



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **STARCOM INTERNATIONAL s. r. o.**
sídlem Štramberská 1049/20, 703 00 Ostrava – Vítkovice
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2017, č. j. 23368/17/5300-21441-711676

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

Shodu s prvopisem potvrzuje

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

Odůvodnění:

Žalobní body

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 24. 7. 2017 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeny platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 5. 2016 a 3. 5. 2016 na daň z přidané hodnoty za září 2013 až prosinec 2013 a únor 2014 až květen 2014. Žalobce podal za předmětná zdaňovací období daňová přiznání k DPH, ve kterých vykázal nadměrný odpočet z přijatých zdanitelných plnění od společnosti AZ Group Czech s. r. o. (dále jen „AZ“) v souvislosti s následným osvobozením plnění při dodání zboží do jiného členského státu, společnosti ACRX Corporation Ltd. (dále jen „ACRX“). Na základě výsledků daňové kontroly vyloučil správce daně uplatněný nárok na odpočet z důvodu, že žalobce věděl, že se svým plněním stane součástí podvodu na DPH. Došlo k účelovému vytvoření řetězce společností GSB Trade s. r. o. (dále jen „GSB“), AZ, žalobce a ACRX, resp. MICLERENE s. r. o. (dále jen „MICLERENE“), AZ, žalobce a DEC Trans/ACRX, prostřednictvím kterého si uvedené společnosti vzájemně přeprodaly zboží, které bylo výlučně za tímto účelem dovezeno ze zahraničí, a toto zboží bylo následně vyvezeno žalobcem do jiného členského státu. Žalobce podle správce daně zaujímal v řetězci post tzv. brokera, tedy plátce, který má nejčastěji za úkol inkasovat na konci tuzemského řetězce nadměrný odpočet. Ve zdaňovacím období prosinec 2013 došlo podle správce daně ke změně pozic v řetězci, a to na podobu ACRX, MEGASTAR World s. r. o. (dále jen „MEGASTAR“), žalobce a AZ. Žalovaný se s uvedenými závěry ztotožnil.
2. Podle žalobce nebyla prokázána existence daňového podvodu. Jedinou společností, o které měl žalobce povědomí, je AZ, kdy v době realizace obchodů byla tato společnost kontaktní jak pro žalobce, tak pro správce daně. Žalobce zdůraznil, že nekontaktnost některého ze subjektů není důkazem podvodu a že podezřelé okolnosti byly identifikovány u subjektů, se kterými žalobce neměl a nemohl mít nic společného.
3. Dále žalobce namítl, že žalovaný a správce daně nesprávně vyhodnotili zjištěné okolnosti, svědčící o tom, že žalobce věděl nebo mohl vědět, že přijal či uskutečnil plnění v řetězci zasaženém daňovým podvodem; výslovně žalobce namítl, že žalovaný poměruje tyto okolnosti „standardem“, aniž by uvedl či definoval „standardní“ subjekt na trhu. Správce daně a žalovaný tak nesplnili svou důkazní povinnost zjistit relevantních objektivních okolností, ze kterých by bylo možno usuzovat účast žalobce na daňovém podvodu.
4. Žalovaný a správce daně dále nepřihlédli k tomu, že žalobce přijal opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu. Opatření, která měl žalobce podle žalovaného přijmout, nejsou reálně schopná účasti žalobce na podvodu zabránit. To platí zejména o výtce nevedení podrobné smluvní dokumentace včetně záruk a postupu v případě zjištění vad.

Žalobce podle žalovaného neověřoval obchodní partnery; to by však byl povinen pouze tehdy, pokud by mu byly známy prvotní pochybnosti, nikoliv automaticky. Nadto žalobce si své dodavatele před uzavřením smlouvy standardně prověřil na základě veřejně dostupných informací. Podle žalovaného žalobce nedostatečně prověřoval původ zboží a jeho kvality. S tím žalobce rovněž nesouhlasí, neboť původ zboží byl evidentně zjištělný pomocí internetu. Žalobce se nadto pokoušel zjistit identitu dodavatele společnosti AZ, avšak marně. V praxi totiž není obvyklé, aby dodavatel svému odběrateli ochotně takové informace sděloval, neboť by tím riskoval, že se odběratel pro příště obrátí přímo na tohoto dodavatele a on tak přijde o zisk z realizovaného obchodu.

5. Žalobce dále namítl, že závěr o vědomosti žalobce o zapojení podvodu je nejasný, když není zřejmé, zda je žalobci vytýkáno, že o své účasti na podvodu věděl, nebo vědět mohl.
6. Podle žalovaného měl žalobce požadovat využití zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Podle žalobce však nebylo jeho povinností bez dalšího předpokládat, že jeho dodavatel, nadto dodavatel nepřímý, daň neuhradí. Žalobce poukázal postup Generálního finančního ředitelství při nákupu mobilních telefonů od dodavatele, u kterých v té době již 11 měsíců probíhala kontrola kvůli podezřením z podvodu na DPH.
7. Dále žalobce namítl vady při dokazování. Přestože žalovaný prováděl v odvolacím řízení dokazování, nepostupoval v souladu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a před vydáním rozhodnutí žalobce neseznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Žalovaný opominul žalobcem v odvolacím řízení předložený znalecký posudek znaleckého ústavu Česká znalecká a. s., znalce v oboru ekonomika, který byl zhotoven pro jeho primární použití v trestním řízení vedeném u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 49 T 7/2015, jehož závěry však mají značný význam rovněž pro řízení daňové. Dále žalobce navrhl k výsledku svědky – zaměstnance žalobce, kteří v předmětném období pracovali ve skladu, a jejichž výpovědi byly zachyceny v protokolu z hlavního líčení ve shora uvedené trestní věci. Žalovaný je však neprovedl a současně naprosto opomenul k důkazu doložený protokol z hlavního líčení. Dále se žalovaný dopustil selektivního hodnocení ICQ komunikace mezi žalobcem a jeho dodavatelem, když ty pasáže, které prokazují dobrou víru žalobce ve standardnost obchodu s dodavatelem, správce daně, resp. žalovaný ponechal stranou bez jakéhokoli vyhodnocení.
8. Konečně žalobce namítl, že je na místě aplikovat zákonné ručení vyplývající z § 109 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, a že nepožadoval zrušení platebních výměrů a vrácení věci správci daně k dalšímu řízení, ale zrušení platebních výměrů, které neměly být vůbec vydány.
9. V doplnění žaloby ze dne 28. 1. 2020 vznesl žalobce nově námitku neprokázání příčinné souvislosti mezi daňovou ztrátou a tvrzeným podvodem, když daňová ztráta u G. S. B. Trade s. r. o. vznikla toliko v důsledku faktického přijetí, nikoliv v důsledku podvodného jednání.

Stanovisko žalovaného

10. Žalovaný s názory žalobce v žalobě nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Odkázal na napadené rozhodnutí, s tím, že se v něm vypořádal jak s existencí daňového podvodu, tak s existencí objektivních okolností, na základě nichž žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že obchodní transakce jsou zasaženy daňovým podvodem, tak s tím, že žalobce nepřijal rozumná opatření k zabránění své účasti na daňovém podvodu. Co se týče nákupu

mobilních telefonů Generálním finančním ředitelstvím, nelze aplikovat pravidla týkající se podvodů na dani z přidané hodnoty na subjekt, který si nárok na odpočet daně neuplatňuje. K námitce přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaný odkázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu; napadené rozhodnutí je podle něj plně přezkoumatelné, neboť z něj je zřejmé, jak žalovaný rozhodl, jakými úvahami se řídil při posouzení toho, zda si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období v souladu se zákonem, a je z něj zcela zřejmý závěr o vědomé účasti žalobce na transakcích zasažených daňovým podvodem. Vypořádal se rovněž se všemi odvolacími námitkami. Postupoval v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, důkazy hodnotil jednotlivě a ve vzájemných souvislostech a přihlédl přitom ke všemu, co vyšlo v řízení najevo. Neprovedení některých žalobcem navržených důkazních prostředků žalovaný vždy řádně odůvodnil. Důkazy nehodnotil jednostranně, účelově a v neprospěch žalobce. K porušení § 115 odst. 2 daňového řádu nedošlo, neboť povinnost seznámit daňový subjekt s nově zjištěnými skutečnostmi a hodnocením důkazů má žalovaný v případě, kdy se jedná o nová skutková zjištění, pocházející z vlastní činnosti žalovaného; není nutno seznamovat žalobce s hodnocením důkazů v případě, kdy důkazní prostředky byly předloženy žalobcem a ten zná jejich obsah, seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu by tak suplovalo odvolání. Co se týče neprovedení výsledku svědků, žalovaný poukázal na napadené rozhodnutí, kde řádně odůvodnil, proč nepřistoupil k výsledku zaměstnanců skladu žalobce. Žalovaný není povinen provést všechny navržené důkazy, neprovedení důkazů musí odůvodnit, což se také stalo. Co se týče předloženého znaleckého posudku, žalovaný rovněž odkázal na napadené rozhodnutí; zdůraznil přitom, že znalci nepřísluší právně kvalifikovat skutkové okolnosti případu, což spadá do pravomoci výlučně správce daně, resp. žalovaného. Co se týče možnosti využít institut ručení, tuto žalovaný neshledal, protože ručení je institutem při placení daně, v případě daňového podvodu však je upřednostněna pravomoc správce daně vést daňové nalézací řízení, jehož účelem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.

Dosavadní průběh řízení

11. Krajský soud ve věci rozhodl dne 24. 9. 2018 rozsudkem č. j. 22 Af 81/2017 – 91 tak, že napadené rozhodnutí zrušil a žalovaného zavázal k náhradě nákladů řízení. Shledal důvodnou žalobní námitku týkající se aplikace § 109 odst. 1 zákona o DPH a dále, že se žalovaný nevypořádal v napadeném rozhodnutí s tím, proč neprovedl důkaz žalobcem předloženým znaleckým posudkem.
12. Nejvyšší právní soud rozsudkem z 5. 12. 2019 č. j. 7 Afs 454/2018 – 49 rozsudek krajského soudu zrušil. Dovodil, že nebylo na místě, aby daňové orgány postupovaly podle § 109 odst. 1 zákona o DPH. Pokud se týče v daňovém řízení navrženého znaleckého posudku, žalovaný se s důkazním návrhem znaleckým posudkem vypořádal sice stručně, ale dostatečně, a s jeho posouzením se Nejvyšší správní soud ztotožnil. Krajskému soudu bylo uloženo posoudit doposud nevypořádané žalobní námitky žalobce.
13. Následně soud řízení ve věci přerušil do doby rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 10 Afs 282/2018, a to s ohledem na skutkovou provázanost obou věcí, když v případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem byl žalobce MEGASTAR, tedy další z článků předmětných přezkoumávaných řetězců.

14. Nejvyšší správní soud rozhodl v uvedené věci rozsudkem ze dne 28. 5. 2020, kterým napadený rozsudek podepsaného soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud následně rozhodl o pokračování v řízení.

Posouzení krajským soudem

15. Krajský soud opakuje, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Soud rozhodl ve věci bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. a dospěl k závěru, že žaloba důvodná není.

Zjištění ze správního spisu

16. Ze správního spisu krajský soud zjistil pro účely přezkumu napadeného rozhodnutí následující. Žalobce měl jako hlavní ekonomickou činnost velkoobchod s počítačovým a komunikačním zařízením. U žalobce zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za září 2013 až prosinec 2013 a únor 2014 až květen 2014. Výsledkem bylo vydání napadených platebních výměrů, vycházejících z neuznání žalobcem uplatněných nadměrných odpočtů. Správce daně učinil závěr o existenci podvodných řetězců a o zapojení žalobce do nich. V odvolání proti platebním výměrům, postupně doplňovaném, žalobce mj. vytknul správci daně chybně hodnocenou ICQ komunikaci, nedostatečně zjištěný skutkový stav z důvodu selektivně provedených svědeckých výpovědí a navrhl k důkazu znalecký posudek České znalecké a. s. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uzavřel, že došlo k narušení principu neutrality daně, když žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně na vstupu za nákup předmětného zboží a na výstupu deklaroval jeho dodání do jiného členského státu osvobozené od daně, přičemž předmětná přijatá plnění byla prodávána v řetězci společností, zasažených podvodem na DPH. Žalobce prokazatelně vědět mohl a měl, že dané obchody, kterých se zúčastnil, jsou zatíženy podvodným jednáním, nepřijal taková opatření, která by jeho účasti na podvodném jednání vyloučila, a nepočínal si tedy dostatečně obezřetně. Proto žalovaný napadené rozhodnutí, napadené platební výměry potvrdil.

Posouzení žalobních námitek

17. Krajský soud konstatuje, že otázkou důkazního návrhu znaleckým posudkem se zabýval Nejvyšší správní soud, na jehož závěry krajský soud odkazuje. Pokud se jedná o otázku porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, vychází krajský soud ze závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu a shledává tuto námitku nedůvodnou. Žalovaný v napadeném rozhodnutí reagoval na důkazní návrhy žalobce a zabýval se jím vznesenou argumentací; nebylo povinností žalovaného žalobce předem seznamovat se svým pohledem na uvedené. S uvedenými námitkami dostatečně a srozumitelně vypořádal v napadeném rozhodnutí.
18. Pokud se týče žalobní námitky stran nevyslechnutých svědků, má soud za to, že žalobce důkazní návrh na výslechy svědků nevznesl. Jeho odvolací námitka je vedena pouze v obecné rovině, kdy polemizuje s výběrem důkazních prostředků – s provedenými výslechy svědků. Žalobce netvrdí žádné skutečnosti, které by měli jiní svědci potvrdit či vyvrátit, a neuvádí, jaké konkrétní osoby k výsledku navrhuje. I kdyby bylo možno jeho

odvolací námitku považovat za návrh na doplnění dokazování provedením výsledku „předmětných osob“, žalobce jej podmínil tím, že to odvolací orgán bude považovat za nezbytné. K tomu se žalovaný jednoznačně vyjádřil tak, že to za nezbytné nepovažuje. Vzhledem k obecnosti odvolací námitky krajský soud považuje toto její vypořádání za zcela dostatečné. Co se týče svědků, jejichž identita měla vyplynout z protokolu o trestním řízení, v protokole o trestním řízení jsou zachyceny výsledky mnoha osob, též osob, které nepracují ve skladu žalobce. Měl-li žalobce za to, že některé z těchto osob je třeba vyslechnout, měl ve smyslu shora uvedeného § 92 odst. 6 daňového řádu uvést konkrétně, které a k čemu mají vypovídat.

Neexistence podvodu (chybějící daň)

19. V posuzované věci není sporu o tom, že jediným důvodem, pro který byl žalobci odepřen nárok na odpočet DPH, je účast žalobce na podvodu na DPH, nikoliv nesplnění zákonem stanovených podmínek pro vznik nároku na odpočet.
20. Podvodem na DPH se rozumí zejména situace, kdy 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 harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Legitimním následkem zjištění takového podvodu je pak odepření nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého podvodem tomu subjektu, který, byv zapojen do podvodu, o své účasti na něm alespoň vědět mohl a měl. Esenciálním znakem daňového podvodu je pak chybějící daň, neboť nechybí-li daň, pak jakkoli podvodné úmysly nevedly ke zvýhodnění v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, a k podvodu tedy nedošlo (viz konstantní judikatura k otázce podvodů, citovaná jak žalovaným v napadeném rozhodnutí, tak dovolávaná žalobce, za všechny lze uvést rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017 – 60 z 30. 1. 2018, uváděný též jako rozsudek ve věci Vyrtých).
21. K otázce chybějící daně se judikatura správních soudů opakovaně vyjadřovala. Pro posuzovanou věc je zejména významný závěr Nejvyššího správního soudu, vyjádřený v rozsudku z 6. 8. 2020 č. j. 1 Afs 304/2019 – 53 takto, „[p]ro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že v systému DPH nebyla odvedena daň. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Je třeba dostatečným způsobem ozřejmit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojená právě s tímto podvodem (srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018 - 80). Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, 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“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu poněkud zavádějící, neboť v

zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu. Pokud ovšem daň sice nebyla přiznána nebo zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit či přiznanou daň vymoci, závěr o existenci daňového podvodu bude zpravidla předčasný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43).“

22. Krajský soud má předně za to, že žalobce nevznesl včas námitku neexistence chybějící daně, neboť tato byla vznesena až v podání žalobce ze dne 28. 1. 2020, nicméně, pro závěry soudu v projednávané věci považuje soud za potřebné se vyjádřit i k této otázce.
23. V posuzované věci byl daňový podvod zjištěn v přeshraniční obchodní transakci, kdy předmětné zboží bylo nejprve předmětem daně vždy při jeho dodání dalšímu plátcu daně [§ 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH] a následně bylo od daně osvobozeno s nárokem na odpočet daně při dodání do jiného členského státu [§ 63 odst. 1 písm. a) a § 64 odst. 1 zákona o DPH], přičemž žalobce byl tím, kdo zboží dodal do jiného členského státu a kdo nárok na odpočet uplatnil.
24. Co se týče samotné chybějící daně, vystavěl žalovaný svůj závěr nikoliv na zjištěném skutkovém stavu, ale naopak na nemožnosti jej zjistit, kdy u všech společností, u kterých identifikoval chybějící daň, konstatoval, že skutkový stav nebylo možno ověřit. U společnosti AZ Group to bylo pro její nekontaktnost a prohlášení konkursu na její majetek (byť až 15. 6. 2015, tedy po uplynutí posuzovaných zdaňovacích období) a vystavení zajišťovacích příkazů, neuhrazených do dne rozhodnutí žalovaného, u společnosti GSB pro neprokázání fakticity přijetí deklarovaných plnění od společnosti Robinia a fakticity dodání deklarovaných plnění společnosti AZ Group, což vedlo k vyloučení deklarovaných plnění a doměření daně, která nebyla uhrazena, přičemž společnost Robinia je rovněž nekontaktní, a společnost Gamexi, deklarovaný dodavatele společnosti Robinia, ani nedeklaroval žádná plnění pro společnost Robinia, a tedy z nich ani nepřiznal a ani neodvedl daň. Konstatovat, že za takto zjištěného skutkového stavu je právě u společnosti AZ Group, GSB a Gamexi chybějící daň, lze pouze za předpokladu, že se žalovaný resp. správce daně vypořádá se základním logickým rozporem, tedy že u jedné společnosti v řetězci jsou zdanitelná plnění vyloučena, protože se jednalo o pouze fakturační obchody, jejichž fakticitu nelze ověřit, u druhé společnosti v řetězci (žalobce) jsou vyloučeny z důvodu zapojení do daňového podvodu, kde naopak je pojmovým znakem reálná existence plnění (viz závěry zdejšího soudu v rozsudku ze dne 14. 8. 2019, č. j. 25 Af 61/2018 – 102 a rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 308/2017 – 52 ze dne 11. 6. 2019).
25. V nyní posuzované věci je podstatné – a žalovaný to v napadeném rozhodnutí zdůraznil – že onou „nezákonnou výhodou“, který je pravým cílem obchodních transakcí resp. podvodu, v tomto případě není primárně uplatněný a vyplacený odpočet v řetězci před žalobcem, ale právě odpočet při osvobozeném vývozu vyplacený žalobci jako „brokerovi“. Nutno říci, že při vývozu zboží do jiné členské země EU podle § 64 odst. 1 zákona o DPH tak *vždy státu vznikne chybějící daň*; jde – li však o podvod, je možno nárokový odpočet odepřít, neboť tento odpočet bude neoprávněným zvýhodněním jako definičního znaku podvodu. Tím je podle názoru krajského soudu eliminován shora uvedený rozpor, přičemž neoprávněnost nárokováného odpočtu má být podle žalovaného

zapříčiněna podvodnými transakcemi uskutečněnými před žalobcem a podvodným prodejem zboží do jiného členského státu.

26. Otázkou je, zda žalovaný zjistil „*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*“, jak uvedl Nejvyšší správní soud ve shora citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 304/2019 – 53.
27. Žalovaný samotný závěr o existenci podvodu odůvodnil 1. nekontaktností a virtuálním sídlem účastníků řetězce, společností Gamexi, Robinia, GSB a AZ Group, 2. přítomností cizince ve statutárním orgánu, 3. přidělením statusu nespolehlivého plátce krátce po uskutečnění sporných transakcí, zrušení registrace k DPH, vydání zajišťovacích příkazů, zjištění úpadku a konkurzu jedné společnosti (AZ Group), 4. významným objemem obchodu s typově stále stejnými produkty od předem určeného dodavatele, následně prodaných předem určenému odběrateli (ACRX), kdy obchodní činnost spočívala pouze v přeprořádání zboží mezi stále stejnými subjekty, bez zjišťování výhodnosti ceny, naopak za odběratelem stanovenou cenu a v množství stanoveném finančně, 5. druhem zboží, které není objemné, přitom je finančně zajímavé, 6. absencí písemných smluv, dohodnutých postupů při reklamaci zboží a vůbec neexistenci jakékoliv reklamace, což s ohledem na obchodované množství je nepravděpodobné, 7. nejasností ohledně navázání obchodní spolupráce (jednatel si nepamatuje), 8. přenechání řízení a koordinace obchodů osobě F. B., 9. nezjištění prodeje předmětného zboží konečným spotřebitelům, ale dalším spedičním skladům.
28. Krajský soud má za to, že uvedené skutečnosti ve svém souhrnu představují dostatečný podklad pro přijetí důvodné domněnky o existenci podvodu, protože byť každá jednotlivá skutečnost sama o sobě o této snaze primárně nesvědčí a lze ji vysvětlit i jinak, než snahou o získání neoprávněného daňového zvýhodnění, ve svém souhrnu je jiným důvodem lze vysvětlit jen stěží. Není přitom důvodná námitka, že podezřelé okolnosti byly zjištěny u subjektů od žalobce značně vzdálených, protože tomu tak není; významnou okolností, svědčící o podvodu, je nepochybně způsob realizace obchodů mezi společnostmi G. S. B., resp. Miclerene, AZ, žalobcem a ACRX, tedy bezprostředním dodavatelem žalobce a jeho bezprostředním odběratelem, spočívající v tom, že žalobce objednával pouze podle objednávek od ACRX a v cenách touto společností stanovených, ačkoliv by bylo bližší reálnému obchodování, jak je obecně vnímáno, prodávat zboží od svých dodavatelů i jiným subjektům a nakupovat v co nejnižší ceně tak, aby zisk při prodeji byl co největší. Nepřidal – li žalobce k obchodům žádnou přidanou hodnotu ani vlastní invenci, je obtížně představitelné, proč ACRX neobchodovala přímo s dodavateli společností AZ. Žalobcem uvedené vysvětlení o své kapitálové síle a „zprostředkovatelské roli“ nemá oporu v daňovém spise; konečně žalobce své tvrzení ani v žalobě nijak nekonkretizuje a nedokládá.
29. O tom, že smyslem obchodu nebyl obchod jako takový, ale získání neoprávněné daňové výhody, a že obchodováno bylo se zbožím, které nebylo určeno pro faktický prodej konečnému spotřebiteli a dílem šlo o napodobeniny, svědčí podle názoru soudu absence jakýchkoliv reklamací dodaného zboží mezi žalobcem, společností AZ a ACRX. Bez ohledu na preciznost výroby a dodávek odporuje obvyklému běhu věcí, že by nikdy nedošlo k jakékoliv chybě, která by byla reklamována. O podvodném úmyslu svědčí rovněž nedohledání jakéhokoliv konečného spotřebitele a uživatele předmětného zboží,

když naopak bylo zjištěno, že společnost ACRX dále zboží prodávala spedičním skladům. Přenechání veškeré obchodní aktivity a koordinace třetí osobě pana B., při absenci zmocnění této osoby či úpravy vztahů s ní smluvně, rovněž nasvědčuje podvodu.

30. Ostatní zjištěné okolnosti jen dokreslují celkový obraz. Ze všech shora uvedených důvodů krajský soud uzavřel, že žalovanému se podařilo prokázat existenci skutečností, které ve svém souhrnu jsou podkladem pro důvodnou domněnku o existenci podvodu a námitky žalobce směřující k neexistenci podvodu nepovažuje krajský soud za důvodné.

Objektivní okolnosti

31. Další žalobní námitky směřují do objektivních okolností, ze kterých žalovaný dovodil, že žalobce měl a mohl vědět, že se zapojil do daňového podvodu. Jak dovodila konstantní judikatura,

v takovém případě má důkazní povinnost k relevantním skutečnostem stran povědomosti či účasti žalobce na daňovém podvodu správce daně (srov. zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci V.). Správce daně a žalovaný tak měli nejen povinnost zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, vyplývající jim z § 92 odst. 2 daňového řádu, ale nadto je tížila důkazní povinnost ke skutečnostem, svědčícím o účasti žalobce na daňovém podvodu.

32. Žalovaný identifikoval následující okolnosti, které považuje za objektivní a svědčící o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že se posuzovanými transakcemi účastní daňového podvodu: 1. neexistence písemných smluv s dodavatelem žalobce, 2. obecné označení zboží, neumožňující je vyhledat, 2. neověřování funkčnosti a kvality zboží, 4. nesledování cen na trhu a akceptace ceny od odběratele, 5. neznalost osob, jednajících za odběratele žalobce, společnost ACRX, 6. odložená splatnost ceny společností do úhrady od odběratele ACRX, 7. rozpory v objednávkách zboží a daňových dokladech, 8. způsob úhrady ceny, kdy je zvlášť hrazena DPH a zvlášť cena samotná, každá v jiné měně, s jinou splatností, 9. zjištění imitace SSD disků ve vzorcích zboží, 11. ICQ komunikace mezi V.H., D. H. a F. B.ml., ze které vyplývá, že žalobci bylo lhostejné, komu bude zboží prodávat, za jakou cenu, že zboží bylo dodáváno opakovaně a že místo žalobce se společností ACRX jednal F. B., který bez zmocnění od kterékoliv ze zapojených firem fakticky obchod organizoval.

33. Žalobce rozporoval důsledky, které ze shora vyjmenovaných okolností žalovaný dovodil, a uzavřel, že žalovaný je považuje za odchýlné od „standardu“, ačkoliv nikde „standard“ nedefinuje a neuvádí, s čím jednání žalobce porovnává. Spojení objektivních okolností považuje za uměle vytvoření ex post z úhlu pohledu správce daně.

34. Krajský soud se ani s těmito námitkami žalobce neztotožňuje. Je pravdou, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nedefinuje, co považuje za „standard“, ačkoliv opakovaně vyslovil soud o „nestandardnosti“ jednání žalobce (takto hodnotí absenci písemných smluv, dohodnutou splatností kupní ceny, způsob úhrady předmětných plnění v členění na základ daně a daň). Z kontextu je však zřejmé, že tím žalovaný míní odklon od praxe, kterou považuje za obvyklou, a to natolik, že není nutno tuto obvyklost prokazovat. Nestandardnost absence písemných smluv žalovaný dovozuje v kontextu značného hodnotového objemu obchodovaného zboží, má tak zřejmě za to, že v takovém případě je v praxi obvyklé obchod podložit písemným ujednáním. Krajský soud se s tímto posouzením ztotožňuje; byť k platnosti kupní smlouvy není vyžadována písemná forma, při objemných zakázkách lze očekávat preferenci písemného ujednání. „Standard“ zde

podle názoru soudu není nutno dokazovat, neboť jde o obecně známou věc, běžnou v zdejším právním prostředí, se kterou se lze setkat nejen mezi podnikateli, ale i v běžné populaci. Stejně krajský soud nahlíží i na ostatní okolnosti hodnocené jako „nestandardní“. Je nepochybně možné dohodnout splatnost kupní ceny tak, že bude vázána na úhradu od odběratele žalobce, nicméně takový způsob obchodování neodpovídá podnikání v obecném chápání. Totéž platí o dohodě o různém způsobu a splatnosti základu daně a daně, jejímuž uzavření v zásadě nic nebrání a lze ji racionálně vysvětlit. Za „nestandardní objektivní okolnost“ ji lze považovat v celém kontextu. Žalobci lze přisvědčit, že by přesvědčivosti argumentace žalovaného prospělo srovnání postupu žalobce s jinými srovnatelnými společnostmi, vzhledem k charakteru „nestandardního“ jednání žalobce lze nicméně přijmout i argumentaci založenou pouze na notoricky známém chodu věci.

35. Krajský soud k tomu dodává, že ačkoliv jednotlivé okolnosti samy o sobě samozřejmě nevedou k závěru o povědomí žalobce o zapojení do podvodného jednání, je nutno je vnímat ve vzájemném kontextu, takže v celkovém souhrnu lze téměř vyloučit, že by se jednalo o běžné obchodování. Žalobce v žalobě své jednání vysvětluje tím, že měl pozici „zprostředkovatele“, kdy dodavatel získal objednávku od přeshraničního odběratele, ale nemohl ji přijmout, neboť nebyl schopen nést rizika s ní spojená, zejména riziko zadržení nadměrného odpočtu správcem daně,

přičemž žalobce tyto rizika nést schopen byl. Proto žalobci nezáleželo na ceně zboží, ale podstatná pro něj byla marže, kterou za toto „zprostředkování“ obdržel. Stejnou námitku žalobce vznesl v odvolání, přičemž žalovaný ji v napadeném rozhodnutí vypořádal tak, že žalobce přeceňuje rizika mezinárodního obchodu, nijak nevysvětluje motiv, proč by v této „nezáviděníhodné“ pozici chtěl být, obchodní transakce nejeví znaky zprostředkování, ani taková ekonomická činnost nebyla fakturována, žalobce nedoložil své tvrzení o tom, že na rozdíl od společnosti AZ byl kapitálově natolik silný, aby rizika unesl, a konečně v důsledku pozdržených odpočtů svou činnost a spolupráci s AZ prakticky ukončil, což závěr o schopnosti unést pozdržení vyplacení odpočtů vylučuje. Krajský soud se s tímto posouzením ztotožňuje. Pozice „zprostředkovatele“ žalobce nebyla v daňovém řízení zjištěna, takto nebyla jeho činnost fakturována ani účtována, nevyplývá ani ze smluvní dokumentace (když tato nebyla porížena). Svá tvrzení o kapitálové síle oproti a AZ Group žalobce ani v daňovém ani v soudním řízení nijak nedokládá, když odkaz na „veřejné zdroje“ je v tomto směru bez dalšího nedostatečný, když z veřejného rejstříku vyplývá základní kapitál žalobce ve výši 200 000 Kč. Co se týče znaleckých závěrů, kterých se žalobce dovolává v žalobě a které cituje, pak ani jejich prokázání nic nevypovídá o faktickém stavu věci, protože znalec pouze uvádí, že žalobcem předestřená verze by mohla být ekonomicky racionální, s čímž obecně nelze než souhlasit, nicméně této verzi neodpovídá konkrétní zjištěný skutkový stav. Jak v právní větě vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci V., „(...) Pokud daňový subjekt předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje“. Žalobce však svou verzi předestřel pouze obecně a žádnými relevantními skutečnostmi ji nepodložil.

36. Za této situace se žalobcovo vysvětlení shora uvedených okolností jeví soudu jako účelové a jediným racionálním vysvětlením pro jednání žalobce je podvodnost

realizovaných obchodních transakcí směřující k získání neoprávněného daňového zvýhodnění, nikoliv řádného obchodního zisku.

37. Krajský soud proto považuje námitky týkající se objektivních okolností za nedůvodné.

Nepřijetí rozumných opatření

38. Žalobce namítal, že žalovaný resp. správce daně, nesplnil důkazní povinnost ohledně zjištění rozumných opatření k zamezení účasti na podvodu, které by bylo možno po žalobci požadovat, protože sice uvedl opatření, která měl žalobce přijmout, nevzal však v úvahu, že tato nemohla reálně účasti žalobce na podvodu zabránit.

39. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobce měl podle žalovaného podrobně upravit přijetí a dodání zboží, zahrnujících rovněž řešení vad zboží, ověřit své smluvní partnery, prověřit původ zboží a jeho kvalitu, jednat samostatně, a nikoliv podle pokynů F. B., a požadovat zajištění zboží institutem podle § 109a zákona o DPH.

40. Z logiky věci vyplývá, že chybějící opatření musí reagovat na zjištěné konkrétní okolnosti, které o zapojení do podvodu svědčí, jediné tak jejich přijetím lze účast na podvodu eliminovat. Z tohoto úhlu pohledu by žalovaným doporučená podrobná smluvní dokumentace mohla účasti na podvodu zabránit, pokud by z ní vyplýval skutečný důvod obchodování, např. pokud by upravovala marži žalobce za „zprostředkování“ obchodu a nesení rizik s ním spojených a způsob tvorby ceny, popř. zmocňovala pana B. k jednání za žalobce s jeho odběratelem a dodavatelem, či odpovídajícím způsobem upravovala odpovědnost žalobce za vady zboží v souladu s jeho tvrzeným postavením, tedy odrážela by verzi žalobcem předestřenou. Důvod chybějící dokumentace žalobce neuvedl a soud není znám ani z daňového spisu, v každém případě, pokud žalobce skutečně vzal na sebe pozici nositele daňových rizik spojených s vývozem zboží do jiného členského státu, jak tvrdil, musel si být vědom možné kontroly ze strany správce

daně i nepříznivých důsledků nedostatečně smluvně ošetřených obchodních transakcí, a jeho postup postrádá obchodní i ekonomickou logiku. Provádění kontroly původ a kvality zboží by mohlo odhalit, že předmětem odchodů jsou napodobeniny SSD disků, nikoliv disky samotné; taková obezřetnost by rovněž nepochybně působila preventivně na případný subjekt, který by chtěl žalobce do podvodných transakcí bez jeho vědomí zapojit. Totéž platí o opatření, které by bylo vskutku možno po žalobci rozumně požadovat, a to nespolehnutí se pouze na instrukce F. B., se kterým žalobce nebyl v žádném smluvním vztahu, protože žalobce je samostatný subjekt, podnikající na svou odpovědnost, a jakékoliv pochybení pana B. tak na žalobce plně dopadá.

41. Zajištění podle §109a zákona o DPH je podle konstantní judikatury způsobilé přerušit podvodný řetězec, resp. stát se pro svého dodavatele z hlediska DPH neatraktivním, protože by došlo k narušení toku finančních prostředků mezi jednotlivými členy tohoto řetězce, tudíž by se musel snažit předmětnou nelegální daňovou výhodu uplatnit některý z předchozích článků řetězce (viz např. rozsudek nejvyššího správního soudu z 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 31/2018 – 53). Lze přisvědčit žalobci, že v posuzované věci by zajištění podle §109a zákona o DPH k tomuto efektu nevedlo s ohledem na to, že chybějící daň ve smyslu očekávané neoprávněné daňové výhody není u bezprostředního dodavatele žalobce. Nicméně ostatní uvedená opatření lze po žalobci rozumně požadovat,

když by byla způsobilá působit alespoň preventivně, a žalobní námitka nezpůsobilosti doporučených opatření zabránit účasti žalobce na podvodu není důvodná.

Nepřezkoumatelnost závěru o vědomém či nevědomém zapojení žalobce do podvodu

42. Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, když správce daně učinil závěr o vědomém zapojení žalobce do podvodného řetězce, žalovaný naopak uvedl, že žalobce o zapojení vědět měl a mohl a současně implicitně uvedl, že se žalobce podvodu účastnil vědomě. Takový postup však neumožňuje odepřít žalobci nárok na odpočet daně, neboť není vyloučeno, že žalobce se do případného podvodného řetězce zapojil pouze náhodně a nevědomě, a současně žalobce neví, proti čemu má směřovat svou obranu, zda proti vědomému či nevědomému zapojení; nelze přehlédnout ani trestněprávní konsekvence. Žalobce má za to, že je nutno jednoznačně určit, zda se žalobce účastnil vědomě (pak jednal nečestně) nebo nevědomě, ač vědět měl a mohl (pak jednal ve stavu myslí víceméně podobnému nedbalosti).
43. K závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu podle konstantní judikatury jak českých správních soudů, tak SDEU, postačí závěr o zapojení ve formě „věděl nebo vědět měl a mohl“ (včetně rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci V.), přičemž pro odepření nároku na odpočet postačí nedbalost nevědomá, tedy stav, kdy daňový subjekt „vědět měl a mohl“. Postačí – li tento nejnižší stupeň zavinění, pak jeho vyšší stupně odpovědnost zakládají nepochybně. Za této situace nepovažuje krajský soud za nepřezkoumatelné, pokud žalovaný odpovědnost žalobce koncipuje právě na závěru, že „věděl nebo vědět měl a mohl“, ačkoliv z hlediska čistoty rozhodnutí by bylo vhodnější mezi jednotlivými stupni zavinění rozlišovat. Odepření nároku odpočtu však není trestem ve smyslu správního trestání, a proto nižší stupeň preciznosti v subjektivní stránce lze pole názoru krajského soudu tolerovat. Ani tato námitka tak není důvodná.

Vady dokazování

44. K žalobní námitce selektivního hodnocení ICQ komunikace v tom smyslu, že žalovaný a správce daně ICQ komunikaci považuje za interpretovanou účelově a překrouceně tak, aby správci daně vyhovovala, žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobce sice zaslal žalovanému ICQ komunikaci použitou ve shora zmiňovaném trestním řízení, na základě které nedošlo ke změně v rozhodnutí odvolacího orgánu, neboť správce daně jí měl k dispozici a zahrnul do svých závěrů. Krajský soud souhlasí s hodnocením žalovaného a tendenční či účelový výklad neshledal, konečně, sám žalobce významnou organizační roli F. B. přisuzuje, stejně tak nepopírá způsob obchodování mezi ACRX, žalobcem a společností AZ/EMES. Ani tuto námitku soud nepovažuje za důvodnou.
45. Co se nehodnoceného protokolu o trestním řízení týká, žalobce jím vyvracel závěr správce daně o tom, že předmětem transakcí bylo stále stejné zboží. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí k tomuto důkazu skutečně nevyjadřuje, jeho rozhodnutí však není primárně na zjištění o opakovaném předprodávání téhož zboží vystavěno. Nejedná se tak o vadu, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci.

Ručení

46. Stran aplikace institutu ručení na situaci podvodu na DPH soud vychází z rozsudku 5. 12. 2019 č. j. 7 Afs 454/2018 – 49, kterým je krajský soud vázán.

Závěr a náhrada nákladů řízení

47. Krajský soud neshledal žádnou žalobní námitku důvodnou, a proto žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
48. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 31. srpna 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu