



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **J. B.**
zastoupený advokátem JUDr. Radomilem Mackem
sídlem nám. J. M. Marků 92, 563 01 Lanškroun

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2021, č. j. 25938/21/5300-21442-712906

takto:

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

Odůvodnění:

I. Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno

rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „*správce daně*“ nebo „*finanční úřad*“) ze dne 7. 8. 2019, č.j. 1455607/19/2811-00551-603153.

2. Výše uvedeným rozhodnutím – platebním výměrem ze dne 7. 8. 2019 správce daně snížil žalobci nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za zdaňovací období května 2016 na částku 138.660 Kč.

II. Podstata věci

3. Žalobce převážně provozoval a provozuje velkoobchod s nápoji, zboží dodával též odběratelům se sídlem mimo území ČR (Polsko). U žalobce byl správcem daně nejprve zahájen dne 26. 7. 2016 postup k odstranění pochybností a následně dne 9. 9. 2016 byla zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období květen 2016 (dále též jen „*předmětné zdaňovací období*“). V rozsahu daňové kontroly za předmětné zdaňovací období, jež je předmětem napadeného rozhodnutí a nyní projednávané žaloby, správce daně prověřoval okolnosti související s dodáním zboží odběratelům BEER O’CLOCK Sp. z o. o. (dále jen „*BEER*“) a W. S. (dále jen „*S.*“), oba se sídlem v Polsku. Na základě výsledků daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že se žalobce vědomě v předmětném zdaňovacím období účastnil řetězce zatíženého podvodem na DPH v pozici tzv. brokera v případě plnění poskytnutých subjektu BEER. Správce daně proto neuznal osvobození od daně s nárokem na odpočet. Správce daně rovněž dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, pro účely osvobození od DPH, dodání zboží do jiného členského státu subjektu S. Správce daně proto měl za neprokázanou oprávněnost vykázaného osvobození od DPH dle § 63 a § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*ZDPH*“) a ponížil nadměrný odpočet nárokovaný žalobcem.
4. Žalobce podal proti uvedenému rozhodnutí správce daně odvolání. V odvolání odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „*SD EU*“ nebo „*Soudní dvůr*“) ze dne 27. 9. 2007 ve věci Teleos, C-409/04 (dále jen „*Teleos*“) a namítal, že o jeho dobré víře svědčí to, že bylo předloženo potvrzení odběratelů, že k transakcím došlo. Argumentoval především tím, že byla předložena rozsáhlá dokumentace k tomu, že k dodání zboží subjektu BEER došlo. Za účelem eliminace daňového podvodu byla zavedena praxe identifikace osob a automobilů odvázejících zboží do Polska. Odmítl, že ani ve formě vědomé nedbalosti se nemohl účastnit daňového podvodu, neboť přijal veškerá možná opatření. Připojil pasáž o důkazním břemenu ve věcech prokazování podvodů na DPH. Obdobně argumentoval v případě odběratele S. a tvrdil, že byl v dobré víře v to, že oprávněně uplatnil nárok na osvobození od DPH.
5. Jak uvedeno shora, žalovaný odvolání proti rozhodnutí správce daně zamítl. V odvolání se podrobně věnoval problematice daňových podvodů (při vývozu) včetně odkazů na aktuální rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu (dále jen „*NSS*“) a Soudního dvora. Popsal též podmínky pro přiznání osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu s tím, že důkazní břemeno tíží dodavatele. Správce daně podle žalovaného prokázal nejen existenci daňového podvodu, ale i existenci nestandardních okolností obchodních transakcí svědčících o podvodném charakteru obchodního řetězce. Popsal okolnosti svědčící o zasažení podvodem na DPH, mj. vyzdvihl okolnost nenárokování spotřební daně, absenci CMR listů, vysoké platby v hotovosti a též další okolnosti. Uvedl, že je nutné dodržet několikastupňový test vytvořený judikaturou Soudního dvora, aby bylo možno daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém

podvodu. Tento test byl v případě žalobce proveden. Žalobce však nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jím uskutečňované obchodní transakce ho nepovedou k účasti v podvodném řetězci. Žalobce tak nemohl být v dobré víře, že se účastí na předmětných obchodních transakcích nezapojí do podvodného jednání. K otázce dodání zboží do jiného členského státu EU odběrateli S. opět poznamenal, že nedošlo k nárokování spotřební daně, nebylo prokázáno, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu. Rovněž uzavřel, že žalobce nemohl být v dobré víře v to, že byly naplněny podmínky osvobození od daně.

III. Žalobní body

6. Žalobce v žalobě především uvádí, že skutkové a právní závěry žalovaného považuje za zcela tendenční a hodnocení důkazů za jednostranné v rozporu s judikaturou. V žalobě poté částečně směšuje argumentaci ve vztahu k daňovému podvodu – odběratel BEER s argumentací k neprokázání vývozu zboží, tj. jedné z podmínek pro vznik nároku na osvobození od DPH – odběratel S.
7. K otázce správcem daně identifikovaného podvodu na DPH ve vztahu k odběrateli BEER namítá, že učinil veškerá přiměřená opatření, aby byl schopen doložit, kdo a jakým způsobem zboží odvážel do jiného členského státu. Cituje z judikatury NSS ohledně posuzování subjektivní stránky účasti na podvodu. Nejprve tak musí být řádně popsány a prokázány skutečnosti svědčící o podvodu. Spolupráce s dodavatelem BEER trvala již od února 2015 a k neodvedení daně DPH došlo až v květnu 2016. Tvrdí, že svědecky bylo prokázáno, že řidiči polské národnosti odváželi auty zboží do Polska. Jednatel společnosti BEER potvrdil, že zajišťoval přepravu zboží třetí osobou a platby probíhaly v hotovosti i ve větších částkách, nešlo o nic neobvyklého. Vyjádřil se rovněž k důvodům neexistence dvojstranných zápočtů s odběrateli.
8. Ve vztahu k odběrateli S., a tedy neprokázání vývozu zboží, žalobce nenastínil bližší konkrétní žalobní argumentaci. Uvedl, že od obou dotyčných odběratelů neobdržel zpět průvodní doklady za květem 2016, důvodem by mohlo být přiznání k DPH za dotčený měsíc. K oběma odběratelům poté uvedl, že daňové orgány nepřihlédly k charakteru a podmínkám dodavatelsko- odběratelských vztahů v tomto segmentu podnikání.
9. Žalobce též namítl, že správce daně znepřístupnil většinu dožádaných informací o vozidlech dopravce zboží, čím žalobce znemožnil reagovat na závěr, že označená vozidla se nenacházejí v evidenci. Vozidla mohla být vyřazena, přičemž v minulosti by byla evidována.

IV. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný shrnul dosavadní průběh řízení a odkázal na žalované rozhodnutí s tím, že žalobní argumentace se částečně shoduje s argumentací v odvolání. Zdůraznil rozdílnost důvodů, pro které nebyl žalobci uznán odpočet na DPH ve vztahu ke dvěma odlišným odběratelům z Polska. V další části vyjádření pak argumentoval k jednotlivým okruhům žalobních námitek. Závěrem navrhl, aby soud žalobu pro její nedůvodnost zamítl.

V. Posouzení věci krajským soudem

11. Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům. Se souhlasem účastníků soud rozhodl bez nařízení jednání.
12. Žaloba není důvodná.
13. Předně krajský soud konstatuje, že žalobní námitky jsou zčásti opakováním, případně rozšířením odvolací argumentace žalobce. Přitom není smyslem soudního přezkumu ponovu podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005–130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006–86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012–47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).
14. Předmětem nyní projednávané věci je: (i) zda lze žalobce v předmětném období činit odpovědným za účast v podvodu na DPH v případě dodání zboží odběrateli BEER se sídlem v Polsku a (ii) zda žalobce prokázal dodání zboží do jiného členského státu (Polsko) v případě zboží deklarovaného k dodávce odběrateli S. Jedná se tak o dvě různé situace u odlišných odběratelů, přičemž ani jednu z nich nelze zcela připodobnit situaci popsané ve věci C-409/04 *Teleos*, na jejíž závěry odkazuje žalobce.

V.a Odběratel BEER – zasažení podvodem na DPH

15. Žalobce ve vztahu k vymezeným dodávkám zboží odběrateli BEER podle správce daně a žalovaného prokázal splnění zákonem stanovených formálních i hmotněprávních podmínek nároku na uznání osvobození od daně, včetně dodání zboží do jiného členského státu, avšak správce daně došel k závěru, že posuzovanými transakcemi se v pozici tzv. brokera účastnil plnění, která byla součástí podvodu na DPH v řetězci dvou společností.
16. Na dané transakce dopadá právní úprava obsažená v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zejména pak ustanovení § 64 a § 13. Daňový subjekt prokazuje, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu (dále též jen „JČS“) a v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy opustilo území ČR a zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v JČS. Totožné podmínky se týkají též odběratele S. (viz bod 41 a dále).
17. Platí však, že i v případě, že daňový subjekt splní všechny zákonem stanovené (formální i hmotněprávní) podmínky nároku na osvobození od daně, nemusí mu být tento nárok přiznán, a to tehdy, pokud jej uplatňuje podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

Obecně k podvodům na DPH

18. K problematice podvodů na DPH existuje bohatá judikatura Soudního dvora [viz např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd* (v likvidaci) a *Bond House Systems Ltd* proti *Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „*Optigen*“); 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*, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen „*Kittel*“); a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében Kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen

„Mahagében“)]. Soudní dvůr označuje jako podvod na DPH 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 směrnice o DPH (respektive předchozí tzv. šesté směrnice), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“); směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“)].

19. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 6. 9. 2012 ve věci Mecsek-Gabona Kft C-273/11 uvedl: *„Článek 138 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010, musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání tomu, aby za takových okolností, jaké jsou dány v původním řízení, nebyl prodávajícímu přiznán nárok na osvobození od daně u dodání uvnitř Společenství, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že prodávající nesplnil důkazní povinnosti nebo že věděl nebo měl vědět, že plnění, které uskutečnil, bylo součástí daňového úniku, jehož se dopustil pořizovatel, a nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na tomto daňovém úniku.“*
20. Soudní dvůr zároveň ve věci Optigen zdůraznil, že nárok na odpočet daně (obdobně bude platit i u nároku na osvobození – pozn. soudu) nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámeček toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Jak Soudní dvůr uvedl ve věci Mahagében: *„Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“* (bod 49). Výklad Soudního dvora převzala i judikatura NSS; viz např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č.j. 1 Afs 15/2008–100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010–195, ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014–59, a ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017–60.
21. Na základě citované judikatury byl zformulován několikastupňový test, jehož kritéria musí být splněna, aby mohl být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. (i) Prvním krokem testu je zjištění, zda k podvodu na DPH došlo. (ii) Ve druhém kroku je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. (iii) Ve třetím kroku se hodnotí, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (druhý a třetí krok, které spolu úzce souvisí, jsou někdy také souhrnně označovány jako vědomostní test). V terminologii žalovaného jde tedy v prvním kroku o posouzení existence podvodu na DPH, ve druhém kroku se posuzují objektivní okolnosti a ve třetím kroku přijatá opatření.
22. Krajský soud při posouzení námitek ve vztahu k transakcím s odběratelem BEER proto vychází z postupného testu, jak plyne z citované judikatury. Ostatně takto postupoval i žalovaný v napadeném rozhodnutí, soud tedy případně na jeho znění bude odkazovat.

Existence daňového podvodu

23. Primární podmínkou existence podvodu je chybějící daň a skutečnost, že další daňový subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností. Není však povinností správce daně prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Postačí, pokud je v daňovém řízení postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha různých indicií, které jsou mu k dispozici (viz rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014–60, ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014–52, a ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015–46).
24. Žalobce splnil hmotněprávní i formální podmínky pro osvobození, neboť odběratel BEER potvrdil přijetí zboží v JČS. Správce daně však zjistil chybějící neodvedenou daň (DPH) u odběratele BEER za období května 2016. Tento subjekt nepodal daňové přiznání, je rovněž pro daňové orgány nekontaktní. Společnost poté změnila název (firmu) a dvakrát sídlo. Za období od ledna do března 2015 je u ní vedeno vymáhací řízení DPH. Společnost byla do veřejného rejstříku zapsána k 18. 11. 2014 a v únoru 2015 s ní žalobce navázal spolupráci. Jednalo se tak o společnost bez dlouhé obchodní historie. Zboží bylo žalobci hrazeno opakovaně v hotovosti ve vysokých částkách, což vypověděl i jednatel společnosti BEER. Veškeré okolnosti jsou popsány na str. 13 až 23 napadeného rozhodnutí a soud nepovažuje za nutné tyto opakovat. Žalobce zjištěné skutečnosti nespornuje, ve svých vyjádřeních se je snaží vysvětlit či relativizovat odkazem na ustálenou praxi či obchodní praktiky v daném podnikatelském segmentu. Podstatnou skutečností je též to, že žalobce nepožadoval pro svého odběratele vrácení spotřební daně za předmětné období, což za běžných okolností znamená dvojí zatížení zboží spotřební daní a cenu zboží činí nadměrně vysokou. K dopravě zboží nebyly předloženy CMR nákladní listy. Nesrovnalosti panovaly též okolo existence části vozidel, které měly mezinárodní dopravu provádět. Okolnosti svědčící o zasažení podvodem jsou shrnuty pod bodem 70 napadeného rozhodnutí.
25. Žalobce v žalobě uvedl, že důkazy byly daňovými orgány hodnoceny zcela tendenčně. Jedná se však spíše o obecné tvrzení, které není s to vyvrátit existenci zjištěných skutečností svědčících o zasažení podvodem, jak popsáno v předchozím odstavci. Žalobce např. nadnáší otázku, zda tedy nebyl nucen každé vozidlo do Polska doprovázet až do místa dodání. Takovou argumentací se však ve věci odběratele BEER mýlí se závěry daňových orgánů, neboť na neprokázání dodání zboží do Polska nebyly závěry daňových orgánů vystaveny. Žalobce se snaží relativizovat jednotlivé identifikované nestandardní aspekty dané obchodní spolupráce, pomíjí však to, že okolnosti transakcí a spolupráce je třeba hodnotit v souhrnném obrazu nastíněných zjištění, přičemž jakéhosi „rozložení“ konstrukce přijaté daňovými orgány lze stěží dosáhnout možným vysvětlením jednoho dílčího aspektu. Okolnosti totiž soud nehodnotí jen každou zvlášť, avšak především v jejich souhrnu. K tomu je třeba uvést, že daňovou situaci odběratele BEER v Polsku žalobce jakkoli nespornuje a též nenamítá nic ve věci absence žádosti k vrácení spotřební daně.

Nestandardní objektivní okolnosti

26. Jak popsáno shora, ve druhém kroku testu je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Žalovaný okolnosti popsal pod body 71 až 78 napadeného rozhodnutí.

27. Krajský soud nepovažuje za nutné zjištění daňových orgánů dopodrobna opakovat. Jednalo se o navázání spolupráce se společností bez delší historie, přičemž žalobce nebyl schopen popsat, jak konkrétně k navázání spolupráce došlo. Přitom v předmětném zdaňovacím období objem transakce činil přes 1,3 milionu korun. Bylo již uvedeno, že nedošlo k (nelogickému) nárokování spotřební daně, rovněž jako nedostatečné bylo identifikováno ověřování toho, zda zboží bylo skutečně dodáno do jiného členského státu. Tato okolnost je pro osvobození od DPH přitom pro žalobce klíčová (absence CMR listů). Platby byly prováděny v hotovosti, byl přeplácen objem zboží, docházelo k porušení zákonného limitu plateb v hotovosti. Případnou otázku osvětlení vzájemných zápočtů skrze možnosti účetního systému soud považuje za jednotlivost, která by i v případě akceptace osvětlení nebyla s to změnit závěry rozhodné pro posuzovanou věc.
28. Krajskému soudu tak nezbyvá než konstatovat, že existence okolností svědčících o daňovém podvodu byla správcem daně prokázána. Byla identifikována chybějící daň a rovněž v jednotlivých výše zmíněných skutečnostech lze spatřovat nestandardní okolnosti, které ve smyslu judikatury NSS a Soudního dvora svědčí o daňovém podvodu.

Přijatá opatření

29. Ve třetím kroku testu se hodnotí, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí způsob obchodní spolupráce nepovede k účasti na podvodu.
30. Po daňovém subjektu lze legitimně požadovat zvýšenou obezřetnost, pokud existují objektivní okolnosti, na jejichž základě může nabýt podezření o podvodném charakteru transakce. Při posuzování těchto objektivních okolností se přihlíží k prostředí, v němž se daňový subjekt pohybuje, jeho obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu, charakteru a vlastnostem plnění, obchodním, platebním a záručním podmínkám atd. Objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu (srov. rozsudky NSS ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014–47, a ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016–58). Pokud jde o hodnocení daňovým subjektem přijatých opatření, pak platí, že čím výraznější indicie svědčící o možném zapojení do podvodného řetězce existují, tím vyšší požadavky lze klást na obezřetnost daňového subjektu.
31. Podobně i v nyní posuzovaném případě mnoho okolností svědčících o existenci daňového podvodu (a tedy o naplnění 1. podmínky) představuje současně objektivní okolnosti svědčící o zaviněné účasti žalobce na podvodných transakcích (2. podmínka). Pochopitelně nelze žalobci v rámci posuzování naplnění 2. podmínky vytýkat například pozdější nekontaktnost jeho odběratele nebo nepodání daňového přiznání tímto subjektem.
32. Podrobný výčet objektivních okolností (kritérií), na základě kterých dospěl žalovaný k závěru, že žalobce věděl nebo vědět mohl a měl, že se účastní daňového podvodu, provedl žalovaný v bodech 71-78 napadeného rozhodnutí. Uvedené okolnosti byly rovněž popsány správcem daně ve zprávě o daňové kontrole, soudem též shora.
33. Krajský soud se ztotožňuje s žalovaným, že v daném případě existovaly takové nestandardnosti, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které měly být žalobci známy a jež ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobce měl a mohl vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených daňovým podvodem. Z

objektivních okolností věci je zřejmé, že žalobce si měl a mohl být vědom, že předmětná plnění jsou zasažena podvodem na dani.

34. Žalobce se snaží vykládat tyto okolnosti izolovaně, kdy jednotlivě si je, v nadsázce řečeno, „vyzobává“ z žalovaného rozhodnutí a v částech je podrobuje kritice. Takový postup je však nepřipadný, jeví se být účelovým a nemůže vést soud bez dalšího k závěru o důvodnosti žaloby. Tyto jednotlivé skutečnosti a okolnosti, pokud by byly jediným důvodem závěru o existenci daňového podvodu a účasti žalobce v něm, by jistě nemusely obstát v uvedené testu. Například není v obchodní praxi nelegální uzavírat jen stručné rámcové kupní smlouvy, objednávat zboží e-mailem, činit platby v hotovosti (do zákonného limitu nejsou vyloučeny), či dopravovat zboží v menším objemu dodávkou či dokonce osobním vozidlem, vč. toho, že nejsou využity CMR listy.
35. Zároveň je však tyto skutečnosti a okolnosti (objektivní) nutno posuzovat nikoliv jednotlivě, jak to účelově a nesprávně činí, na rozdíl od správce daně a žalovaného žalobce, ale v uceleném souhrnu, protože jen ucelený souhrn těchto skutečností a okolností může mít dostatečnou vypovídací schopnost o existenci podvodu a zejména o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016–58). Například svým způsobem rizikové platby v hotovosti (nechráněný převoz větší sumy peněz), o to více ve větších objemech, často mohou naznačovat to, že transakce mají mít utajenější charakter či to, že pro jednoho nebo druhého účastníka transakce není bezpečné, aby se na jeho bankovním účtu promítly.
36. V obchodních transakcích je namístež obezřetnost a opatrnost. U žalobce o to více za situace, kdy nárokuje režim osvobození od daně dle § 64 ZDPH, který je svázán s předepsanými podmínkami.
37. Žalobce tvrdí, že přijal organizační opatření k tomu, aby doložil, že zboží dovezl do jiného členského státu. Pro zamezení podvodu však takové opatření nepostačí, nadto dovezení zboží do JČS nebylo ve vztahu k odběrateli BEER zásadně sporováno daňovými orgány. Žalobce tvrdí, že obchody s dodavatelem BEER v jiných obdobích nebyly problematické a nevykazovaly nic neobvyklého. Je totiž obvyklou situací, kdy k daňovým podvodům dochází mezi subjekty, které zpočátku dodržovaly stanovená pravidla a až po uplynutí nějaké doby jsou pravidla uplatňování DPH narušena. Rovněž takovým tvrzením nelze nahradit absenci opatření proti účasti na podvodu. Při zjištěných objektivních okolnostech svědčících o možnosti podvodu popsanych shora nelze bez dalšího argumentovat dobrou vírou, jak činí žalobce.
38. Žalovaný proto zcela odpovídajícím způsobem v bodech 81 a 82 napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobce nepřijal preventivní opatření, aby své účasti na daňovém podvodu předcházel. Žalobce např. zmiňoval, že si zajišťuje potvrzení o započítání přepravy od řidičů, to však není dostačujícím dokladem o vyvezení zboží. Potvrzení o skutečném vývozu do Polska pak neobsahovalo konkrétní data.
39. NSS v rozsudku ze dne 30. 7. 2020, č.j. 8 Afs 14/2010-195 citoval: „*Obecně může být příkladem přijetí dostatečných opatření např. situace, kdy se dodavatel, předtím než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti - např. prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti, a vyžádá si informace také o přepravci zboží od dodavatele k příjemci. Je-li přepravcem osoba odlišná od dodavatele a příjemce a obdrží-li dodavatel např. nákladní list, vystavený v souladu*

s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR), s vyznačením příjemce, že zboží převzal, pak spolupůsobily na vyhotovení tohoto dokladu tři na sobě většinou nezávislé osoby. To zpravidla postačí jako důkaz přepravy nebo odeslání ze státu dodání do jiného členského státu. Nepřímým důkazem (byť se nemůže jednat o důkaz jediný), že bylo zboží skutečně vyvezeno z členského státu dodání, může být také daňové přiznání, které pořizovatel podá ve státě určení a které se týká daného zboží. Na druhé straně nelze zapomínat na povinnost dodavatele učinit vše, co je v jeho moci, aby zajistil řádné provedení dodání zboží uvnitř Společenství. Pokud smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, může nést případné následky nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele (v této argumentaci srov. stanovisko generální advokátky Kokott ve věci Teleos, zejm. odst.15, 66 - 69, 75 a 91).“

40. Správce daně a následně žalovaný tak postupovali v souladu se zákonem, když žalobci neuznali osvobození od daně, žalobce na osvobození ztratil nárok z důvodu podvodu na DPH ve smyslu závěrů judikatury Soudního dvora, jak soud popsál shora.

V.b Odběratel S. – neprokázání dodání zboží do jiného členského státu

41. Ve vztahu k plnění, resp. vývozu zboží, pro odběratele S. daňové orgány uzavřely, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro osvobození od daně z důvodu, že žalobce neprokázal, že zboží bylo skutečně přepraveno do jiného členského státu osobě registrované k DPH.
42. Soud odkazuje, tak jako daňové orgány, na ustanovení § 64 a § 13 odst. 1 a 2 ZDPH. Daňový subjekt pro účely osvobození při vývozu prokazuje, že právo nakládat se zbožím jako vlastník bylo převedeno na pořizovatele, že zboží bylo odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu (JČS) a že v důsledku tohoto odeslání nebo přepravy opustilo území ČR a zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v JČS. Žalovaný rovněž správně v bodě 48 napadeného rozhodnutí uvedl, že dle judikatury Soudního dvora ve věcech *Teleos* a *Mecsek-Gabona* je třeba zkoumat dobrou víru dodavatele (vývozce) v to, že hmotně právní podmínky byly naplněny a že zboží bylo skutečně vyvezeno do JČS.
43. Při kontrole DPH u dodání nápojů v hodnotě 10.549,05 Kč vyvstaly u správce daně pochybnosti, neboť žalobce, tak jako v případě odběratele BEER, nenárokoval vrácení spotřební daně. Potvrzení o vývozu zboží ve smyslu § 64 odst. 5 ZDPH vystavovali řidiči automobilů, přičemž bylo zjištěno, že tak činili před započítáním přepravy. Logicky tak nemůže jít o potvrzení o tom, že zboží bylo přepraveno do JČS. Následné potvrzení na výzvu dodané žalobcem nebylo datováno a žalobce je obdržel emailem, aniž by bylo lze ověřit, kdo jej odeslal. U správce daně tak přetrvávaly pochybnosti o tom, že zboží bylo skutečně vyvezeno a uzavřel proto, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání hmotněprávních podmínek dle § 64 odst. 5 ZDPH pro osvobození od DPH. Po následném provedení výslechu zaměstnanců žalobce zůstalo neosvětleno řádné ověření toho, že pan W. byl skutečně oprávněn jednat za subjekt S., nebyla doložena souvislost pana W. s odběratelem S. (viz též str. 42 až 43 zprávy o daňové kontrole). Z obsahu daňového spisu (výpis polského rejstříku) se taktéž podává, že subjekt W. S. je fyzickou osobou podnikající pod firmou C. R. W. S., přičemž soud souhlasí se závěry daňových orgánů, že z jakéhokoli dokumentu se nepodává souvislost či oprávnění p. W. jednat za podnikatele.

44. Taktéž v daném případě obecně platí závěry citované z rozsudku NSS ze dne 30. 7. 2020, č.j. 8 Afs 14/2010-195, uvedené v odstavci 39 shora, přičemž soud zdůrazňuje pasáž, „[p]okud (dodavatel) smluvně přenechá přepravu zboží do jiného členského státu pořizovateli, může nést případné následky nesplnění této povinnosti ze strany pořizovatele.“

V.c Námitka zneprístupnění dožádaných informací

45. Patrně ve vztahu k přepravě zboží odběratelem BEER žalobce v žalobě uvedl, že správce daně zneprístupnil naprostou většinu dožádaných informací o vozidlech dopravce a žalobce tak neměl možnost se vyjádřit k tomu, z jakého důvodu se tato vozidla údajně v evidenci nenachází. Namítl, že svědci identifikovali jednotlivá vozidla realizující přepravu a před správcem daně to potvrdili.
46. K námitce je třeba uvést, že je předložena v obecné rovině, bez označení jakýchkoli konkrétních informací, které nebyly žalobci přístupny. Žalovaný přitom poukázal na písemnosti 63, 68, 102, 103 a 112 daňového spisu (jejich existenci soud ověřil) s tím, že listiny jsou v daňovém spise založeny. Dále je k námitce třeba uvést, že žalobce s uvedenou námitkou nespojil další tvrzení, které by znamenalo či vůbec mohlo přinést zvrat v závěru, že transakce byly zasaženy podvodem, resp. že žalobce proti své vědomé účasti na podvodu přijal dostatečná opatření.
47. K informacím o vozidlech soud podotýká, že na straně 16 zprávy o daňové kontrole je vložena tabulka č. 5, ze které plyne, jaké nesrovnalosti správce daně zjistil ve vztahu k automobilům přepravujícím zboží do Polska odběrateli BEER. Žalobce tak zcela jistě mohl na shrnutí konkrétních zjištění reagovat nejpozději v odvolání, rovněž tak mohl tuto svoji žalobní námitku blíže specifikovat tak, aby mohla být pro soud podkladem ve smyslu konkrétního žalobního bodu, jehož přezkum by mohl mít vliv na výsledek řízení. Žalobce však zůstal v obecné rovině námitky, kterou soud může opět vypořádat jen obecným konstatováním, jež učinil v předchozím odstavci.

VI. Závěr a náklady řízení

48. Jak tedy uvedeno výše, krajský soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou. S ohledem na shora uvedené závěry nebyla žaloba jako celek shledána důvodnou, krajský soud ji dle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
49. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce v řízení úspěšný nebyl. Žalovanému náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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, 22. června 2022

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu