



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

žalobce: **ATARA AGRO s. r. o.**
sídlem U Barbory 198, 735 06 Karviná-Doly
zastoupeného advokátem Mgr. Petrem Kučerou
sídlem Na Hradbách 2632/18, 702 00 Ostrava – Moravská Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2018, č. j. 38865/18/5300-21441-708995

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 31. 10. 2018 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 24. 8. 2017, č. j. 2997137/17/3212-50522-800104, platebnímu výměru, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2015.
2. Žalobce rekapituloval obsah napadeného rozhodnutí a namítl, že v konkrétních případech provedl standardní kroky směřující k tomu, aby si prověřil skutečnost, že prodávající je existujícím subjektem, což zjistil ze zápisu v obchodním rejstříku a prověřil, že prodávající není tzv. nespolehlivým plátcem a že je registrovaným plátcem DPH. Ve snaze předejít tomu, aby se stal byť nevědomým účastníkem daňového podvodu, odmítl převzít daňový doklad, kterým byla účtována cena dodatečného plnění, na kterém byl jako platební místo uveden účet, který nebyl registrován finanční správou jako tzv. zveřejněný účet.
3. Žalobce dále podotkl, že nemůže být sankcionován za obchodování se subjektem s nízkým základním kapitálem, jestliže takový kapitál umožňuje předmětná právní úprava. Je také běžnou praxí, že společnosti s ručením omezeným mají administrativní sídlo v kancelářských budovách, které slouží jako korespondenční adresa, přičemž ve skutečnosti skladují své zboží na zcela odlišném místě. Právní úprava nevylučuje využívání tzv. virtuálních sídel. Nezákonný je podle žalobce požadavek žalovaného, aby byly obchodní smlouvy uzavírány toliko se subjekty, které samy sebe propagují na internetu. Také požadavek žalovaného, aby žalobce obchodoval pouze se subjektem, se kterým má již předchozí zkušenost, je nezákonný, když by v důsledku znamenal, že by žádný nový podnikatelský subjekt nemohl vstoupit na trh.
4. Podle žalobce je také zcela irelevantní skutečnost, že ze strany dodavatelů žalobce nebyly předloženy laboratorní rozbory máku, stejně jako skutečnost, kdo byl objednatelem přepravy máku k žalobci. Je podstatné, zda žalobce podstoupil reálné podnikatelské riziko v souvislosti s uzavřením smluv na dodávky máku. Dokazováním bylo zjištěno, že k uzavření kupních smluv došlo v okamžiku fyzického převzetí zboží žalobcem. Žalobce přitom na základě svých dlouholetých odborných zkušeností vyhodnotil, že zboží bylo dodáno řádně a včas.
5. Žalobce dále zdůraznil, že z napadeného rozhodnutí vůbec nevyplývá, zda se v případě dodavatelů žalobce jednalo o účastníky daňového podvodu, nebo se jednalo o subjekty, které z jakýchkoli důvodů neodvedly či dokonce nepřiznaly a neodvedly DPH. Žalovaný neprokázal a ani netvrdil, že by dodavatelé žalobce byly účastníkem řetězce subjektů zapojených do daňového podvodu. Pokud se osoby ovládající společnost Arzona nebo PREMIUM STORE rozhodly nesplnit své závazky v oblasti správy daní, nemohl žalobce tuto skutečnost zjistit v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, zda vůči dodavatelům žalobce bylo zahájeno trestní řízení.
6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Jeho vyjádření odpovídá v zásadě skutečnostem vymezeným v napadeném rozhodnutí.

Zjištění z obsahu správních spisů

7. Ze správních spisů soud pro účely soudního přezkumu zjistil, že správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností a v následné daňové kontrole neuznal žalobci nárok na odpočet daně deklarovaný na daňových dokladech od společnosti Arzona s. r. o. a PREMIUM STORE s. r. o., které se týkaly máku modrého v celkové hodnotě základu daně 3 288 000 Kč a daně ve snížené sazbě ve výši 493 200 Kč. Za zkoumané zdaňovací období 1. čtvrtletí 2015 deklaroval žalobce nárok na odpočet ve výši 510 795 Kč. Správce daně dospěl k závěru o účasti žalobce na daňovém podvodu a vydal následně dne 24. 8. 2017 shora uvedený platební výměr, o kterém k odvolání žalobce rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.

Posouzení věci krajským soudem

8. Krajský soud podotýká, že ve věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 3. 6. 2020, č. j. 22 Af 1/2019 – 57, kterým napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
9. Tento rozsudek byl však ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2021, č. j. 6 Afs 204/2020-43. V něm Nejvyšší správní soud předně uzavřel, že považoval-li krajský soud za nesprávně identifikovanou chybějící daň jen z toho důvodu, že dodavatelům žalobkyně byla daňová povinnost vyměřena na základě pomůcek, pokud z tohoto důvodu rozhodnutí stěžovatele zrušil, porušil tím povinnost vymezenou v § 75 odst. 2 s. ř. s., když neexistencí daňového podvodu z důvodu neexistence chybějící daně, resp. její nesprávné či nedostatečné identifikace žalobkyně vůbec neargumentovala.
10. Dále přijal Nejvyšší správní soud v kasačním rozsudku následující závěry: „*Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda důvodem ke zrušení rozhodnutí stěžovatele byla krajským soudem vytýkaná „nedostatečná identifikace nestandardních okolností, které by svědčily o tom, že předmětné transakce jsou zasažené podvodem“.* Takové zjištění by samo o sobě postačovalo k přijetí závěru o nezákonnosti rozhodnutí stěžovatele a potvrzení tohoto zjištění by mohlo vést k tomu, že shora přijatý závěr o porušení § 75 odst. 2 s. ř. s. ze strany krajského soudu je pro výsledek řízení bezpředmětným. K takovému závěru však Nejvyšší správní soud nedospěl.

Stěžovatel popsal okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu v bodech 28 – 40 svého rozhodnutí. Vedle okolností týkající se existence neuhrazené daně ze strany dodavatelů žalobkyně (její vyměření za pomoci pomůcek a následného částečného vymožení prostřednictvím zajišťovacích příkazů) poukázal stěžovatel zejména na následující okolnosti:

- *obchodování s rizikovou komoditou (na maková semena je aplikován režim přenesené daňové povinnosti)*
- *typické znaky pro řetězové podvody – u dodavatele - společnosti Arzona: minimální podnikatelská historie; do obchodního rejstříku zapsán 23. 8. 2014; původní statutární zástupce na různých pozicích v desítkách společností; společníkem společnost, která se zabývá zakládáním „ready made“ společností; obecný předmět činnosti; do sbírky listin nezakládal povinné dokumenty, ke dni 28. 12. 2016 zrušen s likvidací; virtuální sídlo; žádná adresa provozovny; nekontaktnost; statutární zástupce rovněž nekontaktní, ke svědecké výpovědi se nepodařilo předvést ani Policii ČR; s účinností od 17. 11. 2015 nespolehlivým plátcem; v současnosti nespolehlivou osobou;*
- *typické znaky pro řetězové podvody – u dodavatele - společnosti PREMIUM STORE: do obchodního rejstříku zapsán 7. 2. 2014; dne 27. 5. 2014 změna statutárního zástupce;*

původní statutární zástupce na různých pozicích v desítkách společností; stávající zástupce a společník S. B.; obecný předmět činnosti; do sbírky listin nezakládal povinné dokumenty; virtuální sídlo; žádná adresa provozovny; nekontaktnost; statutární zástupce rovněž nekontaktní, ke svědecké výpovědi se nepodařilo předvést ani Policii ČR; s účinností od 30. 3. 2015 nespolehlivým plátcem, v současnosti nespolehlivou osobou;

- z účtu společností Arzona i PREMIUM STORE byly všechny peněžní prostředky připsané na účet vybírány obratem v hotovosti, z těchto účtů nikdy nebyly placeny závazky vůči možným dodavatelům (např. za nákup komodity, jež byla následně dodána žalobkyni), dispoziční právo k bankovnímu účtu společnosti Arzona má kromě nezastížitelného statutárního zástupce i pan B., který však nikdy nebyl jednatelem či společníkem této společnosti;
- daňové doklady vystavené společností Arzona a PREMIUM STORE obsahovaly shodná data vystavení, data uskutečnění zdanitelného plnění i data splatnosti, žalobkyně hradila úhrady za předmětná plnění v částkách přesahujících milion korun hned v den uskutečnění zdanitelného plnění, vždy před provedením platby byly na bankovní účet žalobkyně vloženy peněžní prostředky pod označením „půjčka taraba“, tedy půjčka jednatele žalobkyně, posléze docházelo k převodu prostředků zpět, úhrady tedy nebyly prováděny z peněžních prostředků žalobkyně;
- původ zboží nebyl správcem daně zjištěn a nezjišťoval jej ani daňový subjekt, u předmětných dodávek nebyla zjištěna žádná smluvní dokumentace, případná rizika nebyla nijak ošetřena, webové stránky propagující činnost společností Arzona a PREMIUM STORE nebyly nalezeny;
- personální propojení mezi společnostmi Arzona a PREMIUM STORE prostřednictvím osoby pana B., žalobkyně předem nevěděla, kdo bude dodavatelem máku, zboží dodáno nejprve společností Arzona a následně po zjištění, že na dalším daňovém dokladu od této společnosti byl uveden účet, který není registrován na finančním úřadě, zaslal pan Bystrov nový daňový doklad, na kterém byla jako dodavatel uvedena společnost PREMIUM STORE, není zřejmé, v jakém vztahu vystupoval pan B. za společnost Arzona, žalobkyně s touto osobou jednala, aniž by ověřovala, za jakou společnost pan B. vystupuje.

Na základě všech výše uvedených okolností stěžovatel dospěl k závěru, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku.

Krajský soud přistoupil k posouzení otázky, zda zjištěné okolnosti průběhu sporných transakcí nasvědčují spáchání daňového podvodu, způsobem, s nímž se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Předně je nutno připomenout, že „prokazování skutečného úmyslu daňového subjektu ve vztahu k neodvedení daně zpravidla přesahuje praktické možnosti dokazování ve správním řízení, protože lpění na něm by mohlo vést k neefektivnosti odhalování daňových podvodů, a tedy i sanování jejich dopadů na veřejný rozpočet. Příčinou bývá často nekontaktnost, nespoleupráce či nesolventnost některého ze článků řetězce vedoucí k nemožnosti ověření správnosti a úplnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání, fakticity plnění souvisejících s uplatněným nárokem na odpočet, doměření daně či jejího exekučního vymáhání. Proto po orgánech finanční správy nelze podle ustálené judikatury v zásadě požadovat, aby přesně popsaly, který článek (a jakou měrou) profitoval z neodvedení daně. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Tato zmíněná

praktická nemožnost je sama o sobě objektivním faktem, který je nutno považovat za zásadní v procesu konstatování existence daňového podvodu; je tudíž nezbytné, aby správce daně takovou skutečnost v odůvodnění svého rozhodnutí (zprávy o daňové kontrole) srozumitelně a přehledně popsal a podložil zjištěními majícími podklad ve spisu“. K tomu, aby mohl být přijat závěr o existenci daňového podvodu, musí přistoupit ještě další objektivní okolnosti, „které teprve ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění“. Zásadně přitom „nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu“ (cit. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 – 43).

Krajský soud se však řádně nezabýval tím, zda jednotlivé okolnosti, z nichž správce daně, resp. stěžovatel dovozovali existenci daňového podvodu, ve svém souhrnu představují dostatečný podklad pro přijetí důvodné domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele zcela zřetelně vyplývá praktická nemožnost dopátrat se příčin nezaplacení daně, resp. její části – jak shrnul v bodě 29. Společnost Arzona nepodala od data své registrace žádné daňové přiznání, ani neumožnila správci daně zahájit za zdaňovací období leden 2015 daňovou kontrolu, daňová povinnost tak musela být stanovena dle pomůcek (dle zjištěných přijatých plateb na bankovním účtu), přičemž na základě vydaného zajišťovacího příkazu byla daňová povinnost uhrazena pouze částečně. Obdobně společnost PREMIUM STORE nepodala za březen 2015 daňové přiznání a daň byla vyměřena dle pomůcek (zdůrazněno krajským soudem).

Krajský soud v rámci svého značně selektivního hodnocení okolností daňového podvodu (viz dále) zcela odhlédl od okolností týkajících se prokázané (ne)činnosti dodavatelů žalobkyně (v pozici tzv. missing traders), které nutně vedly ke stanovení daňové povinnosti dle pomůcek. Jak uvedl již stěžovatel, i podle judikatury SDEU lze nesplnění formálních povinností daňových subjektů (jako je např. nepodání přiznání k DPH, či nevedení účetnictví), které znemožní kontrolu daně z přidané hodnoty ze strany daňové správy, a které proto mohou bránit správnému výběru daně a ve výsledku tak ohrožují řádné fungování společného systému DPH, považovat za součást daňových úniků (viz rozsudek ze dne 28. 7. 2016, ve věci Astone, C-332/15, bod 56, a ze dne 7. 3. 2018, ve věci Dobre, C-159/17, bod 41) (zdůrazněno krajským soudem).

Pokud krajský soud následně hodnotil stěžovatelem podrobně popsané okolnosti týkající se existence a fungování těchto společností jako „typické okolnosti“, jež jsou dle krajského soudu zcela irelevantní, aniž by tento svůj úsudek jakkoli rozvedl či odůvodnil, takové hodnocení je zcela nedostatečné a zároveň nesprávné, neboť právě nestandardní okolnosti činnosti těchto společností (ve vazbě na předmět plnění), zejména jejich nekontaktnost, resp. „zmizení ze scény“, je podstatnou indicií nasvědčující závěru o podvodném jednání (zdůrazněno krajským soudem). Krajský soud pak tuto okolnost dle Nejvyššího správního soudu zcela nelogicky v bodě 21 napadeného rozsudku „vyvažuje“ tím, že dodavatelé disponovali takovým majetkem, který postačoval k úhradě větší části vyměřené daně.

Krajský soud vyloučil jako okolnosti nasvědčující existenci daňového podvodu a) skutečnost, že by bylo obchodováno s rizikovou komoditou, b) úhradu dodávek žalobcem v řádech milionů Kč v den uskutečnění zdanitelného plnění, neuzavření písemných kupních smluv a neošetření rizik, c) absenci veřejné reklamy a internetových stránek dodavatelů, a d) roli pana B. Krajský soud postupoval tak, že u jednotlivých vybraných okolností vyloučil, že by nasvědčovaly daňovému podvodu s tím, že se nejedná o natolik zřetelné okolnosti, jež by svědčily o zasažení sporných transakcí podvodným jednáním. Takový přístup však neodpovídá standardům, které lze při „prokazování“ daňových podvodů klást na daňové orgány, neboť jak bylo uvedeno výše, podvodné jednání zpravidla nebude možné prokázat „bez důvodných pochybností“, postačí odůvodněná domněnka takového jednání. Okolnosti, které takovému jednání nasvědčují, je přitom nutno hodnotit nikoliv selektivně (neboť skutečně každá okolnost sama o sobě nedokazuje, že předmětné transakce jsou zatížené podvodem), nýbrž v souhrnu a ve vzájemné souvislosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 AfS 58/2013 - 34).

K hodnocení krajského soudu stran jednotlivých vybraných okolností je pak nutno uvést následující. Ad a) krajský soud vyloučil, že by zařazení makových semen do výčtu komodit, při jejichž plnění bude použit režim přenesení daňové povinnosti, činil z této komodity komoditu rizikovou. Bez ohledu na to, že žalobkyně (jak uváděl stěžovatel) proti takové kategorizaci makových semen nic nenamítala, je nutno vyjádřit s takovým hodnocením krajského soudu nesouhlas. V tomto ohledu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s argumentací stěžovatele, že rizikovost komodity představuje obecnou kategorii, která se u různých komodit postupně vytváří s ohledem na četnost daňových podvodů, a proto je u nich zaváděn režim přenesení daňové povinnosti (srov. čl. 199 směrnice Rady 2006/112/ES), který má problém podvodů rychle řešit (srov. směrnice Rady 2013/42/EU ze dne 22. 7. 2013, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH).

Zařazení určité komodity do této kategorie je na jednu stranu indicií pro obchodníky, aby při obchodování s touto komoditou postupovali obezřetněji, na druhou stranu se jedná též o ukazatel potenciálního rizika pro účely správy daní. To samozřejmě nevylučuje, že se podvodné jednání nemůže týkat jiných (dosud nerizikových) komodit, nebo naopak, že by obchodování s tzv. rizikovou komoditou vždy muselo být stiženo podvodem. Hodnocení krajského soudu, který účel této kategorizace svojí argumentací fakticky popřel (pokud uvedl, že „je na místě v každém jednotlivém případě posuzovat, zda se s ohledem na okolnosti předmětných transakcí může o tzv. rizikovou komoditu, sloužící k vytvoření podmínek pro daňový podvod, jednat“), však není na místě. V posuzované věci zároveň nebyla existence daňového podvodu automaticky odvozována ze skutečnosti, že předmětem obchodu byla tzv. riziková komodita; jednalo se o jednu z okolností (indicií). (zdůrazněno krajským soudem)

Ad b) krajský soud vyloučil, že by způsob provedení obchodních transakcí mohl být okolností svědčící pro závěr o podvodném jednání. K tomu je nutno uvést, že okolnosti týkající se úhrady dodávek, absence smluvní dokumentace a způsobu ošetření rizik obchodu stěžovatel podrobně posuzoval v rámci tzv. vědomostního testu. V něm správce daně doložil objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzovaných obchodních transakcí, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu. Při posouzení existence daňového podvodu (tj. ve fázi předcházející tzv. vědomostnímu testu) byly tyto

okolnosti toliko vypočteny, a to z důvodu, že těžiště jejich relevance se soustřeďuje právě do fáze posouzení, zda žalobkyně věděla či měla o daňovém podvodu vědět. Jak k tomu uvedl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 AfS 428/2019 - 39, „relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, podmínky č. 2, či podmínky č. 3. Je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu. ... Nastalou skutkovou situaci je vždy nutno posoudit komplexně a dospět k závěru, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce.“

Krajský soud podrobnou argumentaci stěžovatele, který se v bodech 43 – 59 svého rozhodnutí zabýval jednotlivými okolnostmi obchodních transakcí, prakticky nerefletoval. Pouze konstatoval, že úhrady dodávek v řádech milionů Kč v den uskutečnění zdanitelných plnění nepovažuje za nic neobvyklého, aniž by se vyjádřil k argumentaci stěžovatele, že v případě odběratele (společnosti UNIFOOD), s nímž (na rozdíl od dodavatelů – společností Arzona a PREMIUM STORE) obchoduje 3 až 4 roky, bylo stanoveno datum splatnosti až za cca 2 týdny po dni uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud následně krajský soud uvedl, že žalobkyně rizika vyloučila nastaveným způsobem obchodování (tj. uzavření smluv až při předání zboží, po kontrole zboží žalobkyní), již se nijak nevyjádřil k riziku případné reklamace (bylo-li zboží uhrazeno bezprostředně v den nákupu), které ostatně žalobkyně sama přiznala. Ve vztahu k okolnostem doprovázejícím průběh obchodních transakcí tak lze konstatovat, že krajský soud jejich relevanci (nejen) ve vztahu k existenci daňového podvodu vyloučil na podkladě zcela nedostatečného odůvodnění.

Ad c) se krajský soud vyjádřil tak, že pokud dodavatelé žalobkyně neměli „veřejnou reklamu“ či vlastní veřejné stránky, nic to nevypovídá o jejich jednání v době provádění transakcí. Jakkoli tato okolnost byla zmíněna již v rámci úvah o existenci daňového podvodu (a jistě lze mít za to, že sama o sobě ještě nesvědčí o existenci daňového podvodu), krajský soud odhlédl od toho, že tyto okolnosti stěžovatel rovněž akcentoval ve fázi posouzení, zda žalobkyně věděla či mohla vědět, že sporná plnění jsou součástí daňového podvodu, a to v rámci argumentace týkající se ověřování identity dodavatelů ze strany žalobkyně (bod 47 rozhodnutí stěžovatele). Obdobně je nutno krajskému soudu vytknout způsob, kterým „vypořádal“ okolnosti ad d), tj. týkající se role pana B. Krajský soud zcela pominul, že problematická byla především skutečnost, že žalobkyně vůbec nezjišťovala, kdo pan B. je a koho vlastně zastupuje, nikoliv způsob, jakým žalobkyně kontakt na pana B. získala a že tato osoba obchod zprostředkovala. (zdůrazněno krajským soudem)

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že krajský soud vyhodnotil okolnosti nasvědčující existenci daňového podvodu dílem nesprávně a dílem nedostatečně, a proto nemůže obstát přijatý závěr, že zde nebyly dány okolnosti svědčící podvodnému jednání. V dalším řízení bude nutno vytykané nedostatky odstranit, přičemž lze předpokládat otevření prostoru pro náležitý přezkum závěru stěžovatele, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že předmětná plnění jsou součástí daňového prostoru, resp. že žalobkyně si v uskutečněných obchodních transakcích nepočínala dostatečně obezřetně, a proto jí uplatněný nárok na odpočet DPH nemohl být uznán. Těmito otázkami, které ostatně byly podstatnou součástí žalobní argumentace (tj. že žalobkyně postupovala dostatečně obezřetně) se krajský soud dosud řádným způsobem nezabýval.“

11. Krajský soud po vrácení věci přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 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 není důvodná. Ve věci přitom rozhodl u ústního jednání dne 8. 9. 2021, u kterého žalobce setrval na svém stanovisku a důkazním návrhu ze dne 2. 9. 2021, kterým navrhoval prověřit, co je obsahem webové prezentace společnosti Zemědělská společnost TERRIS Budětsko, a. s. a GITASPOL, spol. s r. o. s ohledem na přesvědčení žalobce, že skutečnost, zda dodavatel máku má či nemá webové stránky je pro posouzení rizikovosti dodavatele zcela irelevantní.
12. Námitky žalovaného směřují v převážné části do nesprávného posouzení okolností vedoucích k závěru o účasti žalobce na transakcích zasažených podvodem na DPH a v té souvislosti neunesení důkazního břemene ze strany žalovaného a dále v nesprávném vyhodnocení vědomosti žalobce o účasti na domnělém podvodu.
13. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, mj. uzavřel, že nelze nepřipustně zakládat objektivní daňovou odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci za pohyb a osud zboží. *A contrario* lze naopak konstatovat, a to i s ohledem na evropskou judikaturu, že k učinění závěru o účasti na daňovém podvodu, resp. účasti na obchodním řetězci, kde jedna nebo i více transakcí jsou zasaženy daňovým podvodem ve smyslu ve smyslu judikatury SDEU, je vyžadována subjektivní odpovědnost daňového subjektu, jemuž je v důsledku účasti na daňovém podvodu odepřen nárok na odpočet DPH, tj. odpovědnost za zavinění ve formě alespoň nevědomé nedbalosti. Při nevědomé nedbalosti daňový subjekt neví, že svým jednáním může způsobit účast na daňovém podvodu a následek spočívající v odepření nároku na odpočet DPH, ačkoliv o tom vzhledem k okolnostem a ke svým osobním poměrům vědět měl a mohl. Ve srovnání s vědomou nedbalostí u nevědomé nedbalosti absentuje u daňového subjektu vědomí toho, že svým jednáním může způsobit uvedený následek. Jeho daňová odpovědnost je tedy v rovině subjektivní stránky jeho jednání založena pouze na povinnosti a současně možnosti předvídat takový následek. Tato možnost předvídat ho - a tedy i být si ho vědom - je u daňového subjektu posuzována na základě jeho subjektivních poměrů a objektivně existujících okolností daného obchodního případu. O nedbalost na jeho straně přitom jde, pokud na jedné straně měl možnost následek předvídat a byl toho schopen a na druhé straně byl současně povinen ho předvídat.
14. Podvod na DPH, resp. jeho účast na něm, důsledkem čehož je odepření nároku na odpočet daně uhrazené na vstupu, je přitom v zásadě soudní konstrukcí; judikatura SDEU jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [viz např. 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. (dále jen „*Optigen*“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, (dále jen „*Kittel*“), naposledy rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*Mahagében*“)]. Zásadní je, že důkazního břemeno ohledně prokázání skutečnosti účasti daňového subjektu (žalobce) na řetězci obchodních transakcí zatížených podvodem na DPH tíží výhradně správce daně. Ostatně v již cit. rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5

Afs 60/2017-60, Nejvyšší správní uvedl, že „zásadně nesouhlasí s úvahami žalovaného o jakémkoli přenášení důkazního břemene zpět na stěžovatele na základě „vědomostního testu“ (aniž by tento instrument náležitě popsal). Skutečnost, že stěžovatel mohl vědět, měl vědět či dokonce přímo věděl o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jeho smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud stěžovatel předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje.“.

15. Důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH bylo v projednávané věci především nedostatečně obezřetné počínání spočívající v nepřijetí takových opatření ze strany žalobce, 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].
16. Nicméně, aby mohl správce daně, resp. žalovaný přistoupit ke zkoumání, zda je u žalobce 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.
17. 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.
18. Krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že žalovaný, resp. správce daně prvního stupně zjistil takové objektivní okolnosti, které ve svém důsledku vedly k závěru o existenci daňového podvodu a zároveň také o vědomosti žalobce o účasti na něm.

19. Jedná se o následující okolnosti, které žalovaný v napadeném rozhodnutí vymezil:

- obchodování s rizikovou komoditou (na maková semena je aplikován režim přenesené daňové povinnosti)
- typické znaky pro řetězové podvody – u dodavatele - společnosti Arzona: minimální podnikatelská historie; do obchodního rejstříku zapsán 23. 8. 2014; původní statutární zástupce na různých pozicích v desítkách společností; společníkem společnost, která se zabývá zakládáním „ready made“ společností; obecný předmět činnosti; do sbírky listin nezakládal povinné dokumenty, ke dni 28. 12. 2016 zrušen s likvidací; virtuální sídlo; žádná adresa provozovny; nekontaktnost; statutární zástupce rovněž nekontaktní, ke svědecké výpovědi se nepodařilo předvést ani Policii ČR; s účinností od 17. 11. 2015 nespolehlivým plátcem; v současnosti nespolehlivou osobou;
- typické znaky pro řetězové podvody – u dodavatele - společnosti PREMIUM STORE: do obchodního rejstříku zapsán 7. 2. 2014; dne 27. 5. 2014 změna statutárního zástupce; původní statutární zástupce na různých pozicích v desítkách společností; stávající zástupce a společník S. B.; obecný předmět činnosti; do sbírky listin nezakládal povinné dokumenty; virtuální sídlo; žádná adresa provozovny; nekontaktnost; statutární zástupce rovněž nekontaktní, ke svědecké výpovědi se nepodařilo předvést ani Policii ČR; s účinností od 30. 3. 2015 nespolehlivým plátcem, v současnosti nespolehlivou osobou;
- z účtu společností Arzona i PREMIUM STORE byly všechny peněžní prostředky připsané na účet vybírány obratem v hotovosti, z těchto účtů nikdy nebyly placeny závazky vůči možným dodavatelům (např. za nákup komodity, jež byla následně dodána žalobkyni), dispoziční právo k bankovnímu účtu společnosti Arzona má kromě nezastizitelného statutárního zástupce i pan B., který však nikdy nebyl jednatelem či společníkem této společnosti;
- daňové doklady vystavené společností Arzona a PREMIUM STORE obsahovaly shodná data vystavení, data uskutečnění zdanitelného plnění i data splatnosti, žalobkyně hradila úhrady za předmětná plnění v částkách přesahujících milion korun hned v den uskutečnění zdanitelného plnění, vždy před provedením platby byly na bankovní účet žalobkyně vloženy peněžní prostředky pod označením „půjčka taraba“, tedy půjčka jednatele žalobkyně, posléze docházelo k převodu prostředků zpět, úhrady tedy nebyly prováděny z peněžních prostředků žalobkyně;
- původ zboží nebyl správcem daně zjištěn a nezjišťoval jej ani daňový subjekt, u předmětných dodávek nebyla zjištěna žádná smluvní dokumentace, případná rizika nebyla nijak ošetřena, webové stránky propagující činnost společností Arzona a PREMIUM STORE nebyly nalezeny;
- personální propojení mezi společnostmi Arzona a PREMIUM STORE prostřednictvím osoby pana B., žalobkyně předem nevěděla, kdo bude dodavatelem máku, zboží dodáno nejprve společností Arzona a následně po zjištění, že na dalším daňovém dokladu od této společnosti byl uveden účet, který není registrován na finančním úřadě, zaslal pan B. nový daňový doklad, na kterém byla jako dodavatel uvedena společnost PREMIUM STORE, není zřejmé, v jakém vztahu vystupoval pan

B. za společnost Arzona, žalobkyně s touto osobou jednala, aniž by ověřovala, za jakou společnost pan B. vystupuje.

20. Uvedené objektivní okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu přitom zároveň vypovídají o tom, že žalobce byl při obchodování s předmětnou komoditou v posuzovaných transakcích neobezřetný a nepřijal rozumná opatření. Právě to, že žalobce obchodoval s komoditou, která spadá do kategorie rizikové komodity, u které se uplatňuje režim přenesení daňové povinnosti, dále minimální podnikatelská historie dodavatelů žalobce, skutečnost, že u dodavatelů figuroval původní statutární zástupce, který figuroval rovněž na různých pozicích v desítkách společností, dále, že společníkem společnosti, která se zabývá zakládáním „ready made“ společností (dodavatel Arzona), dále, že žalobkyně hradila úhrady za předmětná plnění v částkách přesahujících milion korun hned v den uskutečnění zdanitelného plnění, vždy před provedením platby byly na bankovní účet žalobkyně vloženy peněžní prostředky pod označením „půjčka t.“, tedy půjčka jednatele žalobkyně, posléze docházelo k převodu prostředků zpět, úhrady tedy nebyly prováděny z peněžních prostředků žalobkyně, dále, že žalobce nezjišťoval původ zboží, že u předmětných dodávek nebyla zjištěna žádná smluvní dokumentace a případná rizika nebyla nijak ošetřena, to vše ve spojení s tím, že bylo zjevné personální propojení mezi společnostmi Arzona a PREMIUM STORE prostřednictvím osoby pana B., kdy žalobkyně předem nevěděla, kdo bude dodavatelem máku, dále, že zboží bylo dodáno nejprve společností Arzona a následně po zjištění, že na dalším daňovém dokladu od této společnosti byl uveden účet, který není registrován na finančním úřadě, zaslal pan B. nový daňový doklad, na kterém byla jako dodavatel uvedena společnost PREMIUM STORE, a že nebylo zřejmé, v jakém vztahu vystupoval pan B. za společnost Arzona, přičemž žalobce s touto osobou jednala, aniž by ověřoval, za jakou společnost pan B. vystupuje, svědčí k jednoznačnému závěru, že žalobce měl minimálně vědět o svém zapojení do podvodu na DPH, když nečinil žádné relevantní kroky k tomu, aby své účasti zabránil.
21. Z uvedeného je zřejmé, že uplatněné žalobní námitky nemohly být shledány důvodnými. Krajský soud přitom nepřistoupil k provedení žalobcem navrhovaného dokazování, neboť s ohledem na uvedené závěry se jednalo o návrhy irelevantní, které by nemohly vést k odlišnému závěru soudu.

Závěr a náklady řízení

22. Na základě uvedeného tedy krajský soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji podle 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
23. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nebyla přiznána náhrada nákladů řízení proti žalobci, neboť jeho náklady nepřesáhly běžnou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je přípustná** kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu. Nepřípustná je taková kasační stížnost, na níž dopadají výluky z přípustnosti stanovené v § 104 s. ř. s.

Ostrava 8. září 2021

[Zadejte text.]

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje