



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. Martina Láníčka ve věci

žalobkyně: **BQ Consulting, s.r.o.**
sídlem Místecká 329/258, Hrabová, 720 00 Ostrava
zastoupená daňovým poradcem T. G., daňová kancelář s.r.o.

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 15449/18/5300-21441-702127, ze dne 1. 5. 2018,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 15449/18/5300-21441-702127, ze dne 1. 5. 2018, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupkyně žalobkyně T.G., daňová kancelář s.r.o.,.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 7. 3. 2017 celkem 6 rozhodnutí (2 dodatečné platební výměry a 4 platební výměry), kterými stanovil žalobkyni daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období v letech 2013 a 2014, a to v odlišné výši, než vyplývala z daňových přiznání žalobkyně. Konkrétně správce daně doměřil žalobkyni daň za 1. čtvrtletí roku 2013 (č. j. 748887/17/3202-50523-802335) a za 2. čtvrtletí roku 2013 (749597/17/3202-50523-802335) a zbývajícimi platebními výměry pak vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2013 (č. j. 750232/17/3202-50523-802335), 4. čtvrtletí roku 2013 (č. j. 751048/17/3202-50523-802335), únor 2014 (č. j. 751392/17/3202-50523-802335) a březen 2014 (č. j. 751935/17/3202-50523-802335). Při doměření daně uložil správce daně žalobkyni také povinnost zaplatit penále.
2. Proti uvedeným výměrům podala žalobkyně společné odvolání. O odvolání rozhodl žalovaný rozhodnutím uvedeným ve výroku tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým částečně změnil první tři výměry ohledně lhůty k plnění (ve zbytku je ponechal beze změny) a dále odvolání proti zbývajícím 3 platebním výměrům zamítl, a tyto současně potvrdil. Napadené rozhodnutí bylo doručeno do datové schránky tehdejšího zmocněnce žalobkyně dne 12. 5. 2018.
3. Důvodem pro stanovení daně žalobkyni v odlišné výši oproti jejím daňovým přiznáním bylo podle shodného závěru obou daňových orgánů neuznání nárokováných odpočtů daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění spočívajících v dodání cukru, u kterých dospěly daňové orgány k závěru, že plnění byla součástí daňového podvodu a žalobkyně se jej vědomě zúčastnila. Daňové orgány identifikovaly v každém zdaňovacím období jeden nebo více řetězců společností, mezi kterými byl cukr (pře)prodáván a vždy určily subjekt, u kterého zjistily neodvedenou daň. Dále identifikovaly celkem 19 objektivních okolností, ze kterých dovodily, že žalobkyně musela vědět o tom, že sporné obchodní transakce jsou zasaženy daňovým podvodem.
4. Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně dne 12. 7. 2018 u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) žalobu, ve které navrhovala jeho zrušení a vrácení věci žalovanému zpět k dalšímu řízení.

Žalobní body

5. Žalobkyně závěr daňových orgánů o existenci daňového podvodu v rámci žalobních bodů zpochybnila a zdůraznila, že za daňový podvod nelze považovat pouhé neodvedení daně, ale je potřeba zkoumat všechny aspekty daných obchodů. Dále namítla, že subdodavatele cukru nezná a nemá o nich ani povědomí, přičemž prokázat alespoň minimální znalost těchto subjektů ze strany žalobkyně je povinností správce daně. Žalobkyně dále poukázala na to, že u subdodavatele SAVARTES s.r.o. došlo k navýšení daňové povinnosti v rámci postupu k odstranění pochybností, přičemž nelze seznat, za jakých okolností k tomu došlo. Navýšení daňové povinnosti přitom nemuselo vzniknout v souvislosti s obchodováním s cukrem a mohlo se také jednat o „účetní“ problém. Shodným způsobem se žalobkyně vyjádřila ke společností SP Stavby spol. s r.o. a COMODITAS s.r.o., kterým příslušný správce daně stanovil daňovou povinnost v rozhodných zdaňovacích

obdobích postupem podle § 98 zákona číslo 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Z prvostupňového ani z napadeného rozhodnutí žalovaného však nelze seznat, zda tuto daňovou povinnost lze vztáhnout ke sporným zdanitelným plněním. Správce daně přitom vyslýchal jednatele společnosti SP Stavby spol. s r.o., ale nijak se nezajímal o to, proč je tato společnost pro správce daně nekontaktní, zda a případně proč si neplní své daňové povinnosti. Ke společnosti COMODITAS s.r.o., u které měla být zjištěna chybějící daň ve 4. čtvrtletí roku 2013, pak žalobkyně dodala, že podle daňových orgánů měla být této společnosti stanovena daň podle pomůcek za červenec a srpen 2013, které však nespádají do zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2013. Reprodukci dalších žalobních bodů nepovažuje krajský soud s ohledem na níže uvedený právní závěr za potřebné.

Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na obsah napadeného rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že v daném případě byla detekována existence celkem 13 odběratelsko-dodavatelských řetězců, přičemž v každém z nich byla zjištěna chybějící daň. Daňovými orgány pak bylo označeno celkem 19 objektivních okolností, které podle žalovaného nasvědčují tomu, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Žalovaný zdůraznil, že unesl své důkazní břemeno ohledně zjištění dokládajících existenci objektivních okolností svědčících o tom, že žalobkyně musela vědět, že posuzovaná plnění jsou součástí podvodného jednání. Z nich podle žalovaného vyplývá, že ve skutečnosti byla žalobkyně doslova zahrnuta celou řadou jednoznačných indicií, či přímo důkazů o skutečné podvodné povaze nastaveného obchodního modelu, nevěnovala jim však žádnou pozornost. Žalobkyni v podstatě nezajímal, kde dodavatelé skutečně sídlí, jaká je jejich historie, nezajímal se o původ zboží, neevidovala množství zboží dle jednotlivých dodavatelů, ale pouze jí stačilo, že zboží nakoupila od dodavatelů a následně jej prodala. Tento nezájem tak musel být záměrem, a nikoliv zanedbáním, a proto se nemůže dovolávat dobré víry.

Replika žalobkyně

7. Žalobkyně v replice zdůraznila, že nárokovala pouze daň z přidané hodnoty, kterou zaplatila svému odběrateli, a to plně v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. Opakovaně poukázala na to, že z rozhodnutí není patrné, proč některým subjektům byla doměřena daňová povinnost a o jaké plnění se jednalo.

Zjištění ze správního spisu

8. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že správce daně zahájil u žalobkyně ve dnech 16. 4. 2014, 23. 5. 2014 a 4. 11. 2014 daňovou kontrolu za předmětná zdaňovací období, kterou zaměřil na prověřování žalobkyní nárokových odpočtů z plnění, která žalobkyni

poskytli v jednotlivých zdaňovacích obdobích dodavatelé cukru. Správce daně již při jednání dne 1. 7. 2014 sdělil žalobkyni své podezření, že dodávky cukru od tuzemských dodavatelů a následný prodej tohoto zboží zahraničním odběratelům tvoří součást řetězově organizovaného podvodu s DPH. Své konečné závěry shrnul správce daně v 5 zprávách o daňové kontrole pro jednotlivá zdaňovací období (poslední zpráva se týkala společně února a března 2014), ve kterých shodně konstatoval, že žalobkyně se účastnila obchodních transakcí s cukrem, ve kterých byl detekován podvod na DPH, o čemž žalobkyně mohla vědět. V každé ze zpráv o daňové kontrole správce daně identifikoval řetězce společností zapojených do obchodu s cukrem krystal, do kterých byla zapojena také žalobkyně s tím, že v těchto řetězcích existuje vždy jeden článek, který neodvedl státní pokladně daň, kterou si další článek v řetězci odečetl.

9. V prvním kalendářním čtvrtletí roku 2013 identifikoval správce daně 4 takové dodavatelsko – odběratelské řetězce, ve kterých zjistil chybějící daň u společnosti SAVARTES s.r.o., která se měla účastnit ve 2 řetězcích a u společnosti MAPREL Trade s.r.o., která měla účast v dalších 2. K chybějící dani u společnosti MAPREL Trade s.r.o., která byla v jednom případě (řetězci) přímým dodavatelem žalobkyně a ve druhém jejím subdodavatelem (mezi touto společností a žalobkyní byla ještě společnost HYDROENERGIE spol. s r. o.), správce daně uvedl, že podle zpráv získaných dožádáním od příslušného správce daně je tato společnost nekontaktní, nespolupracuje se správcem daně a daňové přiznání za 1. čtvrtletí 2013 nebylo podáno ani po výzvě. Ke společnosti SAVARTES s.r.o., která byla subdodavatelem žalobkyně (v obou případech přes společnost HYDROENERGIE spol. s r. o.) správce daně uvedl, že podle zpráv získaných dožádáním od příslušného správce daně, podala tato společnost daňové přiznání k DPH za 1. čtvrtletí 2013, ve kterém vykázala daňovou povinnost ve výši 0 Kč, přičemž daň na vstupu a na výstupu vykázala ve shodné výši cca 2,5 mil Kč. Současně byly zajištěny daňové doklady na daň v celkové výši 971 497 Kč, které tato společnost vystavila společnosti HYDROENERGIE spol. s r. o. (přímý dodavatel žalobkyně). Vzhledem k nepředložení důkazních prostředků stanovil příslušný správce daně této společnosti za 1. čtvrtletí 2013 daň za použití pomůcek ve výši 2 490 000 Kč, kterou tato společnost nezaplatila.
10. Ve druhém čtvrtletí roku 2013 identifikoval správce daně 2 řetězce obchodních transakcí s cukrem, ve kterých zjistil chybějící daň u společností SP Stavby spol. s r. o. a MAPREL Trade s.r.o. (každá z uvedených společností se účastnila v jednom z nich). K chybějící dani u společnosti MAPREL Trade s.r.o., která byla v tomto čtvrtletí subdodavatelem žalobkyně (mezi touto společností a žalobkyní byla jako přímý dodavatel žalobkyně společnost LAWARDE Trade s.r.o.) uvedl správce daně shodně jako v předchozím čtvrtletí, že podle zpráv získaných dožádáním od příslušného správce daně je tato společnost nekontaktní, nespolupracuje se správcem daně a daňové přiznání ani za 2. čtvrtletí 2013 nepodala, a to ani po výzvě správce daně. Ke společnosti SP Stavby spol. s r. o., která měla být podle správce daně přímým dodavatelem žalobkyně, správce daně uvedl, že podle informací získaných z dožádání je uvedená společnost nekontaktní, za 2. čtvrtletí 2013 podala daňové přiznání, ve kterém vykázala daňovou povinnost ve výši 0 Kč, přičemž přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění byla vykázána ve shodné výši 6,5 mil. Kč. Protože uvedená společnost na výzvu správce daně nereagovala a nepředložila důkazní prostředky, stanovil jí příslušný správce daně DPH podle pomůcek ve výši 916 176 Kč. Podle správce

daně nebyla ze strany této společnosti detekována snaha o odvedení daně, naopak tento subjekt se snažil zastříti skutečný stav nepravdivým daňovým přiznáním.

11. Ve třetím kalendářním čtvrtletí roku 2013 identifikoval správce daně 2 řetězce obchodních transakcí s cukrem, ve kterých zjistil chybějící daň u společností COMODITAS s.r.o. a MAPREL Trade s.r.o. (každá z uvedených společností se účastnila v jednom řetězci). K chybějící dani u společnosti MAPREL Trade s.r.o., která v tomto čtvrtletí subdodavatelem žalobkyně (mezi touto společností a žalobkyní byla jako přímý dodavatel žalobkyně společnost KORAVAN Trade s.r.o.) uvedl správce daně shodně jako v předchozím čtvrtletí, že podle zpráv získaných dožádáním od příslušného správce daně je tato společnost nekontaktní, nespolupracuje se správcem daně a daňové přiznání ani za 3. čtvrtletí 2013 nebylo podáno. Ke druhému řetězci v daném čtvrtletí správce daně uvedl, že přímým dodavatelem žalobkyně byla společnost AgroKOMA s.r.o. (z plnění dodaných touto společností ve 3. čtvrtletí 2013 nárokovala žalobkyně odpočet ve výši 3 469 509 Kč), která podala daňová přiznání za červenec až prosinec 2013 a za únor a březen 2014 a daňové povinnosti uhradila. Uvedená společnost podle správce daně předložila pouze některé doklady vztahující se k transakcím ve 3. čtvrtletí 2013 a některé doklady zajištěné u této společnosti poskytla správci daně Policie ČR. Podle zajištěných dokladů dodávala společnosti AgroKOMA s.r.o. cukr až do října tuzemská společnost COMODITAS s.r.o., přičemž za 3. čtvrtletí roku 2013 měla dodat cukr v hodnotě 114 440 497 Kč (základ daně), z toho 17 166 074 Kč DPH. Společnost COMODITAS s.r.o. je podle zprávy příslušného správce daně nekontaktní a daňové přiznání k DPH za květen až prosinec 2013 nepodala. Správce daně vyměřil této společnosti daňovou povinnost podle pomůcek za červenec 2013 ve výši 59 001 Kč a za srpen 2013 ve výši 1 205 519 Kč, kterou neuhradila.
12. Ve čtvrtém kalendářním čtvrtletí roku 2013 identifikoval správce daně 4 dodavatelsko – odběratelské řetězce, ve kterých zjistil chybějící daň u společností COMODITAS s.r.o., VAXLAND s.r.o., SIXBURY s.r.o. a MIKU-TRANS s.r.o. (každá z uvedených společností se účastnila v jednom řetězci). Ve vztahu k prvním dvěma řetězcům správce daně uvedl, že přímým dodavatelem žalobkyně byla společnost AgroKOMA s.r.o., jejímiž dodavateli byly společnosti COMODITAS s.r.o. a VAXLAND s.r.o. Ke společnosti COMODITAS s.r.o. správce daně uvedl, že podle informací příslušného správce daně je nekontaktní a daňové přiznání nepodala. Také společnost VAXLAND s.r.o. je podle zjištění správce daně nekontaktní, daňová přiznání k DPH za říjen 2013 až prosinec 2014 sice podala, ale vykazovala v nich nulové hodnoty. Správce daně dále uvedl, že ve třetím řetězci byla přímým dodavatelem žalobkyně společnost SIXBURY s.r.o., která daňové přiznání za 4. čtvrtletí 2013 podala a vykazovala v něm daňovou povinnost ve výši 517 tis. Kč (žalobkyní uplatněný nárok na odpočet z plnění dodaných touto společností činí 520 444 Kč), kterou však neuhradila. V posledním řetězci v tomto čtvrtletí byla podle správce daně přímým dodavatelem žalobkyně společnost MIKU-TRANS s.r.o., která je podle informací získaných dožadáním správcem daně nekontaktní a daňové přiznání za 4. čtvrtletí 2013 nebylo přes výzvu podáno, protože DPH z předmětných obchodních transakcí nebyla odvedena.
13. V poslední zprávě o daňové kontrole za měsíce únor a březen 2014 identifikoval správce daně 1 řetězec obchodních transakcí s cukrem, ve kterém zjistil chybějící daň u společnosti VAXLAND s.r.o., která byla subdodavatelem žalobkyně (přes společnost AgroKOMA s.r.o.). Ve vztahu k této společnosti správce daně zopakoval zjištění

konstatovaná již v rámci předchozího řetězce, podle kterých je uvedená společnost nekontaktní, daňová přiznání k DPH za říjen 2013 až prosinec 2014 sice podala, ale vykazala v nich nulové hodnoty, z čehož podle závěru správce daně vyplývá, že v řetězci není odvedena daň.

14. Své závěry o chybějící dani u všech kalendářních čtvrtletích zakončil správce daně konstatováním, že žalobkyně byla poslední tuzemskou firmou, která si nárokuje odpočet z přijatých faktur od tuzemských dodavatelů a na výstupu vykazala uskutečnění plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně podle § 64 zákona číslo 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). V dalších částech zpráv o daňové kontrole pak správce daně popisoval skutečnosti, které podle něj prokazují, že zdanitelná plnění jsou zasažena daňovým podvodem. Po skončení daňové kontroly vydal správce daně dne 7. 3. 2017 shora uvedené dodatečné platební výměry a platební výměry, kterými doměřil (vyměřil) daň v návaznosti na neuznané odpočty. V jejich odůvodnění zcela odkázal na výsledky daňové kontroly.
15. Proti všem rozhodnutím správce daně podala žalobkyně společné odvolání, ve kterém mimo jiné namítala, že správce daně založil závěr o chybějící dani na nekontaktnosti jejích dodavatelů a odběratelů a neobjasnil skutkové okolnosti existence podvodu. Stejně tak podle odvolacích námitek správce daně neprokázal spojení transakcí mezi žalobkyní a jejími bezprostředními dodavateli s obchody zasaženými chybějící daní.
16. O odvolání žalobkyně rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím shora uvedeným způsobem. Žalovaný nejprve provedl právní rozbor problematiky neuznání odpočtu daně na vstupu z důvodu účasti daňového subjektu na transakci zasažené daňovým podvodem s tím, že je třeba postupně zkoumat, zda existuje podvodný řetězec subjektů a chybějící daň ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie, zda existují objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně o podvodném jednání a zda byla žalobkyní přijata veškerá opatření, která po ní mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby zajistila svou neúčast na daňovém podvodu. Žalovaný poté konstatoval, že cukr krystal, jež je předmětem plnění dokladovaných daňovými doklady, měl být přeprodáván mezi jednotlivými články dodavatelsko-odběratelských řetězců, jichž se jako jeden z článků účastnila také žalobkyně. Konkrétně se mělo jednat o tyto řetězce:
 - 1. čtvrtletí 2013
 - a) CommerceVia s.r.o. (SK) → MAPREL Trade s.r.o. (CZ) → HYDROENERGIE spol. s r. o. (CZ) → žalobkyně (CZ) → Chino s. r. o. (SK)
 - b) CommerceVia s.r.o. (SK) → MAPREL Trade s.r.o. (CZ) → žalobkyně (CZ) → Chino s. r. o. (SK)
 - c) NEW TECH SLOVAKIA, a.s. (SK) → SAVARTES s.r.o. (CZ) → HYDROENERGIE spol. s r. o. (CZ) → žalobkyně (CZ) → Chino s. r. o. (SK)
 - d) NEW TECH SLOVAKIA, a.s. (SK) → SAVARTES s.r.o. (CZ) → HYDROENERGIE spol. s r. o. (CZ) → T. Č. (CZ) → žalobkyně (CZ) → Chino s. r. o. (SK)
 - 2. čtvrtletí 2013
 - e) CommerceVia s.r.o. (SK) → MAPREL Trade s.r.o. (CZ) → LAWARDE Trade s.r.o. (CZ) → žalobkyně (CZ) → Chino s. r. o. (SK)

f) CommerceVia s.r.o. (SK) → NEW TECH SLOVAKIA, a.s. (SK) → SP Stavby spol. s r.o. (CZ) → žalobkyně (CZ) → Chino s. r. o. (SK)

• 3. čtvrtletí 2013

g) CommerceVia s.r.o. (SK) → MAPREL Trade s.r.o. (CZ) → KORAVAN Trade s.r.o. (CZ) → žalobkyně (CZ) → Ultra food invest kft. (HUN)

h) CommerceVia s.r.o. (SK) a NEW TECH SLOVAKIA, a.s. (SK) → COMODITAS s.r.o. (CZ) → AgroKOMA s.r.o. (CZ) → žalobkyně (CZ) → Chino s. r. o. (SK), NEW TECH SLOVAKIA, a.s. (SK), SILBER HUNGARY Kft. (HUN) a CTB International s.r.o. (CZ)

• 4. čtvrtletí 2013

ch) NEW TECH SLOVAKIA, a.s. (SK) → COMODITAS s.r.o. (CZ) → AgroKOMA s.r.o. (CZ) → žalobkyně (CZ) → SILBER HUNGARY Kft. (HUN), Penell s.r.o. (SK) a CTB International s.r.o. (CZ)

i) NEW TECH SLOVAKIA, a.s. (SK) → VAXLAND s.r.o. (CZ) → AgroKOMA s.r.o. (CZ) → žalobkyně (CZ) → SILBER HUNGARY Kft. (HUN), KENOV - TRADE Kft. (HUN) a agriculture, s.r.o. (SK)

j) CommerceVia s.r.o. (SK) → SIXBURY s.r.o. (CZ) → žalobkyně (CZ) → SILBER HUNGARY Kft. (HUN), KENOV - TRADE Kft. (HUN) a agriculture, s.r.o. (SK)

k) MIKU-TRANS s.r.o. → žalobkyně (CZ) → CTB International s.r.o. (CZ)

• únor a březen 2014

l) NEW TECH SLOVAKIA, a.s. (SK) → VAXLAND s.r.o. (CZ) → AgroKOMA s.r.o. (CZ) → žalobkyně (CZ) → agriculture, s.r.o. (SK)

17. Dále se žalovaný zabýval chybějící daní. V řetězcích a) a b) žalovaný konstatoval chybějící daň u společnosti MAPREL Trade s.r.o., která za 1. čtvrtletí 2013 nepodala přiznání k DPH a v řetězcích c) a d) u společnosti SAVARTES s.r.o., která sice přiznání k DPH za 1. čtvrtletí 2013 podala a vykazovala v něm nárok na odpočet, avšak zvýšenou daňovou povinnost na základě postupu k odstranění pochybností neuhradila. Ve 2. čtvrtletí 2013 byla podle závěru žalovaného zjištěna chybějící daň v řetězci e) u společnosti MAPREL Trade s.r.o. a v řetězci f) u společnosti SP Stavby spol. s r.o. Ke společnosti MAPREL Trade s.r.o. žalovaný shodně jako u předchozího čtvrtletí uvedl, že tato společnost nepodala ani za 2. čtvrtletí 2013 daňové přiznání a společnost SP Stavby spol. s r.o. sice za příslušné zdaňovací období daňové přiznání podala a vykazovala v něm daňovou povinnost ve výši 0 Kč, ale na výzvu k zahájení daňové kontroly nereagovala a neposkytla potřebnou součinnost ke kontrole. Daň byla této společnosti stanovena příslušným správcem daně podle pomůcek (§ 98 daňového řádu) a nebyla uhrazena. Ve třetím čtvrtletí 2013 konstatoval žalovaný chybějící daň v řetězci g) u společnosti MAPREL Trade s.r.o., která shodně jako v předchozích případech ani za 3. čtvrtletí 2013 nepodala daňové přiznání a v řetězci h) u společnosti COMODITAS s.r.o., která rovněž za předmětné zdaňovací období nepodala daňové přiznání a daň stanovenou za červenec a srpen 2013 podle pomůcek neuhradila. Žalovaný dodal, že v rámci Evropské unie nebyla uhrazena podruhé DPH u společnosti Chino s. r. o. Za 4. čtvrtletí 2013 pak v rámci řetězce ch) byla chybějící daň konstatována u společnosti COMODITAS s.r.o., která za předmětné zdaňovací období nepodala daňové přiznání, je nekontaktní a příslušnému správci daně není známo, zda a kde má skutečné sídlo či provozovnu s materiálním a personálním

Shodu s prvopisem potvrzuje

zázemím pro svou ekonomickou činnost. Daň byla správcem daně vyměřena této společnosti podle pomůcek za červenec 2013 a srpen 2013, ale nebyla uhrazena. V řetězci i) konstatoval správce daně chybějící daň u společnosti VAXLAND s.r.o., která za říjen 2013 až září 2014 podala daňová přiznání k DPH s nulovými hodnotami, je nekontaktní a správci daně není známo, jakou ekonomickou činnost vykonává, případně na jaké adrese. V řetězci j) zjistil žalovaný chybějící daň u společnosti SIXBURY s.r.o., která v daňovém přiznání za 4. čtvrtletí 2013 vykazala vlastní daňovou povinnost, kterou neuhradila a se správcem daně nekomunikuje. Žalovaný dále konstatoval, že oba maďarští odběratelé SILBER HUNGARY Kft. a KENOV - TRADE Kft. jsou pro správce daně nekontaktní, společnost SILBER HUNGARY Kft. nepodala za 4. čtvrtletí 2013 přiznání k DPH ani souhrnné hlášení a společnost KENOV - TRADE Kft. se správcem daně nespolupracuje a nepředkládá doklady. Také slovenský odběratel agriculture, s.r.o. je nekontaktní, sídlí na virtuální adrese a žádné doklady nepředložil. Kromě tuzemských chybějících daní konstatoval žalovaný, že v rámci Evropské unie nebyla uhrazena podruhé DPH maďarskou společností SILBER HUNGARY Kft. V řetězci k) pak nebyla podle závěru žalovaného daň uhrazena dodavatelem MIKU-TRANS s.r.o., který je podle odůvodnění napadeného rozhodnutí pro správce daně nekontaktní, nepodává přiznání k DPH, včetně rozhodného 4. čtvrtletí 2013. Konečně v řetězci l) konstatoval žalovaný chybějící daň u společnosti VAXLAND s.r.o., která – jak již bylo řečeno - za říjen 2013 až září 2014 podala daňová přiznání k DPH s nulovými hodnotami, je nekontaktní a správci daně není známo, jakou ekonomickou činnost vykonává, případně na jaké adrese. V bodě 67 napadeného rozhodnutí pak žalovaný ve vztahu k chybějící dani učinil souhrnné zhodnocení a uvedl, že podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je předmětem tuzemské DPH mimo jiné i dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Žalobkyní uváděná plnění na předložených daňových dokladech vystavených shora uvedenými dodavateli jsou dodáním zboží, které není osvobozeno od daně. Přestože podle spisového materiálu žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z těchto plnění podle § 72 a násl. zákon o DPH, tak podle závěru žalovaného byla naplněna podmínka pro definování podvodu na DPH, tj. existence chybějící daně. Žalovaný zrekapituloval, že chybějící daň považuje za prokázanou v tuzemsku u dodavatelů MAPREL Trade s.r.o., SP Stavby spol. s r.o., COMODITAS s.r.o., MIKU-TRANS s.r.o., SIXBURY s.r.o. a SAVARTES s.r.o. s tím, že umožněním čerpání nadměrného odpočtu žalobkyní za situace, kdy není odvedena daň v rámci řetězce, by tak jednoznačně došlo k porušení neutrality daně.

18. Následně žalovaný v bodech 68 až 112 napadeného rozhodnutí posuzoval tzv. objektivní okolnosti, ze kterých dovozoval, že žalobkyně mohla a měla vědět, či musela vědět, že se svým plněním účastní podvodného jednání. Konkrétně žalovaný k této otázce konstatoval, že bylo nalezeno dostatečné množství zjištění dokládajících existenci objektivních okolností svědčících o tom, že žalobkyně musela vědět, že tato plnění jsou součástí podvodného jednání a že skutečným cílem žalobkyně a celé podvodné skupiny bylo vylákat nadměrné odpočty ze státního rozpočtu, přičemž pořízení a dodání zboží (cukru krystal) mělo pouze doplňkovou, druhořadou roli. Přestože tyto „objektivní okolnosti“ samy o sobě jednotlivě nesvědčí o nezákonném jednání žalobkyně, tak ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě vedou k výše uvedenému závěru, totiž že žalobkyně musela vědět o tom, že se účastní podvodného jednání na dani z přidané hodnoty. V bodě 117

napadeného rozhodnutí pak žalovaný konstatoval závěr, že ačkoliv žalobkyně předložením předmětných daňových dokladů splnila formální náležitosti pro uplatnění nároku na odpočet daně, tak v důsledku prokázání, že přijatá zdanitelná plnění byla součástí daňového podvodu, kterého se žalobkyně účastnila za okolností, podle kterých o této skutečnosti musela vědět, aniž by přijala opatření k ověření okolností daného případu tak, aby zajistila neúčast na daňovém podvodu, nevznikl jí nárok na odpočet daně. V závěru napadeného rozhodnutí se žalovaný vyjadřoval k odvolacím námitkám žalobkyně. K odvolací námitce, ve které žalobkyně protestovala proti tomu, že správce daně založil tvrzení o neuhrazené dani na nekontaktnosti předchozích článků v řetězci a informací od jejich správců daně, že tyto nepodávaly přiznání, žalovaný uvedl, že s žalobkyní souhlasí potud, že identifikace chybějící daně a tedy porušení daňové neutrality je prvním krokem k definování daňového podvodu. Podle názoru žalovaného však bylo prokázáno, že v rámci dodavatelsko – odběratelských řetězců (a, b, c, d, e, f, g, h, ch, i, j, k, l) nedošlo k odvedení daně z uskutečněného zdanitelného plnění na výstupu s tím, že správce daně konkrétně identifikoval, u kterého z článků každého řetězce chybí DPH a v důsledku neplnění konkrétně kterých povinností. Jednalo se např. o neuhrazení daňové povinnosti v důsledku stanovení daně za použití pomůcek (společnosti SAVARTES s.r.o., SP Stavby spol. s r.o.), nepodání daňového přiznání a tudíž nepřiznání a neuhrazení daňové povinnosti (společnost MAPREL Trade s.r.o., COMODITAS s.r.o.), nepředložení evidence pro daňové účely a tudíž nemožnost zjistit, zda posuzované plnění bylo zahrnuto v příslušném daňovém přiznání (společnost AgroKOMA s.r.o.) či podání přiznání k DPH, ve kterém byly vykázané nulové hodnoty na vstupu i výstupu, a tudíž nebyla odvedena DPH (společnost VAXLAND s.r.o.). Za podstatné považuje žalovaný také zjištění správce daně ohledně cirkulace zboží v kruhu, z České republiky na Slovensko a Maďarsko a zpět do České republiky, přičemž ani v jednom případě žalobkyně nedoložila původ cukru (certifikát původu a kvality zboží) a není tak postaveno najisto, že se jednalo vždy o „jiné“ zboží.

Posouzení věci krajským soudem

19. V daňových nalézacích řízeních zakončených napadeným rozhodnutím prověřovaly daňové orgány žalobkyní nárokové odpočty ze zdanitelných plnění spočívajících v nákupu cukru. Předmětem sporu je, zda má žalobkyně na uznání sporných odpočtů právní nárok. Úvodem právního posouzení je třeba uvést, že daňové orgány nezpochybnily, že k uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění došlo. Současně není pochyb o tom a nezpochybnuje to ani žalobkyně, že i v případě, kdy deklarované plnění proběhlo a bylo využito pro ekonomickou činnost daňového subjektu, lze nárok na odpočet odepřít, pokud je zdanitelné plnění součástí podvodu na DPH, jehož se příslušný daňový subjekt vědomě zúčastnil.
20. Předpokládaný postup správce při zjišťování daňového podvodu a účasti daňového subjektu na něm byl opakovaně popsán v judikatuře Nejvyššího správního soudu. V této souvislosti lze poukázat např. na jeho rozsudek ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 55 (veškerá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na která je v tomto rozsudku odkazováno, jsou dostupná na www.nssoud.cz), v němž konstatoval, že „[p]ro posouzení, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH spáchaného dodavatelem, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud

ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobkyně věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že ji přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu“. V tomto směru správce daně předepsaný postup v zásadě dodržel. Jediným sporným bodem mezi účastníky byla otázka přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni na základě vědomostního testu, kterou však krajský soud v tomto řízení s ohledem na níže uvedený právní závěr nepřezkoumával.

21. V souladu s postupem žalovaného se proto taky krajský soud zabýval nejprve tím, zda v konfrontaci se žalobními body ob stojí závěry daňových orgánů o existenci daňového podvodu, včetně toho, že v obchodních transakcích, kterých se žalobkyně zúčastnila, nebyla uhrazena daň, kterou si následně žalobkyně hodlala odečíst na vstupu. Pokud jde o závěry správce daně a žalovaného o existenci shora uvedených odběratelsko – dodavatelských řetězců, jejichž účastníci si postupně (pře)prodávali cukr, tak tyto lze považovat pro účely tohoto soudního přezkumu s ohledem na obsah žalobních bodů za dostačující. Žalobkyně sice v žalobě namítá, že se jedná o uměle vytvořené řetězce a že závěry daňových orgánů o existenci některých z nich jsou nepřezkoumatelné, nereaguje však konkrétně na skutková zjištění a závěry daňových orgánů, ze kterých dovodily, že relevantní zboží bylo postupně (pře)prodáváno mezi jednotlivými subjekty zařazenými do shora popsanych řetězců. Závěr o neodvedené dani pak daňové orgány učinily ve vztahu ke každému řetězci u jednoho subjektu. Tyto subjekty lze rozdělit do dvou skupin. Do první patří společnost MAPREL Trade s.r.o., která se měla účastnit v řetězcích a), b), e) a g) a MIKU-TRANS s.r.o. z řetězce k), které podle závěru daňových orgánů daňová přiznání za rozhodná zdaňovací období nepodaly a žádnou daň neodvedly, dále společnost VAXLAND s.r.o. z řetězců i) a l), která za rozhodná zdaňovací období podala nulová daňová přiznání a také společnost SIXBURY s.r.o. z řetězce j), která sice daňové přiznání za 4. čtvrtletí 2013 podala, ale vyměřenou daňovou povinnost neuhradila. Ve všech těchto případech došlo k tomu, že podle nezpochybněných závěrů daňových orgánů dodavatelé prodali zboží dalšímu článku v řetězci včetně daně, kterou následně neodvedli, a to buď proto, že vůbec nepodali daňové přiznání, nebo jej podali se zjevně nesprávnými údaji (nulovými hodnotami přes prokázaný prodej zboží s daní), případně vyměřenou daň neuhradili. Pokud si za této situace žalobkyně coby následující článek v řetězci uplatnila z koupě totožného zboží (ať již jako přímý odběratel nebo přes další článek) odpočet daně na vstupu, může se vskutku jednat o prvotní podklad (odrazový můstek), na jehož základě lze při dalších nezbytných zjištěních vybudovat závěr o vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu vedoucí až k neuznání nárokových odpočtů. V tomto směru není ani podstatné, zda se jednalo o přímé dodavatele žalobkyně nebo o subdodavatele. Jediné námitky žalobkyně, které proti této skupině dodavatelů uplatnila, směřovaly k neznalosti jejích subdodavatelů. Tato skutečnost však nemá pro účely posouzení chybějící daně žádný vliv a lze se jí zabývat až v dalších fázích.

22. Druhou skupinu pak tvoří subjekty SAVARTES s.r.o. z řetězců c) a d), SP Stavby spol. s r.o. z řetězce f) a COMODITAS s.r.o. z řetězce h) a ch), u kterých byla chybějící daň zjištěna poté, kdy jim byla daňová povinnost stanovena podle pomůcek a následně neuhradena. Ve vztahu k těmto subjektům žalobkyně správně namítala, že u nich nelze z odůvodnění napadeného rozhodnutí, resp. zpráv o daňové kontrole, seznat, z jakých důvodů ke stanovení daňové povinnosti došlo a zejména zda úředně stanovená daňová

povinnost vznikla v souvislosti s obchodováním s cukrem (v meritu této věci). Povinnost správce daně je specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, což zahrnuje také povinnost prokázat spojitost mezi neodvedenou daní a nárokovaným odpočtem. Samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie není. V případě společnosti SAVARTES s.r.o., které se týká první čtvrtletí 2013, ze zprávy o daňové kontrole za toto období vyplývá, že uvedená společnost daňové přiznání podala a vykazala v něm daň na výstupu ve výši 2,5 mil Kč, proti které uplatnila odpočty ve shodné výši. Správce daně konstatoval, že zajistil doklady o dodání zboží tímto dodavatelem společnosti HYDROENERGIE spol. s r. o. (přímý dodavatel žalobkyně v 1. čtvrtletí 2013) v hodnotě 6 476 646 Kč s daní 971 497 Kč a že s ohledem na nepředložení blíže nespecifikovaných důkazních prostředků byla společnosti SAVARTES s.r.o. stanovena daňová povinnost ve výši 2 490 000 Kč, která nebyla uhrazena. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí a příslušné zprávy o daňové kontrole však již není zřejmé, jak tato daň souvisí s plněním, ze kterého žalobkyně nárokovala v rozhodném zdaňovacím období odpočty daně na vstupu. Uvedené závěry se uplatní také u společnosti SP Stavby spol. s r.o. Také tato společnost podle zjištění správce daně podala za rozhodné 2. čtvrtletí 2013 daňové přiznání, ve kterém vykazala přijatá a uskutečněná plnění ve stejné výši 6,5 mil. Kč. Protože uvedená společnost na výzvu správce daně nereagovala, byla jí daňová povinnost stanovena podle pomůcek ve výši 916 176 Kč, kterou nezaplatila. Ani v tomto případě však není zřejmá souvislost mezi stanovenou daní a odpočtem žalobkyně. Konečně společnost COMODITAS s.r.o., která byla ve 3. a 4. čtvrtletí 2013 subdodavatelem žalobkyně (přes společnost AgroKOMA s.r.o.) a podle zjištění správce daně měla dodat ve 3. čtvrtletí roku 2013 dodat společnosti AgroKOMA s.r.o. cukr v hodnotě 114 440 497 Kč (základ daně), z toho 17 166 074 Kč DPH. Společnost COMODITAS s.r.o. daňové přiznání k DPH za příslušné měsíce nepodala, ale správce daně jí vyměřil daňovou povinnost podle pomůcek za červenec 2013 ve výši 59 001 Kč a za srpen 2013 ve výši 1 205 519 Kč, kterou neuhradila. Žalobkyni přitom nebyl za 3. čtvrtletí 2013 uznán nárok na odpočet z plnění dodaných společností AgroKOMA s.r.o. v celkové výši 3 469 509 Kč, která více než dvojnásobně převyšuje zjištěnou neodvedenou daň. Nepřesvědčivě a vnitřně rozporně pak působí také některé části odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný v bodě 122 (str. 47 napadeného rozhodnutí) ve výčtu neuhrazených daňových povinností zmiňuje také společnost AgroKOMA s.r.o., u které podle žalovaného nebylo možné pro nepředložení daňové evidence zjistit, zda posuzované plnění bylo zahrnuto v příslušném daňovém přiznání, ale při popisu řetězců h), ch) a i), kterých se tato společnost měla účastnit, byla chybějící daň konstatována u jiných subjektů (COMODITAS s.r.o. a VAXLAND s.r.o.), a to z jiných důvodů, než že by nebyla předložena evidence (srov. body 42 a 44 napadeného rozhodnutí). Neodvedení daně u tohoto dodavatele se nepodává ani ze zpráv o daňové kontrole za příslušná zdaňovací období. Konstatuje se v nich sice, že uvedený dodavatel předložil pouze některé doklady vztahující se k transakcím ve 3. čtvrtletí 2013 (což žalovaný v bodě 42 poněkud nepřesně reprodukuje tak, že „AgroKOMA s.r.o. *správcí daně nedoložil evidenci pro daňové účely v návaznosti na podaná přiznání k dani z přidané hodnoty, ani žádné jiné důkazní prostředky*“), ale i v nich se uvádí, že uvedená společnost své daňové povinnosti splnila.

23. K uvedeným společnostem SAVARTES s.r.o., SP Stavby spol. s r.o. a COMODITAS s.r.o. lze souhrnně uvést, že závěry správce daně, potažmo žalovaného,

zůstaly v rovině procesní. Úvahy správce daně a žalovaného o existenci daňového podvodu v řetězcích s účastí těchto subjektů, včetně neodvedené daně, zůstaly v tomto směru nedokončené a neumožňují krajskému soudu přezkoumat závěr, zda k daňovému podvodu vůbec došlo. Krajskému soudu přitom nepřísluší doplňovat nedokončené úvahy daňových orgánů, protože by tím již nepřipustně nahrazoval jejich činnost. V tomto směru není ani rozhodující, že zboží cirkulovalo mezi cizinou a Českou republikou, jak je opakovaně zdůrazňováno, neboť to samo o sobě daňovým podvodem není.

Závěr a náhrada nákladů řízení

24. Krajský soud uzavírá, že napadené rozhodnutí neobstojí, neboť závěr žalovaného o chybějící dani, potažmo o existenci daňového podvodu, je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Proto krajskému soudu nezbylo než napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1, ve spojení s § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušit a podle § 78 odst. 4 téhož zákona věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Za této situace považoval krajský soud za předčasné zabývat se přezkumem objektivních okolností, na základě kterých daňové orgány dospěly k závěru, že žalobkyně věděla (musela vědět), že participuje na transakci zasažené daňovým podvodem. Takový závěr totiž musí z povahy věci následovat až poté, kdy daňové orgány prokážou, že k daňovému podvodu vůbec došlo (srov. bod 61 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 55). Proto krajský soud ani neprováděl a nehodnotil žalobkyní navržené důkazy.
25. Pro úplnost krajský soud dodává, že zvažoval možnost, zda u některých zdaňovacích období, u kterých neměl vůči závěru žalovaného o nedovedené dani žádné zásadní výhrady (což se v zásadě týká února a března 2014), není namístě v řízení pokračovat (tj. zrušit napadené rozhodnutí pouze v části, ve které byly potvrzeny platební výměry za předchozí zdaňovací období), ale dospěl k závěru, že takový postup není vhodný. Judikatura Nejvyššího správního soudu sice v obecné rovině připouští možnost rozdílného rozhodování o jednom rozhodnutí, pokud se skládá ze dvou či více výroků, které obstojí z hlediska testu oddělitelnosti (alespoň materiálně), což by teoreticky v tomto případě přicházelo v úvahu. Krajský soud však přihlédl k žalovaným zdůrazňované potřebě vnímat zjištěné skutečnosti ve vzájemné souvislosti, což žalovaný činí zejména v případě výčtu objektivních skutečností, které se prolínají všemi zdaňovacími obdobími. Za této situace považoval krajský soud za potřebné, aby otázka chybějící daně a daňového podvodu byla postavena najiště za všechna sporná zdaňovací období a napadené rozhodnutí proto zrušil jako celek.
26. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. a přiznal procesně úspěšné žalobkyni vůči žalovanému právo na plnou náhradu nákladů řízení. Konkrétně krajský soud přiznal žalobkyni právo na náhradu zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a nákladů účelně vynaložených na zastoupení daňovým poradcem, jejichž výši krajský soud určil v souladu s § 35 odst. 2 větou za středníkem s. ř. s. podle vyhlášky číslo 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Konkrétně krajský soud přiznal žalobkyni náhradu odměny za zastupování v rozsahu 2 úkonů (1. - převzetí a příprava zastoupení, 2. - podání žaloby) po 3 100 Kč podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodem 5 advokátního tarifu a dále náhradu hotových výdajů v paušální výši 600 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Protože zástupkyně žalobkyně je plátcem DPH, jsou náklady na zastoupení ve výši 6 800 Kč

navýšeny podle § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku odpovídající dani z přidané hodnoty ve výši 1 428 Kč. Výše uvedené náklady řízení v celkové výši 11 228 Kč shledal krajský jako účelně vynaložené a uložil žalovanému povinnost nahradit je žalobkyni k rukám její zástupkyně (daňového poradce) podle přiměřeného (§ 64 s. ř. s.) použití § 149 odst. 1 zákona číslo 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen o. s. ř.). Náklady v souvislosti s replikou k vyjádření žalovaného krajský soud ve své rozhodovací praxi zpravidla nepovažuje za účelně vynaložené náklady, jejichž náhradu by bylo možné přenést na procesně neúspěšného účastníka. Délku pariční lhůty krajský soud oproti obecné délce stanovené v § 160 odst. 1 o. s. ř. prodloužil, protože rozsudky správních soudů nabývají právní moci již okamžikem doručení (§ 54 odst. 5 s. ř. s.) a obecná 3 denní lhůta se tak jeví krajskému soudu nepřiměřeně krátká.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

Nesplní-li povinný, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může se oprávněná domáhat nařízení výkonu rozhodnutí (exekuce).

Ostrava 5. prosince 2019

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu