



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph. D. ve věci

žalobkyně: **R-Finance a.s.**

sídlem Petra Kříčky 3106/14, 702 00 Ostrava-Moravská Ostrava

zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským

sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno - střed

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40279/16/5300-22441-711458,
ve věci daně z přidané hodnoty

Shodu s prvopisem potvrzuje

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 40279/16/5300-22441-711458 ze dne 15. 9. 2016 **se zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 324 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem v Prostějově, Palackého 151/10.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě v pondělí dne 21. 11. 2016 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného specifikovaného ve výroku tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl její odvolání podané proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“).
2. Žalobkyně uplatnila v žalobě několik žalobních bodů. V první skupině žalobních bodů žalobkyně namítala, že žalovaný řádně neodůvodnil existenci daňového podvodu a vědomost žalobkyně o něm. Podle žalobkyně žalovaný pochybil při posuzování rozložení důkazního břemene, protože to byl žalovaný, který neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání, že žalobkyně nebyla v dobré víře. V této souvislosti žalobkyně vytýká žalovanému, že se nezabýval tím, zda opatření, která měla žalobkyně přijmout, mohou účasti na podvodu zamezit a nedostal tak povinnosti prokazovat vědomí žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu. V dalším žalobním bodě žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, z jehož odůvodnění nelze seznat, jakým způsobem žalovaný hodnotil jednotlivé důkazy, a jeho skutkové závěry jsou strohé. Za nesprávné považuje žalobkyně také porovnání cen s cenami společnosti ArcelorMittal, a.s., které navíc ve spise chybí a místo toho jsou v něm pouze údaje o cenách obchodníků s oceli. Pro účely posuzované věci však jsou rozhodující nákupní ceny těchto obchodníků, které jsou dodnes neznámé. Obecně lze podle žalobkyně říci, že žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatuje několik navzájem nesourodých okolností, ze kterých následně dovozuje odpovědnost žalobkyně za podvod jejích dodavatelů a zbavuje ji nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Takový postup považuje žalobkyně za rozporný s judikaturou Nejvyššího správního soudu, navíc mnoho namítaných okolností nemá k podvodům žádný vztah a není s nimi v příčinné souvislosti. Žalobkyně dále pro případ, že by skutečně mělo v případě jejích obchodů s oceli dojít k daňovému podvodu, namítla, že se jednalo o selhání jejího externího partnera S., ke kterému měla plnou důvěru s ohledem na jeho politické a podnikatelské zkušenosti a který byl motivován vysokými

provizemi na pokračování v obchodních vztazích, což byl nejspíše důvod, že některé informace žalobkyni neuváděl. Podle žalobkyně je třeba její vědomí o podvodu vztahovat výhradně k její osobě a nelze ji činit odpovědnou za podvod dodavatelů. Žalobkyně tuto námitku uváděla již v odvolání, ale žalovaný se s ní vypořádal zcela nepřezkoumatelným způsobem. V dalším žalobním bodě žalobkyně tvrdila, že na věc měl být aplikován institut ručení podle § 109 odst. 1 písm. a) zákona číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) a nikoliv nepsané principy vyplývající z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), přičemž ani hmotně-právní podmínky ručení naplněny nebyly. Relativně samostatnou skupinu žalobních námitek pak tvoří výhrady proti způsobu získávání důkazních prostředků, kdy žalobkyně vytýkala žalovanému, že v rozporu se zákonem opatřil důkazní prostředky z trestního řízení a vyšel z výpovědi statutára žalobkyně místo toho, aby jej sám vyslechl. Na závěr žalobkyně namítala, že se žalovaný odmítl vypořádat s jejím vyjádřením ke kontrolním zjištěním, zpráva o daňové kontrole nezohlednila její vyjádření, platební výměry byly vydány předčasně a žalovaný pochybil při seznámení žalobkyně se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení. Žalobkyně požadovala ověření úhrad na bankovní účty dodavatelů, avšak žalovaný se k tomu vyjádřil nepřezkoumatelným způsobem, když dle žalobkyně nelze seznat, kdy tyto důkazní prostředky byly obstarány, jak byly hodnoceny, a zda nebylo porušeno ustanovení § 115 odst. 2 zákona číslo 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Současně žalobkyně uvádí, že žalovaný dospěl k neuvěřitelnému závěru zakládajícímu koncentraci v odvolacím řízení, když žalovaný považoval

svědecké návrhy žalobkyně za účelové s tím, že je mohla učinit již v řízení před orgánem I. stupně.

3. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, přičemž setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí a plně odkázal na jeho odůvodnění, protože podstata žalobních námitek již byla žalobkyní uplatněna v rámci jejího odvolání. Žalovaný konstatuje, že bylo v rámci daňového řízení s určitostí prokázáno, že předmětné obchodní transakce jsou zasaženy podvodem na DPH. Žalovaný uvedl, že byl shromážděn dostatek důkazních prostředků, na jejichž základě je doložena existence okolností svědčících tomu, že žalobkyně vědět mohla a měla, že je součástí daňového podvodu. Žalobkyně nepřijala opatření, jež by byla reálně schopná eliminovat rizika její účasti na podvodných transakcích a nepočínala si tak, jak je obvyklé, tedy s péčí řádného hospodáře, tudíž lze takové jednání označit jako neobežřetné a nezodpovědné ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu. Podle žalovaného správce daně prověřoval a posuzoval každý důkaz jednotlivě a následně všechny důkazy ve vzájemné souvislosti v souladu s ustanovením § 8 daňového řádu, což vyplývá z obsáhlé a podrobné zprávy o daňové kontrole, ve které je zcela jasně a srozumitelně uvedeno, jaké konkrétní důkazní prostředky byly v rámci předmětného řízení provedeny, jaké důkazy z nich vzešly a jak byly následně vyhodnoceny. K námitce žalobkyně týkající se institutu ručení žalovaný uvedl, že mu není zřejmé, co touto námitkou sleduje a čeho chce dosáhnout. S ohledem na prosté obecné konstatování žalobkyně stran institutu ručení se k dané části žaloby žalovaný nemůže kvalifikovaným způsobem vyjádřit. Pokud jde o důkazní prostředky získané z vedeného trestního řízení, tak žalovaný odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007-119 ze dne 30. 1. 2008 s tím, že důkazní prostředky získané v rámci trestního řízení vedeného proti obchodním partnerům žalobkyně byly získány nezávisle na

probíhající daňovém řízení u žalobkyně a v souladu se zákonem na základě výzev k součinnosti. Žalobkyni byla současně dána možnost vyjádřit se k nim a k jejich hodnocení ze strany žalovaného. Nad to žalovaný podotkl, že sama žalobkyně navrhovala důkazy listinami od Policie ČR. Žalobkyni nebylo nikterak upřeno právo vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění správce daně, žalobkyně měla k dispozici 74 dnů, což žalovaný považuje za dostatečný prostor na to, aby se žalobkyně s předmětným zjištěním řádně seznámila a využila svého práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, případně navrhla jeho doplnění. Žalovaný má za to, že zejména v písemnosti označené jako „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ konkrétně uvedl, které skutečnosti byly v rámci odvolacího řízení zjištěny, jak byly posouzeny a jaké závěry z nich vyplývají. Důkazní prostředky jsou zřetelně označeny a specifikovány. Na závěr žalovaný uvedl, že je přesvědčen o tom, že napadené rozhodnutí nelze v žádném případě hodnotit jako nepřezkoumatelné, neboť závěry obsažené v tomto rozhodnutí jsou konzistentní, dostatečně odůvodněné, logicky na sebe navazují a ve svém celku obstojí.

4. Krajský soud zdůrazňuje, že v této věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 10. 5. 2018, č. j. 22 Af 101/2016-54, kterým napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, když soud shledal důvodnou námitku přednosti aplikace institutu ručení dle § 109 ZDPH. S ohledem na důvodnost této námítky se věcně nezabýval jinými žalobními námitkami, pouze se v obecné rovině vyslovil k použitelnosti důkazů získaných z trestního řízení. Citovaný rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2019, č. j. 4 Afs 211/2018-49.
5. Po vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení doplnil žalovaný své vyjádření. Uvedl, že pokud se týče použitelnosti důkazů získaných z trestního řízení, toto umožňuje § 93 odst. 2 daňového řádu. Připomněl, že i Nejvyšší správní soud judikoval, že použití důkazních prostředků z jiného řízení, včetně trestního, je za splnění určitých podmínek přípustné; odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57. Dále také zdůraznil, že žalobkyně v žalobě pouze namítala, že žalovaný vyšel z výpovědi statutára žalobkyně, aniž by tohoto vyslechl sám v rámci daňového řízení. Nerozporoval využití výpovědí jiných osob z trestního řízení. Žalobkyně v rámci daňového řízení nevznesla požadavek na opakování svědecké výpovědi Mgr. M.R. Navíc, protokol o výsledku svědka – Mgr. M. R. ze dne 3. 7. 2015 v rámci trestního řízení žalovaný vyžádal na základě návrhu samotné žalobkyně, když tento návrh vznesla v podání ze dne 21. 7. 2015. Žalovaný dále uvedl, že Mgr. M.R. nemohl být v daňovém řízení slyšen jako svědek, neboť není vůči žalobci třetí osobou, ale statutárním orgánem; odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23.

Zjištění z obsahu správních spisů

6. Ze správních spisů krajský soud zjistil, že dne 26. 11. 2012 byl správcem daně se žalobkyní sepsán protokol o zahájení daňové kontroly na DPH za zdaňovací období měsíce června 2012, dne 14. 12. 2012 za zdaňovací období měsíce října 2012, dne 9. 1. 2013 za zdaňovací období měsíců listopad 2012, červenec, srpen a září 2012 a dne 14. 2. 2013 za zdaňovací období měsíce prosince 2012. Dne 16. 4. 2015 proběhlo ústní jednání, při kterém se žalobkyně mohla seznámit s výsledky kontrolních zjištění v návaznosti na prováděné daňové kontroly za měsíce červen až prosince 2012. Dne 30. 6. 2015 se žalobkyně

k výsledkům kontrolního zjištění písemně vyjádřila a dne 21. 7. 2015 správce daně se žalobkyní projednal zprávu o daňové kontrole. Podle závěrů daňové kontroly správce daně neuznal žalobkyni nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění podle § 72 ZDPH od společností Invest reality trade s.r.o., MIRO TRADE s.r.o. a CONEDERE s.r.o. spočívajících v nákupu betonářské oceli v červnu až prosinci 2012. Správce daně dospěl k závěru, že obchodní transakce mezi výše uvedenými dodavateli a žalobkyní neodpovídají běžným obchodním zvyklostem a s přihlédnutím k objektivním skutečnostem a vazbám mezi zúčastněnými subjekty nelze než mít za prokázané, že dodání předmětného zboží se uskutečnilo pro osobu povinnou k dani, která věděla, že se nákupem betonářské oceli účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a tak v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a SDEU neuznal žalobkyni uplatněný nárok na odpočet daně. V návaznosti na závěry daňové kontroly vydal správce daně platební výměry, a to dne 27. 7. 2015 č. j. 2455504/15/3201-50523-801143, kterým doměřil žalobkyni DPH za srpen 2012 a č. j. 2455541/15/3201-50523-801143, kterým doměřil žalobkyni DPH za září 2012 a dále dne 28. 7. 2015 č. j. 2443529/15/3201-50523-801143, kterým doměřil žalobkyni DPH za červen 2012, č. j. 2443846/15/3201-50523-801143, kterým doměřil žalobkyni DPH za červenec 2012, č. j. 2481853/15/3201-50523-801143, kterým vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet za říjen 2012 ve výši 43 190 Kč, č. j. 2490227/15/3201-50523-801143, kterým vyměřil žalobkyni daňovou povinnost za listopad 2012 a č. j. 2490626/15/3201-50523-801143, kterým vyměřil žalobkyni daňovou povinnost za prosinec 2012. Proti těmto platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, ve kterém namítala, že se nezapojila do podvodného jednání firem a správce daně neprokázal, že pokud k nějakým daňovým únikům došlo, žalobkyně o nich věděla nebo měla vědět. Pokud správce daně vycházel ze svědeckých výpovědí svědků M. V. a J. Š., tak se tyto byly provedeny bez účasti daňového subjektu a použití takových důkazních prostředků je v rozporu se zákonem. V odvolání navrhla výslechy svědků K. S., zaměstnankyni žalobkyně S. a externí účetní M. S., kteří měli prokázat, že daňový subjekt učinil veškerá opatření, která mohla být po něm vyžadována, aby zajistila, že realizované dodávky oceli nejsou zasažené daňovým podvodem. V doplnění odvolání pak žalobkyně namítla, že správce daně měl aplikovat institut zákonné ručení podle § 109 ZDPH a dále namítala selhání pana S., shodně jako následně v žalobě. V průběhu odvolacího řízení žalovaný doplnil dokazování, a to protokolem o výpovědi Mgr. M. R. ze dne 3. 7. 2015 z trestního řízení, úředním záznamem o jeho podaném vysvětlení ze dne 9. 9. 2014, usnesením o zahájení trestního stíhání, protokolem o výsledku P. S. ze dne 29. 9. 2015 a přípisem ze dne 18. 7. 2016 vyzval žalobkyni k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a k vyjádření k nim, to vše ve lhůtě 8 dnů. O odvolání žalobkyně rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím tak, že odvolání zamítl a napadené platební

výměry potvrdil. Podle odůvodnění napadeného rozhodnutí žalobkyně sice splnila formální podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z těchto plnění, když doložila daňové doklady, ale společnosti Invest reality trade, CONEDERE a MIRO TRADE jsou nekontaktní a nelze u nich tudíž ověřit, zda plnění, z nichž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně, zahrnuje do svých daňových přiznání a zda z těchto plnění byla uhrazena daň. Podle žalovaného lze proto konstatovat existenci daňového podvodu ve smyslu judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu. Následně žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí posuzoval, zda lze žalobkyni považovat za účastníka tohoto podvodu a zda žalobkyně věděla či měla vědět, že předmětné plnění je součástí daňového

podvodu. V rámci tohoto zkoumání žalovaný konstatoval, že všichni tři sporní dodavatelé obchodovali se žalobkyní ve velmi krátkých časových intervalech, po několika málo obchodních transakcích se stali nekontaktními, všechny zastupoval M. V., který vždy upozornil žalobkyni na změnu stávajícího dodavatele a současně již vystupoval za nového dodavatele, navíc obchody vždy vykazovaly obdobné rysy se znaky obchodování v řetězci. Dále žalovaný poukázal na způsob sjednávání cen, kdy ve všech případech docházelo k ponižování cen, která byla nižší než cena udávaná výrobcem oceli ArcelorMittal, a.s. Ohledně vzájemného sjednávání a ponižování cen odkázal žalovaný na svědecké výpovědi svědků V. a Š. a na záznamy z odposlechů telekomunikačního hovoru. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí rovněž poukázal na to, že se statutár žalobkyně neznal s žádným ze statutárních zástupců jednotlivých dodavatelů. Následně se žalovaný zabýval tím, zda žalobkyně přijala opatření, která lze po ní rozumně očekávat, aby se vyhnula účasti na daňovém podvodu. Žalovaný předně vytkl žalobkyni, že přestože začala obchodovat s ocelí teprve v roce 2012, nevěnovala větší pozornost ověření svých dodavatelů. V této souvislosti poukázal na to, že dodavatelé Invest reality trade a MIRO TRADE nemají ve sbírce listin obchodního rejstříku založené účetní závěrky. Jednatel žalobkyně se omezil na informace získané od P. S. a jeho jednání nelze považovat za souladné s péčí řádného hospodáře. Následně se žalovaný vyjádřil k jednotlivým odvolacím námitkám. K námitce ohledně institutu ručení žalovaný uvedl, že doměřil žalobkyni DPH, aniž by aplikoval institut ručení, přičemž žalovanému není zřejmé, čeho chtěla žalobkyně touto námitkou dosáhnout, když sama na jiném místě uvádí, že podmínky pro uplatnění institutu ručení nebyly splněny. K námitce ohledně selhání P. S. žalobkyně žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že výběr zprostředkovatele je věcí žalobkyně, která se nemůže tímto způsobem zbavit své odpovědnosti. Ohledně použitelnosti důkazů získaných v trestním řízení žalovaný odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119. Ve zbytku vypořádání odvolacích námitek z větší části kopíruje meritorní závěry žalovaného.

Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s.
8. Na krajském soudu v řízení po vrácení věci k dalšímu řízení bylo v zásadě posoudit veškeré žalobní námitky vyjma námitky přednosti aplikace institutu ručení dle § 109 ZDPH.
9. Důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH z předmětných plnění bylo v projednávané věci především nedostatečně obezřetné počínání spočívající v nepřijetí takových opatření ze strany žalobkyně, která by účast na podvodném jednání vyloučila a prokázala tak jeho dobrou víru. Povinnost přijmout patřičná opatření prokazující dobrou víru konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, kde uvedl, že „stejně jako si daňový subjekt, jakožto dodavatel, nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně, neboť by

pak nebyl schopen prokázat dobrou víru, resp. musí přijmout všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu, je i stát při prosazování svých zájmů (řádný výběr

DPH) povinen brát výše uvedené principy na zřetel. Důkazní břemeno daňového subjektu, tj. přijetí všech opatření, tak může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb.“ Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu [viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04].

10. Aby mohl správce daně, resp. žalovaný přistoupit ke zkoumání, zda je u žalobkyně dána jeho subjektivní odpovědnost za účast na daňovém podvodu spočívající v nepřijetí dostatečných opatření, které by jej z účasti vylučovaly, je nejprve nezbytné zjistit takové skutkové (objektivní) okolnosti, ze kterých vůbec může vyplývat závěr, že se v případě předmětných transakcí jedná o daňový podvod.
11. Ačkoliv není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí být v daňovém řízení nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval [srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48]. Aby mohl žalovaný učinit závěr o nepřijetí dostatečných opatření, musel nejdříve zjistit existenci podvodného řetězce subjektů a chybějící daň.
12. Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval, že podmínky vzniku nároku na odpočet daně jsou vymezeny striktně v zákoně o dani z přidané hodnoty. Nárok na odpočet tak není žádným dobrodiním státu, ale i dle judikatury Soudního dvora EU je naopak esenciální součástí společného systému daně z přidané hodnoty a jako takový zásadně nemůže být omezen.
13. Za situace, kdy žalobkyně splnila zákonné podmínky pro přiznání odpočtu daně dle § 72 resp. § 73 ZDPH, což nebylo žalovaným zpochybněno, mohl jí být nárok na odpočet odepřen pouze a jen tehdy, pokud byly prokázány skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU zánik nároku spojuje [viz zejména rozsudek Optingen, rozsudek Axel Kittel a rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11, dále také rozsudek „Mahagében“]. Soudní dvůr opakovaně vyslovil, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížená daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na správci daně, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (rozsudek Mahagében, bod 49).
14. Pokud správce daně má mít právo odmítnout nárok na odpočet, musí prokázat „zlou víru“ na straně plátce daně, tj. prokázat, nikoli pouze tvrdit či se domnívat, že kupující věděl nebo vědět mohl či měl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu. Z výkladových stanovisek SDEU lze dovodit, že i v případě, že se

prokáže podvod, má kupující nárok na odpočet daně, pokud o tomto podvodu nevěděl ani vědět nemohl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 – 31).

15. Dle judikatury SDEU opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě směrnice o DPH k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Nemohou být tedy používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet DPH. Ve zmiňovaném rozsudku SDEU Mahagében soud mimo jiné konstatoval, že určení opatření, jež lze rozumně vyžadovat od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, aby se ujistila o tom, že její plnění nejsou součástí podvodu, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí hlavně na okolnostech uvedeného případu. Správce daně nemůže odmítnout přiznat nárok na odpočet z důvodu, „že se osoba povinná k dani neujistila, zda vystavitel faktury na zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, byl v postavení osoby povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, nebo z důvodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá kromě uvedené faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že byly tyto skutečnosti splněny, ačkoli hmotněprávní a formální podmínky upravené směrnicí 2006/112 k uplatnění nároku na odpočet byly splněny a osoba povinná k dani nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu.“
16. Důležitou otázkou pro posouzení nároku žalobkyně na odpočet tedy je, zda věděla nebo měla vědět, že se svými nákupy účastní plnění, která jsou součástí podvodu na DPH. Vědomost žalobkyně je přitom třeba posoudit podle objektivních skutečností. Povinností správce daně při prokazování podvodů je prokázat objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak daňový subjekt prokazuje, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).
17. Obecně jsou kolotočovými podvody označovány dodávky zboží, které následují za sebou v řetězci, v němž dochází v určitém okamžiku ke krácení daně jednoduchým způsobem – daň není přiznána ani zaplacená, příslušný plátce přestává existovat nebo není k nalezení. Pokud pak jde o samotný pojem „podvod na DPH“, ten je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd. a Fulcrum Electronics Ltd. (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd. proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C- 355/03 a C-484/03 Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „věc Optigen“) a ze dne 6. 7. 2009 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Sb. rozh., s. I-6161, rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahageben kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11]. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, který je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Uvedené podvody mohou nabývat různých podob, ovšem ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá

částka získaná jako DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 – 232).

18. Na prvním místě se soud zabýval námitkou neexistence podmínek pro závěr o existenci podvodu na DPH s ohledem na skutečnost, že podle žalobkyně z napadeného rozhodnutí nevyplývá identifikace existence chybějící daně, neboť žalovaný v bodě [27] napadeného rozhodnutí uvádí k tomuto zcela nedostatečná tvrzení; nadto, u společnosti Conedere, která byla označena za nekontaktního dodavatele, byla daň stanovena podle pomůcek, načež takto stanovená daň byla označena za daňovou ztrátu.
19. Krajský soud neshledal žalobní námitku nedostatečné identifikace chybějící daně důvodnou. Žalovaný v bodu [27] napadeného rozhodnutí v návaznosti na bod předchozí uzavřel, že společnosti Invest reality trade, Conedere a Miro Trade jsou nekontaktní a nelze u nich ověřit, zda plnění, z nichž žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně, zahrnují do svých daňových přiznání a zda z těchto plnění byla uhrazena daň. Uvedené závěry přitom nelze vytrhnout z kontextu předchozího bodu napadeného rozhodnutí, v rámci kterého se žalovaný věnoval zjištěním ve vztahu ke každému z uvedených tří dodavatelů žalobkyně. U společnosti Invest reality trade kromě toho, že se jedná o společnost sídlící na virtuálním sídle, uvedl také, že s touto společností byl zahájen postup k odstranění pochybností za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2012, přičemž daňové doklady nebyly správci daně uvedenou společností za toto zdaňovací období předloženy; tato společnost nadto podala poslední přiznání k DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012, když za toto období byla se společností správcem daně zahájena daňová kontrola, v rámci které společnost nespolupracovala, na výzvy správce daně společnost nereagovala a daňové povinnosti nebyly touto společností hrazeny.
20. Ve vztahu ke společnosti Conedere kromě jiného žalovaný uvedl, že za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 byl s uvedenou společností zahájen postup k odstranění pochybností, společnost nepředložila správci daně žádné doklady a daň byla společnosti stanovena podle pomůcek. Daň přitom nebyla společností uhrazena. Konečně ve vztahu ke společnosti Miro trade žalovaný uvedl, že za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 uvedla tato společnost v daňovém přiznání zdanitelná plnění v tuzemsku a dodané zboží v tuzemsku; nelze však ověřit, zda se jedná o zboží pro žalobkyni, neboť uvedená společnost nepředložila správci daně daňovou evidenci ani daňové doklady a daň nebyla uhrazena.
21. Podle krajského soudu z uvedených skutečností lze dovodit bez pochybností u uvedených společností existenci chybějící daně ve vztahu k plnění žalobkyni; tento závěr žalovaný přitom nepostavil pouze na tom, že jsou uvedené společnosti nekontaktní, ale rovněž uvedl další podstatné skutečnosti, svědčící o aktivitě správce daně ve vztahu ke zjištění skutečností pro správné stanovení daně u těchto společností. Nelze ani přisvědčit námitce žalobkyně týkající se společnosti Conedere a toho, že této společnosti byla daň stanovena podle pomůcek (zatímco u ostatních dodavatelů daň ani stanovena nebyla pro nespolupráci). Správce daně prvního stupně totiž ve zprávě o daňové kontrole, která je odůvodněním vydaným platebních výměrů, podrobně popsal, jakým způsobem a v jaké výši byla společnosti Conedere stanovena daň, která následně nebyla uhrazena. Nejvyšší správní soud přitom ve své judikatuře (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013 – 25) připustil, že odvolací orgán není povinen

vyčerpávajícím způsobem reagovat na každou námitku, s níž se již dříve vyrovnal prvostupňový správní orgán. Odvolací orgán může na argumentaci obsaženou v prvostupňovém rozhodnutí pouze odkázat, popř. ji rozvinout a doplnit o chybějící argumenty. Při soudním přezkumu rozhodnutí je třeba vycházet ze skutečnosti, že správní řízení (i daňové) je ovládáno zásadou jednotnosti a tedy že vydaná správní rozhodnutí obou stupňů spolu tvoří jeden celek. Případné mezery v odůvodnění rozhodnutí o odvolání, které by jinak způsobovaly jeho nepřezkoumatelnost, proto mohou zaplnit argumenty obsažené již v rozhodnutí prvního stupně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2015, č. j. 6 As 186/2015 – 31). V návaznosti na uvedené není důvodná ani námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí obecně z titulu strohých skutkových závěrů, „mnohdy, aniž by byl identifikován důkazní prostředek“, neboť skutkové závěry žalovaného primárně vycházejí ze skutkových závěrů správce daně prvního stupně, které byly shrnuty ve zprávě o daňové kontrole.

22. Pokud se týče námitky týkající se zjištěných objektivních okolností a kroků, majících za cíl zamezit účasti žalobkyně na podvodu, je třeba uvést následující.
23. Krajský soud shledal nedůvodnou námitku, že žalovaný porovnal ceny, za které žalobkyni její dodavatelé dodávali zboží, s cenami ArcelorMittal Ostrava, a.s., přičemž ve spise absentují ceny této společnosti. Ze správního spisu totiž zcela jednoznačně vyplývá, že správce daně obdržel od společnosti ArcelorMittal Ostrava ceník, z něhož vyplynuly ceny, za které uvedená společnost dodávala zboží svým odběratelům, mj. také společnosti ArcelorMittal Distribution. Je zcela zřejmé, že tato *prodejní cena* společnosti ArcelorMittal Ostrava je zároveň *nákupní cenou* odběratelů. Jiný výklad odporuje elementární logice.
24. Ve vztahu k cenám žalobkyni dodávaného materiálu je však na místě v souladu s žalobní argumentací vytknout žalovanému, že se v napadeném rozhodnutí nijak nevypořádal s odvolací námitkou žalobkyně, že ceny hutního materiálu při prodeji insolvenčními správci bývají až o 40% nižší než ceny, za které byly pořízeny. Nicméně, jelikož žalobkyně nejen v odvolání, ale ani v žalobě nevysvětlila, jaký vliv na výši ceny v případě předmětných zkoumaných transakcí má právě nevypořádání této z hlediska zkoumané problematiky pouze dílčí námitky, nečiní podle soudu postup žalovaného v tomto ohledu napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.
25. Pokud se týče dalších skutkových objektivních okolností, na podkladě kterých dospěl žalovaný k závěru o existenci podvodu na DPH, potažmo vědomosti žalobkyně o zapojení do něj, dospěl krajský soud k závěru, že dále uvedené okolnosti nelze považovat za takové, které by, ani v souhrnu, mohly povídat o uvedeném.
26. Krajský soud neshledává nestandardní skutečnost, že obchodní společnost Invest reality trade, Conedere a Miro Trade zastupoval vždy pan V. Žalobkyně totiž v řízení předložila svou skutkovou verzi, své vysvětlení, z jakého důvodu tak ze strany žalobkyně bylo postupováno, a to, že zastoupení společností Conedere a Miro Trade panem V. poté, co tento zastupoval v jiných transakcích společnost Invest reality trade, bylo pro žalobkyni dobrou referencí, s panem V. měla již dobré zkušenosti. Uvedené přitom žalovaný žalobkyni nijak racionálně nevyvrátil, přičemž, jak vyplývá ze souhrnu judikатурních závěrů, uvedených shora, je právě povinností žalovaného prokázat existenci takových

okolností, které vedou k závěru o existenci daňového podvodu, potažmo, vyvrátit daňovým subjektem předloženou verzi.

27. Lichá je v souladu s žalobní argumentací také výtky žalovaného žalobkyni, že tato osobně neznala jednatele dodavatelů. Právě v návaznosti na uvedené bylo totiž právě na žalovaném, aby vysvětlil, v čem tato okolnost, při nevyvrácení verze žalobkyně, mohla svědčit o existenci podvodu. Nelze přitom zcela opomenout významnou skutečnost, že jménem žalobkyně jednal v předmětných transakcích vždy pan S.
28. Krajský soud přisvědčuje žalobkyni také stran výtek žalovaného ohledně neprokázání tvorby cen. Opět, žalobkyně předložila relevantní skutkovou verzi, tedy, že tvorba cen s ohledem na *obvyklou praxi* v oboru probíhá zejména prostřednictvím komunikace po telefonu a na podkladě písemných objednávek. Žalovaný nikterak nevyvrátil tvrzenou obvyklou praxi sjednávání cen u daného druhu zboží v předmětném odvětví a nevyvrátil žalobkyni jí tvrzený způsob sjednání cen u zkoumaných transakcí.
29. Z hlediska vad řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí, jakož i vad samotného rozhodnutí, považuje krajský soud za zásadní námitku specifikovanou v bodě [47] žaloby, vycházející ze skutečnosti, že žalobkyně měla v předmětném období 8 dodavatelů (s odkazem na bod [25] napadeného rozhodnutí), přičemž se všemi obchodovala za obdobných podmínek, kdy mezi obchody jednotlivých dodavatelů v podstatě nebyly rozdíly, přičemž jen 3 z těchto dodavatelů páchali podle žalovaného podvodu. Tento uplatněný žalobní bod totiž krajský soud není schopen přezkoumat, neboť k uvedené skutečnosti, která může být z hlediska posouzení existence podvodu na DPH, resp. vědomosti žalobkyně o zapojení do něj, zcela podstatná, se žalovaný v napadeném rozhodnutí *nijak* nevyjádřil, ačkoli v zásadě shodná argumentace byla snesena žalobkyní již v odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím. Tato absence pak činí napadené rozhodnutí v zásadní otázce nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.
30. Jako zcela důvodnou shledal krajský soud také námitku, že žalovaný se nepřezkoumatelným a nezákonným způsobem vypořádal s důkazními návrhy žalobkyně. Týká se to zejména vypořádání neprovedení důkazu výsledkem paní S., zaměstnankyně žalobkyně, způsobem popsaným v bodě [50] napadeného rozhodnutí. Je totiž zcela nepřijatelné, pokud žalovaný odmítl provést důkaz pouze s ohledem na skutečnost, že žalobkyně měla možnost navrhnout provedení tohoto důkazu již v řízení před prvostupňovým správcem daně. Takové odůvodnění odporuje zásadě jednoty řízení, jakož i práva daňového subjektu v průběhu celého daňového řízení navrhopvat důkazy k prokázání svých tvrzení. Irelevantní je také žalovaným zmiňovaná skutečnost, že osoba navržená jako svědek není uvedena ani ve směrnici žalobkyně a žalovanému není zřejmé, jakým způsobem by mohla potvrdit preventivní opatření učiněná žalobkyní. Právě uvedené by totiž žalovaný mohl zjistit/ověřit výsledkem navržené osoby. Neprovedení navrhovaného důkazu je tak podle soudu vadou řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
31. Oproti tomu krajský soud neshledal důvodnou obsáhlou námitku žalobkyně stran nezákonných důkazních prostředků. V tomto ohledu soud přisvědčuje argumentaci žalovaného, že užití důkazů získaných z trestního řízení umožňuje § 93 odst. 2 daňového řádu, a to za splnění určitých podmínek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57.) Je také podstatné, že žalobkyně *v žalobě* namítala

v tomto ohledu pouze to, že žalovaný vyšel z výpovědi statutára žalobkyně, aniž by tohoto vyslechl sám v rámci daňového řízení. Tedy, nerozporovala využití výpovědi *jiných* osob z trestního řízení. Žalobkyně přitom v průběhu daňového řízení nevznesla požadavek na opakování svědecké výpovědi Mgr. M. R. a nadto, vyžádání protokolu o výsledku svědka Mgr. M. R. ze dne 3. 7. 2015 v rámci trestního řízení navrhla v průběhu daňového řízení sama žalobkyně v podání ze dne 21. 7. 2015. Krajský soud také souhlasí s tím, že Mgr. M. R. nemohl být v daňovém řízení slyšen jako svědek, neboť není vůči žalobkyni třetí osobou, ale statutárním orgánem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 237/2017-23).

Závěr a náklady řízení

32. Krajský soud s ohledem na uvedené napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. pro nepřezkoumatelnost a pro vady řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém tento bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s.
33. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně byla v řízení procesně úspěšná a vzniklo jí tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobkyně tvoří:
- | | |
|---|-----------------------|
| a) zaplacený soudní poplatek | 3 000 Kč |
| b) náklady právního zastoupení advokátem | |
| ⌋) odměna advokáta za zastupování v řízení
ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto
úkonech právní služby: § 7, § 9 odst. 4 písm. d) | |
| 1) příprava a převzetí věci | vyhl. č. 177/1996 Sb. |
| 2) sepsání žaloby | |
| 3) vyjádření ke kasační stížnosti | 9 300 Kč |
| ⌋) paušální náhrada hotových výdajů
advokáta ve výši 300 Kč / úkon § 13 odst. 4
při úkonech právní pomoci vypočtených vyhl. č. 177/1996 Sb.
pod písm. ⌋) | 900 Kč |

Zelkem včetně DPH 21% (vyjma soudního poplatku)

15 324 Kč.

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o. s. ř.“) k rukám advokáta, který žalobkyni v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 23. dubna 2020

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu