



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **Z. V.**
zastoupen společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.,
IČO: 268 79 441, sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

za účasti osoby zúčastněné na řízení:
Mgr. Jan Urban, insolvenční správce, IČO: 714 65 154
sídlem Haškova 1714/3, Hradec Králové

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 4. 2018, čj. 18941/18/5300-22441-708656,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 4. 2018, čj. 18941/18/5300-22441-708656, **se zrušuje** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je **povinen zaplatit** žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč k rukám jeho zástupce TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., do 30 dnů od právní moci rozsudku.

III. Osoba zúčastněná na řízení **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj, územní pracoviště ve Zlíně (dále jen „finanční úřad“), provedl u žalobce daňovou kontrolu a dospěl k závěru, že se při realizaci zdanitelných plnění (koupě a prodej pneumatik) účastnil obchodního řetězce stíženého podvodem na dani, o čemž věděl nebo vědět měl a mohl. Vzhledem k tomu odepřel žalobci za předmětná zdaňovací období (listopad 2014 a únor až červenec 2015) související nárok na odpočet daně na vstupu (v souhrnu za všechna období byl tento nárok snížen o částku 836 334 Kč) a zároveň mu nepřiznal související osvobození od daně na výstupu při dodání zboží do jiného členského státu (v důsledku toho došlo v souhrnu za všechna období k navýšení daně na výstupu o částku 777 128 Kč). Celkově tedy žalobci za předmětná zdaňovací období neuznal nároky ve výši 1 613 462 Kč.
2. Na základě výsledků daňové kontroly finanční úřad vydal dne 20. 9. 2016 sedm rozhodnutí (dodatečné platební výměry: čj. 1714990/16/3301-51524-709487, čj. 1715096/16/3301-51524-709487, čj. 1715103/16/3301-51524-709487, a čj. 1715655/16/3301-51524-709487; a platební výměry: čj. 1715713/16/3301-51524-709487, čj. 1715718/16/3301-51524-709487 a čj. 1715415/16/3301-51524-709487), kterými byla žalobci dohromady za všechna předmětná zdaňovací období vyčíslena daň z přidané hodnoty v celkové výši 1 111 543 Kč, penále v celkové výši 168 242 Kč a nadměrný odpočet v celkové výši 40 941 Kč.
3. Žalobce podal proti každému z uvedených rozhodnutí finančního úřadu odvolání. O těchto odvoláních rozhodl žalovaný společně napadeným rozhodnutím. Jelikož se ztotožnil se závěry daňové kontroly, tak podaná odvolání zamítl a všechna rozhodnutí finančního úřadu potvrdil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Dle žalobce žalovaný neunesl důkazní břemeno, které jej tížilo ve vztahu k jeho vědomosti o spáchání podvodu v řetězci dodavatelů. K této otázce obsáhle rekapituloval závěry judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie. Jelikož se jedná v podstatě o období trestního řízení, musí být v případě pochybností uplatněna zásada *in dubio pro reo*.
5. Žalovaný neprokázal existenci daňového podvodu a jeho závěr je v tomto ohledu nepřezkoumatelný. V řízení nebylo zjištěno, že by bylo neoprávněně použito daňové identifikační číslo, ani nebylo zjištěno, že by společnosti popsané v řetězci zmizely. V neposlední řadě se žalobce ani nestal nekontaktním. Skutečnost, že obchodní společnost TKM Trade s.r.o., IČO: 292 95 238 (společnost zanikla bez právního nástupce dne 3. 4. 2019, dále jen „společnost TKM Trade“), nepodává od srpna 2015 daňová přiznání a vykazuje minimální daňovou povinnost, neprokazuje, že ke ztrátě daně skutečně došlo, navíc žalobce s touto společností obchodoval pouze do července 2015. Obdobná situace nastala i ve vztahu k obchodní společnosti FT Trade group s.r.o., IČO: 289 56 818 (společnost zanikla bez právního nástupce dne 10. 1. 2018, dále jen „společnost FT Trade group“), jelikož není uvedeno, za která období nepodala daňová přiznání a zda nulové přiznání znamená přiznání negativní, nebo přiznání s výslednou nulovou daňovou povinností.

6. V celém napadeném rozhodnutí absentuje odůvodnění toho, jak mohl žalobce zneužívající jednání detekovat, či co ho mohlo upozornit. Žalobce neměl podle čeho objektivně zjistit, že obchody s pneumatikami byly zasaženy podvodem, jelikož je pouze nakládal v Česku, přepravil na Slovensko a tam vyložil.
7. Všechny skutečnosti uvedené žalovaným ve věci obchodů žalobce jsou skutečnostmi nestandardními, nikoliv však objektivními. Obchodování s bratrem bylo ekonomicky zdůvodnitelné a běžné. Jednatel společnosti TKM Trade se žalobce stal až dva měsíce po ukončení obchodování s tímto dodavatelem, a to z důvodu, že přebíral činnost po bratrovi ve všech jeho firmách, aby zabránil poškození obchodní partnerů. Tímto se snažil napravit reputaci rodiny poškozenou jednáním jeho bratra.
8. Ani ve věci vědomé účasti na podvodu na dani při dodání zboží do jiného členského státu se žalovanému nepodařila prokázat existence podvodu na dani. Pořizovatel totiž pořízení zboží z jiného členského přiznal, byť dodatečně. Objektivní okolnosti dané věci nedosahují takové intenzity, aby byly s to nesporně prokázat vědomou účast žalobce na podvodu na dani.
9. Vzhledem k uvedenému navrhl, aby napadené rozhodnutí bylo zrušeno.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

10. Žalovaný uvedl, že unesl důkazní břemeno ve vztahu k výskytu daňového podvodu a provedl oba kroky vědomostního testu. Rekapituloval skutečnosti, které svědčí pro existenci daňového podvodu a popsal v čem je spatřována chybějící daň. Skutečnost, že se dodavatel žalobce (společnost TKM Trade) stal nekontaktním až po uskutečnění obchodů zasažených podvodem, zcela odpovídá modelové situaci.
11. Správce daně nemusí přesně identifikovat subjekt a částku neodvedené daně z přidané hodnoty. Pro konstatování, že v řetězci došlo k narušení neutrality daně, je zcela dostačující skutečnost, že se některý ze subjektů stal nekontaktním. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, na jakých skutkových okolnostech předmětný podvod na dani z přidané hodnoty spočíval, a je vylíčen řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se jednalo o daňový podvod.
12. Všechny objektivní okolnosti jsou zpravidla okolnostmi nestandardními, neboť se jedná o indicie, které měly v daňovém subjektu vzbudit podezření, že se účastní řetězce s daňovým podvodem. Žalovaný popsal objektivní okolnosti, na jejichž základě dospěl k tomu, že žalobce o podvodu věděl. K tíži mu přitom byly kladeny pouze okolnosti, které by mu při přijetí rozumných opatření musely být známy.
13. Vzhledem k uvedenému navrhl, aby byla žaloba zamítnuta.

IV. Shrnutí dalších vyjádření účastníků řízení

14. Žalobce zaslal soudu písemnost ze dne 23. 2. 2019, ve které setrval na svých argumentech. Zdůraznil, že ztráta daně nebyla stanovena na jisto, neboť vycházela pouze z domněnky založené na tom, že se daňové povinnosti nepodařilo u dodavatele ověřit. To nevylučuje, že dodavatelé své povinnosti plnili řádně a včas. Objektivní okolnosti uváděné žalovaným jsou běžné obchodní zvyklosti.
15. Žalovaný v písemnosti ze dne 19. 3. 2019 uvedl, že trestní řízení a daňové řízení nemají totožné požadavky na standardy dokazování. Mezi konstatováním účasti daňového

subjektu na daňovém podvodu, které má za důsledek odepření nároku na odpočet daně, a jeho trestněprávní odpovědností není rovnítko.

16. Žalobce v písemnosti ze dne 29. 4. 2019 v zásadě zopakoval dříve uvedenou argumentaci založenou na aplikaci zásady *in dubio pro reo* a dále ji podpořil odkazem na subsidiární aplikaci zásad správního řízení i v řízení daňovém.
17. Osoba zúčastněná na řízení se přípisem ze dne 12. 5. 2020 připojila k žalobě.

V. Posouzení věci soudem

18. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) ve smyslu § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“), bez nařízení ústního jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí finančního úřadu včetně řízení předcházejícího jejich vydání, a shledal, že žaloba je **důvodná**.
19. Předně soud konstatuje, že v nynější věci bylo mezi účastníky řízení nesporné, že žalobce splnil formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet na dani na vstupu a rovněž pro vznik nároku na osvobození plnění při dodání zboží do jiného členského státu. Tyto nároky žalobce byly odmítnuty na základě jeho účasti na daňovém podvodu, což je také podstatou nynějšího sporu. Žalobce totiž prostřednictvím včas uplatněných žalobních bodů rozporuje jak otázku existence daňového podvodu, tak také závěr o jeho vědomé účasti. Pro úplnost soud zmiňuje, že písemnosti doručené až po lhůtě pro podání žaloby (resp. po lhůtě pro uplatnění žalobních bodů dle § 71 odst. 2 soudního řádu správního) neobsahovaly žádné opožděné žalobní body. Jejich obsah dle soudu spočívá převážně v rekapitulaci, popřípadě přípustném rozvedení žalobních bodů včas uplatněných.
20. Pokud daňový subjekt splní všechny podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, lze mu tento nárok odepřít pouze v případě jeho účasti na daňovém podvodu. K tomuto tématu existuje bohatá judikatura jak Soudního dvora Evropské unie, tak také Nejvyššího správního soudu, přičemž soud nepovažuje za nezbytné obsírně rekapitulovat a opakovat veškeré závěry, které jsou účastníkům řízení známe (výchozí myšlenky viz například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, popř. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60). Daňový podvod, zjednodušeně řečeno, narušuje mechanismus, na kterém je systém daně z přidané hodnoty založen. Jeho cílem je primárně „ztráta daně“ na straně státu a současně „vylákání daně“ na straně daňového subjektu. Pokud je shledáno, že příslušný obchod (řetězec obchodů) byl stížen daňovým podvodem, lze nárok na odpočet daně daňovému subjektu odepřít pouze za současného shledání jeho účasti na tomto podvodu. Ta je v praxi vyhodnocována, opět zjednodušeně řečeno, na podkladě existence objektivně „podezřelých“ okolností souvisejících s příslušným obchodem (řetězcem obchodů), a zároveň s přihlédnutím k opatřením, která daňový subjekt (ne)přijal, aby svou účast na daňovém podvodu vyloučil, a k jejich (ne)adekvátnosti.
21. V nynější věci byl žalobci z důvodu účasti na daňovém podvodu mimo nároku na odpočet daně odepřen i nárok na osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Toto osvobození je rovněž založeno na mechanismu zajišťujícím „daňovou neutralitu“, jelikož dodávané (a od daně osvobozené)

zboží podléhá příslušnému zdanění v členském státě určení. Cíl tohoto institutu tedy spočívá v přenesení daňového příjmu na členský stát, ve kterém dojde ke konečné spotřebě dodaného zboží. Soud má za to, že pokud daňový subjekt splní všechny podmínky pro vznik tohoto nároku, lze k jeho odepření přistoupit za obdobných podmínek jako je tomu při odepření odpočtu daně – nicméně vzhledem k popsanému komplementárnímu vztahu mezi nárokem na osvobození od daně a příslušným zdaněním v členském státě určení musí chybějící daň z povahy věci spočívat v členském státě určení.

22. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že soud nynější věc posuzuje optikou uplatněných žalobních bodů ve dvou velmi podobných, ale zároveň částečně odlišných rovinách – z hlediska důvodnosti odepření nároku na odpočet daně a z hlediska důvodnosti odepření nároku na osvobození od daně.
23. Prvně se soud zaměřil na tvrzenou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, nicméně ji v napadeném rozhodnutí neshledal. Žalobce tuto námitku nadnesl ve vztahu k závěrům žalovaného ohledně existence daňového podvodu, přičemž soud dospěl k závěru, že relevantní úvahy žalovaného jsou v napadeném rozhodnutí srozumitelně vyjádřeny, a to jak ve vztahu k existenci daňového podvodu pro účely odepření nároku na odpočet daně, tak ve vztahu k jeho existenci pro účely odepření osvobození od daně. Soud předesílá, že se sice neztotožnil se závěrem žalovaného ohledně „druhé“ chybějící daně, nicméně tuto okolnost nepovažoval za vadu vedoucí k nepřezkoumatelnosti příslušné části napadeného rozhodnutí.
24. Ze správního spisu je zřejmé, že sporné nároky žalobce (odpočet a osvobození) souvisely se zdanitelným plněním spočívajícím v nákupu a prodeji letních pneumatik Kleber Dynaxer HP3. Tyto pneumatiky žalobce dle zjištění finančního úřadu nakupoval v období *listopad roku 2014* od společnosti FT Trade group a v období *únor až červenec roku 2015* od společnosti TKM Trade (jejímž dodavatelem byla společnost FT Trade group). V obou případech pneumatiky dále přepravil a prodal na Slovensko obchodní společnosti Globaldom s.r.o., VAT ID: SK2022586116 (dále jen „společnost Globaldom“). Obchodní společnosti vystupující v pozici přímého dodavatele a přímého odběratele žalobce byly v daných obdobích dle zjištění finančního úřadu personálně propojeny osobou jednatele, kterým byl F. V. (bratr žalobce). Chybějící daň u předmětných zdanitelných plnění byla v popsaných obchodních řetězcích identifikována v rámci dodání zboží v tuzemsku u společnosti FT Trade group a v rámci dodání zboží do jiného členského státu u společnosti Globaldom. Zároveň bylo zjištěno, že žalobce nárokoval související odpočty daně a rovněž uplatňoval související osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu.
25. Ve věci byla zjištěna ještě řada dalších významných okolností souvisejících s obchodními transakcemi, které však není nutné na tomto místě v úplnosti rekapitulovat. Soudní přezkum je v nynější věci zaměřen především na hodnocení okolností souvisejících s předmětnými transakcemi, nikoliv na otázky skutkové, jelikož k nim žalobce neuplatnil žádné výhrady.
26. Prvně se soud zaměřil na přezkum závěru o chybějící dani v průběhu pořízení zboží v tuzemsku, který sloužil jako výchozí bod pro další argumentaci vedoucí k odepření nároku na odpočet. Ztotožnil se přitom s žalovaným, jelikož tato chybějící daň byla dle jeho názoru v obou obchodních řetězcích dostatečně identifikována.

27. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole ze dne 13. 9. 2016, čj. 1663859/16/3301-61561-711611 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), tak na základě analyticko-vyhledávací činnosti finančního úřadu bylo zjištěno, že subjekt vystupující v obou obchodních řetězcích (společnost FT Trade group) nebyl kontaktní a od zdaňovacího období listopad 2014 (tedy i za období únor až červenec 2015) neplnil své daňové povinnosti, jelikož nepodával daňová přiznání. Vzhledem k těmto dvěma skutečnostem (nekontaktní společnost, která nepodává daňová přiznání) má soud tuto chybějící daň pro všechna relevantní zdaňovací období za dostatečně vymezenou a závěr o její existenci považuje za důvodný. Ačkoliv je třeba podotknout, že z hlediska přezkoumatelnosti mohl být tento závěr ze strany finanční správy rozveden ve větších detailech, tak vzhledem k dalším okolnostem týkajícím se této společnosti (nezveřejňování účetních závěrek za roky 2013 až 2015, změna jednatele v prosinci 2014 na osobu s úřední adresou) nemá soud o této chybějící dani žádné důvodné pochybnosti. Jinými slovy řečeno, v řízení nevyplývalo napovrch nic, co by soud přesvědčilo o důvodnosti opačného závěru.
28. Na související konkrétní námitky žalobce lze odpovědět tak, že celé daňové řízení tvoří jeden celek, tudíž soud mimo odůvodnění napadeného rozhodnutí vychází i ze zprávy o daňové kontrole (která nahrazuje odůvodnění rozhodnutí vydaných v prvním stupni). Z kontextu jednoznačně vyplývá, za jaká zdaňovací období společnost FT Trade group neplnila své daňové povinnosti (od listopadu 2014), přičemž je rovněž zřejmé, že společnost FT Trade group daňová přiznání v této době vůbec nepodávala (viz strana 14 zprávy o daňové kontrole). Informace o daňových přiznáních „v nulové hodnotě“ (bod 41 napadeného rozhodnutí) byla dle soudu uvedena pouze nad rámec jako rekapitulace jedné z možných podob chybějící daně.
29. S ohledem na výše uvedené postrádají relevanci námitky proti závěru o chybějící dani na straně společnosti TKM Trade. Žalovaný (resp. ani finanční úřad) totiž k takovému závěru nedospěl, což z napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá. V neposlední řadě nebyla důvodná ani argumentace skutečnostmi, které v řízení nebyly prokázány (zmizení obchodních společností, zneužití DIČ atd.). Tato argumentace totiž nijak nevyvrací skutečnosti, které v nynější věci naopak zjištěny byly a na jejichž základě byla chybějící daň identifikována.
30. V dalším se soud zaměřil na otázku vědomosti žalobce o své účasti na daňovém podvodu v rámci pořízení zboží v tuzemsku. Argumentace žalobce je založena na tom, že se žádným způsobem nemohl o své účasti na daňovém podvodu dozvědět, jelikož figuroval pouze jako přepravce zboží. Zároveň uváděl, že okolnosti související s obchodními transakcemi lze označit pouze za nestandardní. Z hlediska konkrétních námitek uvedl v zásadě pouze to, že mu bratr nabídl přivýdělek na obchodech s pneumatikami tím, že je bude dopravovat na Slovensko, přičemž k němu měl jako k sourozenci nejvyšší důvěru.
31. Soud se po prostudování spisového materiálu ztotožnil se žalovaným i v závěru ohledně vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu při pořízení zboží v tuzemsku. Za ty nejpodstatnější okolnosti soud považuje zejména průběh obchodů a (žalobci v té době dostupné) informace o osobě žalobcova bratra.
32. Žalobce v průběhu daňové kontroly uvedl, že mu v listopadu roku 2014 jeho bratr nabídl možnost přivýdělku spočívajícím v tom, že mu převezde pneumatiky. Dle vyjádření žalobce probíhalo podle naprosto stejného scénáře obchodování i v únoru až červenci roku 2015 (ačkoliv s jiným místem nakládky a s jinou společností v pozici přímého

dodavatele). Tomu odpovídá i konstantní důraz žalobce na to, že v daných obchodech měl figurovat pouze jako přepravce. Lze tedy dospět k závěru, že z faktického hlediska bratr žalobce jako na jedné straně jednatel tuzemské společnosti (ovšem jiné v období listopad roku 2014 a jiné v období únor až červenec roku 2015) a na druhé straně jednatel zahraniční společnosti (stejně ve všech relevantních obdobích) potřeboval mezi oběma společnostmi realizovat přepravu předmětných pneumatik. Za tímto účelem oslovil svého bratra (tj. žalobce), který měl přepravu zrealizovat.

33. Podezření v soudu vzbuzuje již samotný nesoulad popsané „faktické stránky“ věci a formální podoby celé transakce. Žalobce v obchodním řetězci totiž formálně nefiguroval pouze jako přepravce svého bratra. Naopak vystupoval jako samostatný subjekt, který pneumatiky pořizoval od svého dodavatele a dále je přeprodlával svému odběrateli v zahraničí (a zároveň zajistil přepravu zboží). Svě zapojení do celého řetězce přitom zdůvodňuje zvýšením vlastního obratu. Nicméně právě formální deklarovaná podoba celé transakce žalobci umožnila uplatňovat nároky na související odpočty daně a na osvobození od daně, tedy právě z tohoto důvodu vznikl na jeho straně vedle zisku v podobě marže za přepravu i nárok na nadměrný odpočet. Začlenění žalobce do obchodního řetězce se soudu skutečně jeví jako ryze účelové a formální. Rozpornost mezi faktickou stránkou celé věci (pouhá přeprava) a jejím deklarovaným průběhem (koupě a prodej zboží s vyplývajícím nárokem na nadměrný odpočet) přitom dle soudu byla způsobila k tomu, aby v žalobci vzbudila určitou opatrnost, popř. pochybnosti o účelnosti jeho začlenění do obchodního řetězce. Soudu se tedy nezdá věrohodné vysvětlení, že by žalobce fakturoval zboží přes svou osobu pouze z důvodu navýšení svého obratu.
34. Druhá stěžejní okolnost utvrzující soud v jeho závěru spočívá v tom, že se žalobce dle svých slov (úřední záznam o podaném vysvětlení ze dne 4. 3. 2016, čj. KRPZ-118414-31/TČ-2015-150581) již dříve stal obětí „podrazu“, který na něj bratr udělal. Tato okolnost spojená s popsaným průběhem obchodů a spojená s dalšími skutečnostmi zjiitelnými v rozhodné době z veřejného rejstříku (bratr žalobce byl dříve jednatelem v řadě obchodních společností, které měly sídla na hromadných adresách a nezveřejňovaly účetní závěrky) soud vede k jednoznačnému závěru o objektivně zjiitelné podezřelosti obchodů, které žalobce uzavřel *de facto* se svým bratrem (v pozici jednatele dodavatele i odběratele). Pokud žalobce pouze slepě důvěřoval nabídce přivýdělku od svého bratra a včlenil se do příslušných obchodních řetězců, v důsledku čehož mu náleželo i značné daňové zvýhodnění, nelze to dle soudu považovat za dostatečnou podnikatelskou obezřetnost vylučující účast na daňovém podvodu.
35. Pro úplnost soud uvádí, že subjekt, u kterého byla shledána chybějící daň (společnost FT Trade group), figuroval jako přímý dodavatel žalobce pouze v období listopad roku 2014, v ostatních obdobích byl stále prvním článkem ve zjištěném řetězci, nicméně na pozici přímého dodavatele byl včleněn jiný subjekt (společnost TKM Trade). Nicméně vzhledem k tomu, že faktický průběh transakcí ve všech obdobích probíhal stejně a v obou případech měl klíčovou roli vždy bratr žalobce (tedy zjištěné objektivní okolnosti byly ve všech obdobích stejné), má soud závěr o vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu při pořízení zboží v tuzemsku za důvodný pro všechna předmětná období.
36. Jak je z výše uvedeného zřejmé, soud se narozdíl od žalobce nedomnívá, že by v jeho sféře nebyly žádné relevantní indicie vzbuzující jeho podezření o zapojení do daňového podvodu. Soud svůj závěr odůvodnil okolnostmi, které považuje za stěžejní, nicméně v napadeném rozhodnutí byly rekapitulovány i další okolnosti dokreslující celkový

průběh předmětných transakcí. Pro stručnost na ně postačí odkázat, nicméně závěr žalovaného je třeba v jedné části korigovat. Sám žalobce totiž nebyl v době uzavírání předmětných obchodů jednatelem společností, které vystupují v obchodním řetězci, ačkoliv žalovaný tuto skutečnost v napadeném rozhodnutí uvedl. Vzhledem k tomu, že se nejednalo o klíčovou, natož izolovanou indicii (klíčové naopak je, že jednatelem těchto společností byl v rozhodné době bratr žalobce), neměla tato skutečnost vliv na správnost závěrů žalovaného, resp. na zákonnost napadeného rozhodnutí.

37. Dále se soud zaměřil na přezkum závěru o „druhé“ chybějící dani shledané v rámci dodání zboží do jiného členského stát (pro účely odepření příslušného osvobození od daně). Nabyt přitom přesvědčení, že tato úvaha žalovaného není správná.
38. Žalobce tuto chybějící daň popřel s poukazem na to, že zahraniční odběratel (společnost Globaldom) ve skutečnosti příslušnou daň přiznal a zaplatil, ač dodatečně. Žalovaný se přímo k této námitce v rámci svého vyjádření nijak konkrétně nevymezil. Ze spisového materiálu přitom vyplývá, že žalobce v rámci daňové kontroly předložil kontrolní výkazy daně z přidané hodnoty společnosti Globaldom za období září roku 2015, do kterých byly zahrnuty všechny faktury vztahující se k pneumatikám dodaným této společnosti žalobcem v obdobích listopad roku 2014 a únor až červenec roku 2015 – jinými slovy v těchto výkazech byla uvedena všechna plnění, u kterých bylo žalobci upřeno osvobození od daně při dodání do jiného členského státu. I finanční úřad a žalovaný vycházeli z toho, že tato daň z přidané hodnoty byla společností Globaldom dodatečně přiznána, ale zároveň to označili za „účelové“ a s odkazem na judikaturu uzavřeli, že cílem bylo zatajit skutečného odběratele předmětného zboží a umožnit daňový únik. Ze spisu dále vyplývá, že finanční úřad obdržel dne 29. 2. 2016 kopii daňového přiznání společnosti Globaldom za září roku 2015, z něhož je zřejmé přiznání příslušné daně z pořízení zboží z jiného členského státu. Vzhledem k uplatnění příslušného odpočtu z pořízení tohoto zboží byla výsledná daňová povinnost rovna nule.
39. Předně soud považuje za poněkud problematické odmítnout výše uvedený postup bez dalšího jako účelový – finanční úřad k tomu uvedl, že žalobce měl přiznání podat až po upozornění a v době, kdy byl zplnomocněn k jednání za společnost Globaldom. Ze spisu skutečně vyplývá, že společnost Globaldom udělila žalobci generální plnou moc k zastupování (plná moc byla doručena slovenskému Daňovému úřadu Trnava dne 2. 10. 2015) a až následně byly podány kontrolní výkazy. Žalobce v rámci odpovědi finančnímu úřadu, k níž byly přiloženy i kontrolní výkazy, uvedl, že nemůže za to, že slovenský správce daně neměl od společnosti Globaldom v určité době hlášení o pořízení zboží, což bylo dodatečně napraveno. Soud má za to, že z pohledu identifikace chybějící daně (resp. narušení daňové neutrality) není významné, že daň byla přiznána/uhrazena až na výzvu.
40. Druhý problematický bod soud spatřuje v tom, že žalovaný i finanční úřad pracují se závěrem judikatury (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 7. 12. 2010, věc C-285/09, dostupný v českém překladu na webu eur-lex.europa.eu), která se sice věnuje odepření osvobození od daně při faktickém dodání zboží do jiného členského státu, nicméně vychází z podstatně odlišného skutkového základu. V onom případě bylo jednoznačně rozkryto, že daňový subjekt zatajoval skutečné zahraniční odběratele – vystavoval faktury fiktivním odběratelům, kteří o tom v některých případech věděli, v jiných nikoliv, přičemž zboží fakticky dodával pouze jiným subjektům – a současně bylo zjištěno, že daň v členském státě dodání (Portugalsko) v důsledku tohoto jednání nebyla placena. V obecnější rovině soud řekl, že členský stát má v zásadě povinnost

odmítnout dodavateli zboží osvobození od daně, pokud tím má zabránit tomu, aby transakce nebyla zdaněna vůbec – jinými slovy k tomu může přistoupit pouze při důvodném podezření, že dotčené dodání zboží v členském státě určení může uniknout placení daně z přidané hodnoty. Soud má za to, že nynější zjištění povinnosti odepřít osvobození od daně neimplikují a ze strany žalovaného jde spíše o neopodstatněnou paušalizaci závěru této judikatury.

41. Opětovně je třeba zdůraznit, že v nynějším případě byly splněny všechny formální a hmotněprávní podmínky pro osvobození předmětného dodání do jiného členského státu od daně – žalobce tedy zboží fakticky dodával deklarovanému odběrateli. Za takové situace musí odepření osvobození být spíše výjimečným a krajním prostředkem, který povede k zamezení skutečně hrozícímu narušení daňové neutrality. V nynějším případě lze na základě spisového materiálu dospět pouze k tomu, že zahraniční odběratel daň dodatečně přiznal, přičemž v souladu s mechanismem fungování daně z přidané hodnoty uplatnil příslušný odpočet z pořízení zboží (a celková daňová povinnost vyplývající z pořízení z jiného členského státu byla nulová). Samotná skutečnost, že jednatel společnosti Globaldom využil při výslechu svého práva nevypovídat a odmítl označit další odběratele zboží, dle soudu nepostačuje ke shledanému zatajení totožnosti skutečných odběratelů ve smyslu výše citovaného judikátu Soudního dvora Evropské unie.
42. Soud tedy k této otázce uzavírá, že žalobní bod považuje za důvodný. Shledaná chybějící daň v rámci dodání zboží do jiného členského státu na straně společnosti Globaldom nemá dostatečný podklad ve spise. Na jeho základě totiž nelze důvodně dospět k závěru, že došlo k narušení daňové neutrality.
43. Závěrem se soud stručně vyjadřuje ještě k obecnějším námitkám žalobce poukazujícím na nutnost aplikovat zásadu *in dubio pro reo*. Tato zásada má své místo v řízeních trestní povahy, přičemž soud s nastíněnou analogií s daňovým řízením nesouhlasí. Odepření nároku na odpočet daně (popřípadě osvobození od daně) s odkazem na účast na daňovém podvodu totiž představuje „pouze“ odepření daňové výhody, z důvodu v podstatě nesplnění příslušných podmínek (v širším smyslu). Neodepření daňové výhody by v takovém případě totiž bylo v rozporu se smyslem a účelem mechanismu daně z přidané hodnoty. Výsledkem tedy v žádném případě není obdoba potrestání za spáchání daňového trestného činu, popřípadě přestupku. Zatímco v trestním řízení musí soud být přesvědčen o naplnění znaků skutkové podstaty pachatelem (zejména na základě přímých důkazů, popřípadě na základě ucelené mozaiky nepřímých důkazů), pro účely odepření daňového zvýhodnění je důkazní standard odlišný. Trefně je tato myšlenka rozvedena mimo jiné v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, kde soud přímo uvádí, že „*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‘.*“

VI. Závěr a náklady řízení

44. Soud vzhledem k výše zjištěnému napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení podle § 76 odst. 1 písm. b) soudního řádu správního, jelikož závěr žalovaného o chybějící dani u společnosti Globaldom nemá oporu ve spisovém materiálu. V dalším řízení bude žalovaný vysloveným právním názorem ve smyslu § 78 odst. 5 soudního řádu správního vázán.

45. O náhradě nákladů soudního řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 soudního řádu správního, podle něhož *nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl* a v souladu s § 60 odst. 5 soudního řádu správního, dle kterého *osoba zúčastněná na řízení má právo na náhradu jen těch nákladů, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinnosti, kterou jí soud uložil*.
46. Žalobce měl v řízení plný úspěch, tudíž má právo na náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Náklady řízení žalobce představuje zaplacený soudní poplatek (za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu – 3 000 Kč) a náklady na zastoupení.
47. Odměna zástupce žalobce a náhrada jeho hotových výdajů byla stanovena v souladu s ustanovením § 35 odst. 2 soudního řádu správního podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Zástupce žalobce ve věci učinil celkem čtyři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, dvě repliky), nicméně soud s přihlédnutím k účelnosti jednotlivých úkonů přiznává odměnu pouze za tři úkony. Odměna byla určena dle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, tedy $3 \times 3\,100$ Kč. Náhrada hotových výdajů byla podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu určena paušální částkou za jeden úkon právní služby, tedy 3×300 Kč. Celkem odměna a náhrada hotových výdajů činí 10 200 Kč. Jelikož je zástupce žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů ve smyslu § 57 odst. 2 soudního řádu správního o částku odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle daňových předpisů, tedy o 2 142 Kč.
48. Celkem náklady řízení žalobce činí 15 342 Kč. K jejich zaplacení soud určil žalované přiměřenou lhůtu.
49. Osobě zúčastněné na řízení soud neuložil žádnou povinnost, tudíž nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 17. června 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu

