



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: **M. B.**, DIČ: X,
sídlem X,
zastoupený Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem,
sídlem 1. máje 97/25, 460 07 Liberec,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2019, č. j. 48852/19/5300-22442-712773,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 11. 2019, č. j. 48852/19/5300-22442-712773, jímž byla zamítnuta jeho odvolání a potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 12. 2018, č. j. 2483532/18/2501-50522-507069, na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2014, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 74 946 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále v částce 14 989 Kč, č. j. 2483584/18/2501-50522-507069, na DPH za zdaňovací období listopad 2014, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 40 669 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále v částce 8 133 Kč, č. j. 2483598/18/2501-50522-507069, na DPH za zdaňovací období prosinec 2014, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 25 205 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále v částce 5 041 Kč, č. j. 2483609/18/2501-50522-507069, na DPH za zdaňovací období leden 2015, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 30 806 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále v částce 6 161 Kč, č. j. 2484816/18/2501-50522-507069, na DPH za zdaňovací období březen 2015, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 71 818 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále v částce 14 363 Kč, č. j. 2484850/18/2501-50522-507069, na DPH za zdaňovací období duben 2015, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 44 266 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále v částce 8 853 Kč, č. j. 2484871/18/2501-50522-507069, na DPH za zdaňovací období květen 2015, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 95 321 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále v částce 19 064 Kč, č. j. 2484923/18/2501-50522-507069, na DPH za zdaňovací období červen 2015, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 151 839 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále v částce 30 367 Kč, č. j. 2484950/18/2501-50522-507069, na DPH za zdaňovací období červenec 2015, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 158 783 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále v částce 31 756 Kč, č. j. 2484971/18/2501-50522-507069, na DPH za zdaňovací období srpen 2015, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 145 568 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále v částce 29 113 Kč, č. j. 2485006/18/2501-50522-507069, na DPH za zdaňovací období září 2015, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 111 777 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále v částce 22 355 Kč, č. j. 2485151/18/2501-50522-507069, na DPH za zdaňovací období říjen 2015, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 65 795 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále v částce 13 159 Kč, č. j. 2485179/18/2501-50522-507069, na DPH za zdaňovací období listopad 2015, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 94 805 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále v částce 18 961 Kč, č. j. 2485207/18/2501-50522-507069, na DPH za zdaňovací období prosinec 2015, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 79 163 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále v částce 15 832 Kč, č. j. 2485242/18/2501-50522-507069, na DPH za zdaňovací období leden 2016, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 48 427 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále v částce 9 685 Kč, č. j. 2485266/18/2501-50522-507069, na DPH za zdaňovací období únor 2016, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 7 370 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

uhradit penále v částce 1 474 Kč, č. j. 2485300/18/2501-50522-507069, na DPH za zdaňovací období březen 2016, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 21 847 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále v částce 4 369 Kč, a č. j. 2485318/18/2501-50522-507069, na DPH za zdaňovací období duben 2016, kterým byla žalobci doměřena DPH ve výši 32 694 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále v částce 6 538 Kč. Žalobce se zároveň domáhal toho, aby soud žalovanému uložil povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Žaloba

1. Žalobce úvodem žaloby popsal dosavadní průběh projednávané věci. Dále uvedl, že elementárním předpokladem odepření nároku na odpočet v situaci, kdy pro přiznání odpočtu jsou splněny hmotněprávní předpoklady, je správcem daně prokázaná existence újmy státního rozpočtu v podobě chybějící daně, což podle jeho názoru neznamená nic jiného, než že daňové orgány musí v odůvodnění svých rozhodnutí uvést konkrétní skutkové okolnosti, ze kterých je možné dovozovat, že v souvislosti s určitou obchodní transakcí je zjištěna újma státního rozpočtu ve smyslu chybějící (neodvedené) daně. Žalobce tak namítl, že zatímco se žalovaný ve svém rozhodnutí poměrně podrobně věnoval podezřelým okolnostem, které ve svém souhrnu poskytují dostatek podkladů ke konstatování, že předmětný obchodní řetězec byl zasažen podvodným jednáním, kromě konstatování, že dodavatelé řádně nepřiznávali a neodváděli DPH, nelze dle žalobce z ničeho dovodit, že se v posuzovaném dodavatelsko-odběratelském řetězci nějaká DPH „ztratila“. Přestože lze dle názoru žalobce ze zjištění, která v průběhu řízení daňové orgány učinily, s vysokou mírou pravděpodobnosti usuzovat, že na straně dodavatelů nebylo při plnění jejich daňových povinností v rámci prověřovaných obchodů vše v pořádku, daňové orgány si pro tento závěr neopatřily dostatečné podklady v podobě provedeného dokazování. Z ničeho totiž nevyplývá, že by příslušný správce daně pravomocným rozhodnutím o stanovení daně uzavřel, že dodavatelé žalobce byli v dotčených obdobích povinni odvést daň na výstupu z dodání zboží – pohonných hmot. Od příslušných správců daně tak nebyl opatřen podklad osvětlující postup daňových orgánů při stanovení a vybrání daně, z něhož by vyplynulo, že úloha stanovit daň a tuto vybrat u konkrétního povinného subjektu, pro nesoučinnost či nekontaktnost dodavatelů nemohla být naplněna. Podle žalobce si tedy daňové orgány svou pravomoc odepřít nárok na odpočet daně z titulu účasti na podvodu na DPH vyložili až příliš široce, tj. ve smyslu, že jsou-li zjištěny nějaké nestandardní okolnosti v obchodování mezi osobami povinnými k dani, zákonná pravidla stanovující, kdo je nositelem daňové povinnosti, neplatí, a správce daně je v takovém případě oprávněn daň fakticky vybrat (tím, že odepře nárok na odpočet) u kteréhokoli z účastníků obchodu.
2. V návaznosti na to žalobce uvedl, že pokud nemá správce daně postaven najisto předpoklad, že k daňovému podvodu došlo, postrádají na smysluplnosti úvahy o tom, zda o takovém podvodu daňový subjekt věděl nebo vědět mohl. Sama skutečnost, že obchodní transakce vykazují nějaké anomálie či nestandardnosti, totiž nedovoluje správci daně vycházet z pouhé premisy, že objektivní východisko – existence daňového podvodu – bylo naplněno, a zaměřit se toliko na hodnocení subjektivních okolností. Odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí tak dle názoru žalobce zavdává pochybnosti o tom, zda žalovaný vymezil jako jedno z rozhodných kritérií pro odepření nároku na odpočet DPH skutečně

existenci daňového podvodu, což ve svých důsledcích vede k tomu, že rozhodnutí správce daně i navazující rozhodnutí žalovaného jsou tak z hlediska existence chybějící daně a jejího neodvedení do státního rozpočtu vnitřně rozporná a také nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.

3. Pokud tedy dle žalobce daňové orgány neosvědčily existenci daňového podvodu jako výchozí podmínku, aby vůbec mohla být zkoumána subjektivní stránka uplatňovaného nároku odpočtu na DPH, pak nebyly naplněny zákonné předpoklady k tomu, aby mu odepřely předmětný nárok na odpočet. Má-li být totiž daňový subjekt odpovědný za účast na daňovém podvodu, musí také existovat chybějící daň ve smyslu daňové újmy státu.

Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. K žalobním námitkám týkajícím se chybějící daně a existence daňového podvodu předně poukázal na již v napadeném rozhodnutí popsanou judikaturu Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu.
5. Žalovaný poté nesouhlasil s námitkou žalobce, že v posuzovaném dodavatelsko-odběratelském řetězci nelze z ničeho dovodit, že se nějaká DPH „ztratila“. Ve správcem daně detekovaném a popsaném obchodním řetězci totiž chybějící daň byla identifikována, když bylo zjištěno, že všichni dodavatelé žalobce neuhradili svoji daňovou povinnost na DPH z titulu pořízení zboží z jiného členského státu a jeho následného prodeje v tuzemsku, což bylo v napadeném rozhodnutí také jasně vyloženo. Podle žalovaného pak SDEU v žádném ze svých rozsudků ve vztahu k podvodnému jednání na DPH nekonstatoval, že správce daně musí být schopen přesně identifikovat, který subjekt v řetězci neodvedl jakou částku DPH. Toto zjištění po správci daně nelze požadovat ani z logiky věci – pokud by tomu tak bylo, subjektům, které organizují podvodný řetězec, by zcela postačovalo, aby například do řetězce zařadily korporaci, která bude vykazovat přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění v přibližně stejné výši, vykáže nízkou daňovou povinnost (např. v rádech desítek Kč), daň odvede a následně se stane pro správce daně nekontaktní. V tomto případě by sice daňový subjekt mohl tvrdit, že nekontaktní korporací byla daň na výstupu přiznána i odvedena, avšak správce daně by nikdy neměl možnost ověřit: (1) zda nekontaktní korporace vykazovala uskutečnění těch zdanitelných plnění, z nichž si její odběratel nárokuje odpočet daně, (2) zda je touto nekontaktní korporací uplatňován nárok na odpočet DPH oprávněně, tj. zda např. plnění vykázaná na výstupu nevyrovnala fiktivními zdanitelnými plněními na vstupu, a především pak (3) zda z plnění, z nichž si nekontaktní korporace uplatňuje nárok na odpočet daně, byla odvedena DPH jejím dodavatelem. Narušení neutrality je tedy dle žalovaného nutno chápat jako v podstatě nekonečnou množinu situací odvislou právě od vynalézavosti organizátorů podvodného řetězce. Podmínku neodvedení daně je tak třeba vztahovat k dani na výstupu z poskytnutých plnění, nikoliv k dani, kterou si daňový subjekt vyčíslí ve svém daňovém přiznání.
6. Posuzované obchodní transakce poté dle žalovaného neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku. To lze vyvodit například z toho, že jednotliví dodavatelé pohonných hmot se postupně navzájem nahrazovali, přičemž však byli stále personálně propojeni – všechny fakticky ovládal Petr Lábler. Všichni dodavatelé neuhradili svoji daňovou povinnost na DPH. Všichni dodavatelé sídlí na virtuálních adresách, nemají žádný nemovitý majetek a nevlastní žádné motorové vozidlo. Zboží bylo na Slovensku

nakupováno tzv. bez dokladu. Dále bylo zjištěno, že dodavatelé v předmětné době nezveřejňovali své účetní závěrky (poslední účetní závěrka u ekozáklad s.r.o. byla zveřejněna za rok 2014, zbylí dva dodavatelé své účetní závěrky nezveřejnili vůbec). Nepodařilo se nalézt ani webové stránky propagující tyto společnosti. Žalovaný si je přitom vědom toho, že ve vztahu k prokázání existence podvodu tíží důkazní břemeno správce daně. Na základě zjištěných okolností podrobně popsanych v napadeném rozhodnutí je nicméně žalovaný toho názoru, že své důkazní břemeno správce daně unesl. Jednoznačně identifikoval chybějící daň (narušení neutrality) a zjistil (posoudil) další nestandardní okolnosti. Tyto skutečnosti jsou tudíž dle názoru žalovaného ve svém souhrnu plně dostačující pro konstatování existence podvodu na DPH, neboť síla jednotlivých nestandardností tkví právě v jejich komplexnosti.

7. Dále žalovaný uvedl, že po detekování daňového podvodu bylo ve věci nutné v dalším kroku posoudit na základě objektivních skutkových okolností, zda žalobce věděl, nebo mohl a měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani, a zda přijal veškerá opatření, která od něho mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že přijetí plnění k jeho účasti na podvodu nepovede. Vzhledem k tomu, že námitky žalobce do této oblasti v žalobě nesměřují, žalovaný se k těmto skutečnostem blíže nevyjadřoval a v podrobnostech odkázal na žalobou napadené rozhodnutí.
8. Závěrem žalovaný uvedl, že podle jeho názoru není výrok napadeného rozhodnutí vnitřně rozporný, neboť je z něj zřejmé, jak ve věci bylo rozhodnuto. Napadené rozhodnutí poté nepostrádá ani základní obsahové náležitosti. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je možno seznat, jakými úvahami byl žalovaný ve své rozhodovací činnosti veden, jakými skutečnostmi se zabýval a jaké důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí. Žalovaný přitom ve svém rozhodnutí nejprve obecně popsal princip fungování podvodu na DPH a podmínky účasti na podvodu na DPH, načež tyto obecné principy aplikoval na případ žalobce. Jednoznačně detekoval podvod na DPH, tedy zjistil chybějící daň a dále zjistil a posoudil další nestandardní podezřelé okolnosti daných transakcí.

Posouzení věci soudem

9. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť účastníci řízení s takovýmto projednáním souhlasili.
10. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.
11. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

12. Úvodem soud též připomíná, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační. Od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tudíž oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na svém místě vady napadeného správního aktu. Soud je totiž oprávněn, a současně povinen, přihlížet k vadám řízení vyjmenovanými v § 76 odst. 1 s. ř. s. *ex officio*, byť by žalobcem nebyly výslovně namítány, pouze tehdy, pokud brání přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (viz usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, nebo např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018-99). Jinak řečeno, žalobce je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti žalovaného rozhodnutí správního orgánu v žalobě explicitně uvést a vymezit tím soudu rozsah kontroly správního rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, nebo ze dne 30. 4. 2012, č. j. 4 As 5/2012-22). Soud je následně takovýmto vymezením žalobních bodů vázán, přičemž rozhodnutí nemůže (až na výjimky) přezkoumat z důvodů, které nebyly uplatněny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63). Jestliže žalobní bod nadepsaným požadavkům vyhovuje, je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, popř. v průběhu řízení dále doplněn (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 13. 6. 2007 č. j. 5 As 73/2006-121). Právě v tomto světle tedy zdejší soud přistoupil k vypořádání žalobcem uplatněných námitek ve věci, jak tyto byly už dříve rekapitulovány.
13. V logice uspořádání uplatněných žalobních bodů pak soud přistoupil k posouzení důvodnosti tvrzení, jímž žalobce vytknul nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
14. Podle § 102 odst. 2 a 3 daňového řádu rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku, anebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. Podle § 147 odst. 4 daňového řádu zároveň platí, že dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly (...), považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole. V takovém případě tedy odůvodnění rozhodnutí (platebního výměru) nahrazuje či doplňuje zpráva o daňové kontrole.
15. S odkazem na výše citovaná ustanovení daňového řádu soud konstatuje, že z odůvodnění rozhodnutí musí být vždy zřejmé, z jakých skutkových zjištění daňový orgán ve vztahu k jím vyhlášenému výroku vycházel a na základě jakého právního názoru k závěrům o něm dospěl. Správní rozhodnutí, které takovouto skutkovou a právní úvahu neobsahuje, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť nemůže plnit svou základní funkci, tedy osvětlit účastníkům řízení, na základě jakých skutečností bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno v jeho výroku (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005-298, ze dne 16. 6. 2006, č. j. 4 As 58/2005-65, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47, ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002-25, nebo ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, nelze-li v něm zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je tedy vyhrazeno pouze těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.

16. V souvislosti s předmětnou námitkou soud také znovu poznamenává, že daňové (správní) řízení až do vydání rozhodnutí odvolacího orgánu představuje jeden celek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2007, č. j. 3 As 51/2006-65). Jako jeden celek jsou tak vnímána všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2016, č. j. 2 Afs 143/2016-29). Jak ostatně Nejvyšší správní soud konstatoval ve svém rozsudku ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25: *„Z hlediska ekonomie řízení není vyloučeno, aby odvolací orgán argumentaci správního orgánu prvního stupně pouze doplnil. Při soudním přezkumu odvolacího rozhodnutí je třeba vzít v úvahu, že ve správním řízení tvoří rozhodnutí obou stupňů celek. Mezery v odůvodnění rozhodnutí odvolání, které by jinak způsobovaly jeho nepřezkoumatelnost, proto mohou zaplnit argumenty obsažené již v rozhodnutí prvního stupně.“*
17. Vycházejí ze shora uvedeného je pak ve věci třeba konstatovat, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakých skutkových zjištění žalovaný ve vztahu k jím vyhlášenému výroku vycházel a na základě jakého právního názoru k závěrům o něm dospěl. V kontextu výše citované značně obecné námitky žalobce stran nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pak soud uvádí, že žalovaný ve svém rozhodnutí nejprve obecně popsal princip fungování podvodu na DPH a podmínky účasti daňových subjektů na podvodu na DPH (str. 5 až 12 napadeného rozhodnutí). Následně žalovaný tyto obecné principy aplikoval na konkrétní případ žalobce, když na základě učiněných zjištění ve věci konstatoval nestandardnosti týkající se jím vyhodnoceného podvodného charakteru řetězce dodavatelů předmětného zboží (pohonných hmot), přičemž také detekoval chybějící daň (str. 13 až 14). Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí shledal, že žalobce věděl o tom, že je účasten na řetězci zasaženém podvodem na DPH, že si nepočínal dostatečně obezřetně a nepřijal veškerá opatření, která od něj bylo možno rozumně požadovat, aby předešel své účasti na podvodu na DPH (str. 14 až 16 napadeného rozhodnutí). Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je přitom dle soudu seznatelné, že skutková zjištění ve věci žalobce uvážil i v jejich vzájemných souvislostech, a tudíž nebylo možno přisvědčit žalobci v tvrzení, že *„odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje pouze výčet dílčích (byť nepochybně závažných) skutkových zjištění vztahujících se k nestandardním znakům sporných obchodních transakcí.“* Žalovaný tak v napadeném rozhodnutí dle názoru soudu srozumitelně shrnul jednak, v čem bylo spatřováno narušení daňové neutrality, a jednak jaké byly další nestandardní okolnosti posuzovaných transakcí. Stran existence daňového podvodu, konkrétně v souvislosti s narušením neutrality - tj. chybějící daně, je poté možno odkázat zejména na závěry žalovaného, že žalobce *„pořizoval pohonné hmoty od subjektů DEGARO s.r.o., LEEROY Trade s.r.o. a ekozáklad s.r.o., přičemž tyto subjekty vystupovaly v pozici missing tradera. Předmětné pohonné hmoty od nadepsaných dodavatelů měly původ v jiném členském státě – Slovensku. Jednotliví dodavatelé se postupně navzájem nahrazovali, ačkoliv byli personálně propojeni – všechny fakticky ovládal P. L. Všichni dodavatelé neuhradili svoji daňovou povinnost na DPH z titulu pořízení zboží z jiného členského státu a jeho následného prodeje v tuzemsku (tuto svoji daňovou povinnost ani neuvedli v daňovém přiznání k DPH). Všichni dodavatelé sídlí na virtuálních adresách, nemají žádný nemovitý majetek a nevlastní žádné motorové vozidlo.“*
18. Ve světle všech shora uvedených skutečností a značně vágní námitky žalobce týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí v části *„existence chybějící daně a jejího neodvedení do státního rozpočtu“* je tak v projednávaném případě nutno konstatovat, že z hlediska přezkoumatelnosti lze v odůvodnění napadeného rozhodnutí nepochybně vysledovat úsudek žalovaného, který tak srozumitelně zdůvodnil, jakým způsobem,

z jakých důvodů (tj. na podkladu jakých konkrétních zjištění) a na základě jakých ustanovení zákona daný případ řešil. Stejně tak je v dané věci možno hodnotit i ve vztahu k obsahu zprávy o daňové kontrole správce daně, na jejímž základě byly vydány prvostupňové dodatečné platební výměry. Namítanou nepřezkoumatelností tudíž napadené rozhodnutí dle hodnocení soudu netrpí. K tomu je příležitým připomenout také fakt, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí není projevem nenaplněné subjektivní představy žalobce o tom, jak (podrobně) by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která soudu znemožňuje napadené rozhodnutí přezkoumat (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, nebo ze dne 14. 1. 2022, č. j. 4 Azs 42/2020-49).

19. Soudu pak v této souvislosti není zřejmé, v čem měla spočívat žalobcem blíže nespecifikovaná vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí, resp. závěrů v něm obsažených. Takový deficit totiž soud v odůvodnění rozhodnutí žalovaného neshledal, když argumentace v něm obsažená, jakož i závěr učiněný ve věci, jednoznačně směřoval právě k existenci podvodu na DPH, přičemž z tohoto důvodu žalobci nebyl uznán nárok na odpočet daně z dotčených plnění - nákupů pohonných hmot od shora jmenovaných dodavatelů.
20. Zdejší soud následně přistoupil k posouzení jádra žalobní argumentace, které spočívá v přesvědčení žalobce, že v řešeném případě nebylo možno z ničeho dovodit, že v dotčeném dodavatelsko-odběratelském řetězci DPH nebyla odvedena.
21. V tomto ohledu soud předně uvádí, že se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud, přičemž vycházel především z judikatury SDEU (viz zejm. rozsudky ze dne 12. 1. 2006, Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, Mahagében kft a Péter Dávid, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11). Z odkazované judikatury se podává, že pokud daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva.
22. Jako podvod na DPH se přitom označuje situace, v níž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (viz směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu pak musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).
23. Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány současně vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, ze dne 13. 5. 2021, č. j. 7 Afs 265/2020-61, ze dne 12. 7. 2022, č. j. 4 Afs 264/2021-57, ze dne 1. 7. 2022, č. j. 5 Afs 163/2021-41, ze dne 22. 6. 2022, č. j. 1 Afs 108/2021-63). Společným typickým znakem podvodů na DPH je zároveň častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně

jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, příp. „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je tak hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, či ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60).

24. Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. V již uvedené věci Optigen totiž SDEU zdůraznil, že nárok na odpočet 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 překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci.
25. Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci tak musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, přijmou-li 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 DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem 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. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu nebo se stává jejich spolupachatelem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, nebo ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45, nebo ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49). Jinak řečeno, osoba povinná k dani, která věděla, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být pro účely směrnice

o společném systému daně z přidané hodnoty 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.

26. Jedná-li se poté o samotnou „chybějící daň“, soud k tomu pro úplnost doplňuje, že tato nemusí být ve věci přesně vyčíslena. Skutečnost, že se daňovým orgánům nepodaří ověřit konkrétní částku neodvedené daně, tak nebrání tomu, aby konstatovaly existenci daňového podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40, ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 314/2020-50). Výše chybějící daně, kterou neodvede tzv. *missing trader*, zároveň ani nemusí (a zpravidla ani nebude) odpovídat výši daně, kterou si od státu nárokuje tzv. *broker*. Nemožnost ověřit přesnou částku chybějící daně totiž může být dána např. i následným jednáním dotčených subjektů, které nejenže obecně neplnily své daňové povinnosti, ale daň ani řádně nepřiznaly, popř. se pro správce daně staly též nekontaktními. I takové situace je třeba hodnotit jako případy „chybějící daně“. Požadavek na přesné ověření výše neodvedené daně přímo u *missing tradera* by tedy bránil účinnému postihu daňových podvodů, a proto je třeba jej odmítnout (srov. rozsudky ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40, nebo ze dne 3. 6. 2022, č. j. 10 Afs 469/2021-50). Možno též doplnit rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 9. 2022, č. j. 5 Afs 203/2021-43, v němž bylo uvedeno, že „[j]e tedy zřejmé, že „chybějící daň“ nemusí mít bezpodmínečně podobu vyměřené, leč neuhrazené daně, ale může se jednat o situaci, kdy některý z článků v podvodném řetězci zcela znemožní přesné stanovení daně.“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46).
27. Optikou shora odkazované judikatury a z ní vyplývajících obecných východisek zdejší soud nahlížel i na nyní projednávanou věc. Z uvedeného je zřejmé, že pro odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu je třeba nejprve prokázat existenci podvodu. Následně je teprve možno přikročit k tzv. vědomostnímu testu, v rámci něhož se hodnotí objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění bylo součástí podvodu na DPH. V neposlední řadě je třeba posoudit, zda daňový subjekt přijal přiměřená opatření, aby se účasti na daňovém podvodu vyvaroval.
28. V posuzovaném případě přitom žalobce ve své argumentaci učinil spornou toliko otázku samotné existence podvodu na DPH, a to konkrétně v části zjištění týkajících se „chybějící daně“. Soud se proto nijak nevyjadřoval, resp. s ohledem na uchopitelná žalobní tvrzení ani vyjádřit nemohl, k dalším shora popsaným krokům - tzv. vědomostní složce testu podvodu na DPH (tj. zda žalobce o podvodu měl a mohl vědět), a zda žalobce přijal přiměřená opatření, aby se účasti na daňovém podvodu vyvaroval.
29. V návaznosti na dříve uvedené tedy soud k žalobní argumentaci stran nedoložení existence chybějící daně v projednávané věci konstatuje, že daňové orgány chybějící daň dostatečně identifikovaly a jednoznačně popsaly i objektivní okolnosti, ze kterých bylo možné usuzovat o tom, že sporná plnění byla zasažena podvodem na DPH. K tomu lze poukázat na ustanovený podvodný řetězec subjektů a přesný popis, které osoby vystupovaly v pozici *missing trader* a *broker*, jakož i uvedení objektivních zjištění svědčících o značně nestandardním způsobu provádění jednotlivých obchodů. U subjektů označených jako *missing trader* pak daňové orgány jasně konstatovaly chybějící daň, přičemž je v této souvislosti třeba upozornit na zjištění plynoucí z obsahu spisové dokumentace. Z ní je nepochybně seznatelné, že žalobce pořizoval pohonné hmoty od subjektů DEGARO s.r.o., LEEROY Trade s.r.o. a ekozáklad s.r.o. Právě tyto subjekty (dodavatelé žalobce) vystupovaly v pozici *missing tradera*. Předmětné pohonné hmoty jmenovaných dodavatelů měly původ v jiném členském státě – na Slovensku, a byly nakupovány tzv. „bez dokladu“. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Jednotliví dodavatelé žalobce se zároveň navzájem nahrazovali, byť byli personálně propojeni, neboť všechny fakticky ovládal P. L. V této souvislosti je tudíž nutno upozornit na obsah protokolu o výsledku obviněného P. L. ze dne 4. 6. 2015, v němž bylo jmenovaným mj. výslovně uvedeno, že „[o]dkud je zboží přesně nevím, původ zboží. Objednávalo se telefonem na Slovensku. (...) Objednával jsem naftu, měl jsem za to, že to byla nafta. (...) Zboží jsem nakupoval bez dokladu, protože bylo levnější. Prostě to doklad nemělo. (...) Dá se říci, že firma ekozáklad s.r.o. je moje, akorát ji nevlastním. Jako bych za tu firmu rozhodoval já, i když tam nejsem napsanej. (...) Zboží jsem účtoval lístkama z pumpy, klasickejma, hotovostníma, příjmy jsme neúčtovali firmou ekozáklad s.r.o., příjmy jsem neevidoval. Evidenci účetnictví prováděl pan W. v Praze dle podkladů mnou poslaných, které byly v souladu se závozem G7 nebo oficiálního distributora. Příjmy ze zboží objednaného na Slovensku jsem neúčtoval. (...) Na D. A. je napsaná firma ekozáklad s.r.o. (...) Společnost DEGARO s.r.o. byla moje firma. Byl jsem tam vlastníkem a pak jednatelem. (...) Společnost LEROY Trade s.r.o. asi měsíc provozovala pumpu, je to firma pana A.“ Na otázku, jak spoluobvinění D. A., S. A., S. M. a L. H. věděli konkrétně, co kdy a jak mají udělat, pak P. L. odpověděl, že „jednali podle jeho pokynů“. Z protokolu o výsledku svědka P. L. ze dne 12. 10. 2018 pořízeného v rámci řízení před správcem daně je poté zřejmé, že tento následně odmítl vypovídat. Zmínit lze též obsah protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků ze dne 3. 6. 2016, ze kterého plyne, že D. A. vypověděl, že „...v prostorách provozovny společnosti AB Oil s.r.o. se nachází různé doklady, přesně nevím k čemu, já jsem sice jednatelem společnosti ekozáklad s.r.o., ale tuto provozuje můj tchán P. L. pro něhož pracuje moje manželka S. A. Já jsem byl dnes, resp. včera požádán svým tchánem, abych mu zde ohlídal psy, nic víc k tomu nejsem schopen říci.“ Žalobce přitom pohonně hmoty objednával vždy pouze u P. L., přestože se jednotliví dodavatelé v průběhu času měnili (viz protokol o výsledku svědka M. B. ze dne 27. 7. 2016). V této souvislosti lze pro úplnost poukázat i na další v napadeném rozhodnutí uvedené okolnosti (např. že dodavatelé žalobce sídlí nebo sídlili na virtuálních adresách, nemají žádný nemovitý majetek a nevlastní žádná motorová vozidla, nezveřejňují své účetní závěrky, přičemž z obchodního rejstříku bylo též ověřeno, že P. L. byl společníkem společnosti DEGARO s.r.o. do dne 31. 10. 2012 a jejím jednatelem do dne 20. 10. 2015, stejně tak byl a stále je společníkem a jednatelem společnosti ekozáklad s.r.o., jejímž společníkem byl dříve D. A., který je nyní společníkem LEEROY Trade s.r.o.).

30. S ohledem na výše popsané tak soud ve věci uvádí, že všichni jmenovaní dodavatelé žalobce (fakticky ovládaní právě osobou P. L.) zjevně neuhradili v rozhodná údobí svoji daňovou povinnost na DPH z titulu pořízení zboží z jiného členského státu a jeho následného prodeje v tuzemsku. Tato skutečnost byla doložena též daňovými přiznáními k DPH odkazovaných dodavatelů pro rozhodná období, která jsou rovněž založena ve správním spise, v nichž předmětná daňová povinnost nebyla uvedena. Skutečnost, že daňové orgány v dané souvislosti neuvedly konkrétní částku neodvedené (tj. chybějící) daně, přitom ve smyslu výše poukazované judikatury nebránila tomu, aby žalovaný konstatoval existenci podvodu na DPH.
31. Jak už také bylo dříve uvedeno, v průběhu řízení byly daňovými orgány zjištěny a popsány i objektivní okolnosti řešené věci svědčící o tom, že žalobce o svém zapojení do podvodu na DPH věděl (str. 14 až 15 napadeného rozhodnutí), a zároveň byla posuzována i otázka přijetí rozumných opatření a dobré víry žalobce (str. 15 až 16 napadeného rozhodnutí).

32. Zde je však třeba znovu zdůraznit fakt, že ve věci učiněná zjištění, resp. v napadeném rozhodnutí popsané rozhodné okolnosti a jejich hodnocení, žalobce ve své žalobní argumentaci sporoval toliko v části (ne)existence chybějící daně, a proto se soud zabýval právě touto otázkou. Chybějící daň nicméně v projednávaném případě daňovými orgány jednoznačně zjištěna a doložena byla, a to výpovědí samotné osoby fakticky ovládající jednotlivé dodavatele žalobce v rozhodných obdobích ve spojení s dotčenými daňovými přiznáními jmenovaných dodavatelů. Soud se tedy ztotožnil s posouzením daňových orgánů, že skutkové okolnosti nyní projednávaného případu nepochybně svědčí pro závěr, že žalobce přijal zdanitelná plnění v řetězci zasaženém daňovým podvodem, přičemž správce daně a žalovaný v kontextu výše odkazované judikatury dostatečně prokázali, že došlo k narušení neutrality daně. Jestliže tedy bylo s přihlédnutím ke všem ve věci zjištěným skutečnostem daňovými orgány prokázáno, že předmětné dodávky pohonných hmot byly uskutečněny pro žalobce jako osobu povinnou k dani, která věděla, že se svými nákupy účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, bylo za takového stavu třeba odmítnout žalobci přiznat nárok na odpočet DPH.
33. S ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti tak soud v projednávané věci uzavírá, že žádné z uplatněných žalobních tvrzení o pochybení žalovaného neshledal důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl.
34. Zároveň soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, přičemž tento ani jejich náhradu nepožadoval.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Ústí nad Labem 26. září 2022

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu