné o majetkové a personální propojení žalobce a jeho přímého dodavatele SMART Pharm s.r.o. Navíc existovalo také propojení na FASTWIND PRO s.r.o., neboť společnost SMART Pharm s.r.o. „vytvořila“ schopnost společnosti FASTWIND PRO s.r.o. dodávat léčivé přípravky. Konkrétně totiž SMART Pharm s.r.o. pronajímala FASTWIND PRO s.r.o. skladové prostory, jejichž dispozice je nezbytná z hlediska splnění povinností distributora léčivých přípravků, zavázala se též přebírat léčiva k uložení, opatrování a skladování, a dokonce i vedla skladovou evidenci. Účel zapojení SMART Pharm s.r.o. byl obdobný jako v případě předchozího řetězce, tj. rozdělení zisku mezi více společností v rámci koncernu, přičemž vlastníci jsou totožní jako v předchozím řetězci. Přitom však generování jakéhokoli zisku nebylo dosaženo. Fakticky tak docházelo pouze k přeprodeji léčivých přípravků. U žalobce i SMART Pharm s.r.o. vystupovala stejná kvalifikovaná osoba paní Mgr. M., přičemž tato za SMART Pharm s.r.o. řešila nabídky s jednatelem společnosti FASTWIND PRO s.r.o.. Dále správce daně poukázal na neobvyklé jednání subdodavatelů s ohledem na jejich předchozí podnikatelskou činnost. U FASTWIND PRO s.r.o. platí, že získala oprávnění k distribuci léčivých přípravků dne 17. 5. 2016, zatímco k uskutečnění zdanitelného plnění při nákupu léčivých přípravků od společnosti RIHAN s.r.o. došlo již

dne 16. 5. 2016. Nadto se správce daně podivoval nad tím, že ihned po zisku takového oprávnění byla společnost schopna dodat dané léčivé přípravky. K tomu si tento předmět činnosti ani nezapsala do obchodního rejstříku. Společnost RIHAN s.r.o. povolením k distribuci léčivých přípravků ani nedisponovala, neměla zapsán v obchodním rejstříku jako předmět podnikání distribuci léčivých přípravků a její faktická činnost se změnila s nástupem paní M. G. jako jednatelky od 18. 3. 2016. Nebyla schopna doložit ani původ předmětných léčivých přípravků. Za předmětná zdaňovací období RIHAN s.r.o. nepodala ani kontrolní hlášení, nebyla jí ani odvedena daň ze zdanitelného plnění uskutečněného ve prospěch společnosti FASTWIND PRO s.r.o. Proto zde správce daně identifikoval chybějící daň. K tomu lze doplnit, že společnost RIHAN s.r.o. nedisponovala příslušným povolením k distribuci léčivých přípravků a nebyla schopna doložit ani původ předmětných léčivých přípravků. Žalobce si tak musel být vědom ohledně propojení SMART Pharm s.r.o. a FASTWIND PRO s.r.o., jakož i o existenci RIHAN s.r.o. a absenci povolení k distribuci léčivých přípravků u této společnosti.

61. Vedle toho správce daně poukázal na to, že ačkoliv SMART Pharm s.r.o. a FASTWIND PRO s.r.o. byli úplnými nováčky na trhu, přesto byli schopni okamžitě zajistit dodání zboží, ke kterému se ani samotný žalobce jako dlouhodobý profesionál na trhu léčivých přípravků nemohl jiným způsobem dostat. Mezi články řetězce nebyly uplatňovány žádné sankce za pozdní úhrady vystavených daňových dokladů, a to ani po navázání spolupráce. Platby mezi SMART Pharm s.r.o. a FASTWIND PRO s.r.o. probíhaly bezhotovostně na bankovní účet, který nebyl zveřejněn v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. S ohledem na propojení se společností SMART Pharm s.r.o. o této skutečnosti žalobce musel vědět. Dodávky zboží pokračovaly i přes nesplácení předchozích závazků. Žalobce si nárokoval celkem cca. 6,2 milionů Kč jako nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak svému přímému dodavateli za dodávky zboží neuhradil částku 15,6 milionů Kč. Argument žalobce o čekání na vyplacení nadměrného odpočtu nedává smysl, neboť případný nadměrný odpočet ve výši 6,2 milionů Kč by nepostačoval na úhradu celé dlužné částky. V neposlední řadě správce daně poukázal na účast žalobce na daňovém podvodu v předchozích zdaňovacích obdobích a shodný modus operandi fungování tohoto daňového podvodu. K tomu, aby se žalobce daňového podvodu neúčastnil, však žalobce evidentně nepřijal žádná opatření. Nestačí si přitom jen plnit soukromoprávní povinnosti.
62. Při hodnocení tohoto řetězce krajský soud předně poukazuje na obdobné znaky fungování celého řetězce jako v případě zdaňovacích období listopad 2015 až leden 2016. Jediným rozdílem tak jsou pouze subjekty, které v daném řetězci vystupují. Nicméně právě i tento aspekt, tj. zcela shodné fungování, avšak s odlišnými subjekty, byť zastupovanými shodnými osobami, vyvolává ve vztahu ke všem předmětným zdaňovacím obdobím oprávněné pochybnosti ohledně existence daňového podvodu. Lze přitom poukázat i na další objektivní okolnosti v podobě majetkového a personálního propojení dotčených subjektů či absenci příslušného povolení pro distribuci léčivých přípravků u RIHAN s.r.o. Nelze odhlédnout ani od toho, že FASTWIND PRO s.r.o. získala oprávnění k distribuci léčivých přípravků dne 17. 5. 2016, zatímco uskutečnila zdanitelná plnění již dne 16. 5. 2016. Nehledě na to, že společnost měla být schopna získat poměrně vzácné přípravky ihned po tom, co dané povolení získala, zatímco žalobci pohybujícím se na trhu s léčivými přípravkami mnohem déle se toto nepovedlo po mnohem delším období. Opět i v tomto období si dané společnosti neuplatňovaly mezi sebou sankce za pozdní úhrady. V podrobnostech krajský soud odkazuje na zprávu o daňové kontrole a napadené rozhodnutí rozsáhle popisující jednotlivé skutečnosti stran fungování daného řetězce.

63. Ve vztahu k opatřením, která žalobce přijal, aby vyloučil účast na podvodu na dani z přidané hodnoty, žalobce poukázal mimo jiné na to, že si vždy ověřoval existenci distribučního povolení u příslušných společností, k čemuž soud uvádí chybějící oprávnění k distribuci léčivých přípravků u společnosti RIHAN s.r.o., což zcela zřejmě svědčí o vyvrácení tvrzení žalobce, že si daná opatření prověřoval.
64. Pokud jde o provádění platby v hotovosti, uplatňování sankcí za prodlení s úhradou zboží, výběr daně u subjektu, u něhož je to nejjednodušší, či postup správce daně, aniž by docházelo ke zbytečným průtahům, soud odkazuje na shodné námitky vypořádané výše u předchozího řetězce týkajícího se zdaňovacích období listopad 2015 až leden 2016. Shodně zdejší posoudil rovněž otázku porušení zásady volného hodnocení důkazů, kterou ani v případě tohoto řetězce neshledal, neboť byly zohledněny všechny předložené důkazní prostředky a daňové orgány vzaly v potaz všechny skutečnosti, které vyšly během správy daně najevo.
65. Ve vztahu k tvrzení, že výzva k odstranění pochybností byla doručována v rozporu s plnou mocí, kterou žalobce udělil, soud poznamenává, že by se jednalo toliko o procesní pochybení, které by nemělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť ze spisového materiálu je zřejmé, že se žalobce i jeho zástupce byl s obsahem výzvy k odstranění pochybnosti seznámen, tudíž na jeho právech souvisejících s možností vyjádřit se k takové výzvě její případné chybné doručení nemělo vliv.

VI. D Výše nadměrných odpočtů

66. Ve své replice žalobce rozporoval výši nadměrných odpočtů, nicméně se jedná o námitku, kterou žalobce uplatnil poprvé až v této replice, tj. po lhůtě pro podání žaloby dle § 65 s. ř. s. Jedná se proto o opožděnou námitku, kterou se soud blíže nezabýval.

VII. Shrnutí a náklady řízení

67. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného, kterým byly platební výměry potvrzeny a odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
68. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 6. dubna 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu