



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D. a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobkyně: **WBO Trade, s.r.o.**
sídlem K Babě 608/11, Brno
zastoupena advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2019, č. j. 40297/19/5300-22443-712712

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „finanční úřad“) zahájil dne 17. 1. 2017 u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen a srpen 2016. Na jejím základě dospěl k závěru, že se žalobkyně účastnila daňového podvodu v řetězci obchodních korporací, o čemž věděla či musela vědět, a proto jí nebyl uznán nárok na odpočet DPH u plnění přijatých od obchodních korporací (dodavatelů) Tanel, spol. s r.o. (motorové vozidlo Mercedes Benz ML 350 – červen 2016), a TELEMACHOS s.r.o. (motorové vozidlo Volkswagen Touareg 3.0 TDI – srpen 2016) podle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném a účinném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“). Správce daně proto vydal dne 17. 5. 2018 platební výměr č. j. 2557288/18/3003-52522-712033 za zdaňovací období červen 2016, jímž vyměřil žalobkyni DPH ve výši 156 770 Kč, a platební výměr č. j. 2557381/18/3003-52522-712033 za zdaňovací období srpen 2016, jímž vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet na DPH ve výši 7 810 Kč. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Obsah žaloby

2. Žalobkyně v podané žalobě namítala nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu neprokázání existence daňového podvodu. Z nekontaktnosti některých článků obchodního řetězce (ani ve spojení s neuhrazením DPH) nelze samo o sobě dovozovat účast žalobkyně na daňovém podvodu. Jednání žalobkyně nelze hodnotit pouze v kontextu jednání jejího dodavatele, zde navíc nejde o její přímé dodavatele. Musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval. Nebyla prokázána příčinná souvislost mezi neodvedením daně (údajným narušením daňové neutrality korporací Renom) a nárokováním odpočtu žalobkyní. Jde o nepřipustné přenášení objektivní odpovědnosti za daňovou povinnost třetí osoby na žalobkyni, kdy žalovaný příčinnou souvislost nijak neodůvodnil.
3. Žalovaným uváděné údajné nestandardnosti předmětných obchodů nevypovídají o podvodném jednání. Obchodování mezi subjekty z jiných členských států je zcela běžné, rychlost obchodů vzhledem k nákupu vozů za účelem jejich dalšího prodeje také není nijak podezřelá, rovněž způsob a forma úhrad. Z dokazování neplyne povědomí žalobkyně o údajných podvodných záměrech společnosti Renom daň nepřiznat a „zmizet ze scény“. Nezveřejnění účetních závěrek není nic nestandardního, činí tak většina korporací, jen proto na ně nelze nahlížet jako na daňové podvodníky. Žalobkyni tudíž nelze vyčítat nedodržení pravidel náležité obezřetnosti. Správní orgány neunesly důkazní břemeno ohledně prokázání existence podvodu na DPH.
4. Žalobkyně rozporuje jednotlivé závěry správce daně vztahující se k objektivním okolnostem (předmět plnění, způsob navázání spolupráce, rychlost obchodu a způsob úhrady, způsob obchodování) dokazující vědomost žalobkyně o jejím zapojení do daňového podvodu. Podstatná je příčinná souvislost objektivních okolností a daňového podvodu, pouze z toho lze dovozovat vědomost účasti na daňovém podvodu. Přitom jakoukoli nesrovnalost nelze považovat za objektivní okolnost, která by měla uvědomit žalobkyni o daňovém podvodu. Žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně vědomé účasti žalobkyně na podvodu, uchýlil se jen k nepodloženým spekulacím. Předmět plnění - nákup vozidel se totiž nevymyká běžné obchodní praxi. Skutečnost, že mezi sebou obchodují subjekty, v nichž na různých pozicích vystupují totožné osoby, také není

jakkoli výjimečná. Personální propojenost sama o sobě nesvědčí o podvodném jednání, navíc propojení se společností Renom nebylo identifikováno. Žalobkyně odmítá, že by J. M. účelově do řetězce zasadil společnost Renom, stejně jako že by daňový podvod organizoval, pro takové závěry není ve spise opora, jde o ryzí fabulaci ze strany žalovaného. Hotovostní platba a rychlost přepravej vozidel je pro posouzení vědomosti o podvodu bezvýznamná.

5. Institut přenosu důkazního břemene daňový řád nezná, jsou jasné vymezeny skutečnosti, u níž nese důkazní břemeno daňový subjekt a u níž správce daně, každý si tedy nese stále své důkazní břemeno, aniž by přecházelo. Daňový subjekt má prokazovat pouze to, co uvedl v daňovém přiznání. Jelikož prokázal naplnění podmínek § 72 a 73 ZDPH, nemá povinnost prokazovat cokoliv dalšího. Účast na daňovém podvodu prokazuje vždy správce daně. Na základě výzvy ze dne 9. 6. 2017 proto nedošlo k přesunu důkazního břemene na žalobkyni, ta neměla povinnost prokazovat svou dobrou víru. Žalovaný však neprokázal, že by žalobkyně o podvodu měla vědět či byla jeho přímým aktérem. Dvojí argumentace použitá žalovaným k úmyslné a případně k nedbalostní formě zavinění je nepřipustná, i když lze nárok na odpočet odmítnout v obou případech. Z napadeného rozhodnutí musí být patrné, zda se měla žalobkyně podvodu účastnit vědomě či nevědomě, nelze ji nejprve označit za přímého aktéra a současně připouštět nedbalostní účast, to činí rozhodnutí zcela nepřesvědčivým. Žalobkyně trvá na tom, že si počínala v rámci obchodování dostatečně obezřetně s učiněním dostatečných opatření, žádný z dodavatelů nebyl v době obchodování nespolehlivým plátcem, vozidla pořídila za cenu obvyklou, nezveřejnění účetní uzávěrky nemůže vést k závěru o nedostatečné dobré víře.
6. Žalovaný vymezil okruh objektivních skutečností jinak než správce daně, kdy jej ještě rozšířil, rovněž odlišně posoudil subjektivní stránku účasti na podvodu, místo alternativních závěrů dospěl k úmyslné účasti na podvodu v pozici organizátora, jedná se o novoty v odvolacím řízení, na které žalobkyně neměla prostor reagovat a cokoliv uvést na svou obranu. Rozhodnutí žalovaného je tedy podepřeno novými důvody, došlo tak k popření dvojinstančnosti daňového řízení založeného na apelačním principu, což činí napadené rozhodnutí překvapivým a nezákonným s ohledem na porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „d. ř.“).
7. Došlo k porušení zásady proporcionality rozložení daňových rizik, neboť odpovědnost za daňovou ztrátu a neplnění povinností jiných daňových subjektů je přenášena na žalobkyni. Daň by však měla být primárně vymáhána u toho, kdo ji neodvedl. Jako nespolehlivý plátcce byla společnost Renom označena až 9. 11. 2016, neplnila-li daňové povinnosti dlouhodobě, měli ji označit za nespolehlivou dříve, čímž by ostatní informovali o rizikovitosti obchodování s ní. Navíc není zřejmé, proč je nárok na odpočet odepřen právě žalobkyni, nikoli jiným článkům řetězce. Nelze akceptovat postup, kdy správce daně vyměří daň fakticky komukoli, jelikož je to pro něj jednodušší. Jde o účelový přístup porušující základní zásady správy daní.
8. Žalobkyně na podporu výše uvedeného uvedla řadu judikatorních odkazů. Závěrem navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný předně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž se vyjádřil i k jednotlivým námitkám. V předmětné věci došlo k narušení neutrality daně, neodvedení

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

daně nebylo pouhé selhání ale důsledek podvodného jednání, jehož řetězec byl řádně popsán a podpořen konkrétními nestandardnostmi posuzovaných transakcí, které nelze posuzovat izolovaně, jak činí žalobkyně, ale ve svém souhrnu.

10. Příčinná souvislost vzniká, i když subjekt nemá povědomí o podvodném článku řetězce, pokud jeho spolupráce s dodavatelem vykazuje podezřelé znaky. V tomto případě jednatel žalobkyně zastupoval jednotlivé články v řetězci, včetně bezprostředního dodavatele a odběratele společnosti Renom, která daň nepřiznala a neodvedla, tato společnost mu tedy byla dobře známa a byla do řetězce zapojena právě díky panu M. Platba v hotovosti je sice legální, ale typická u podvodů na DPH, neboť nezanechává auditní stopu a ztěžuje rozkrytí finančních toků, nikoli sama o sobě, ale ve vzájemné souvislosti s dalšími objektivními okolnostmi prokazuje, že žalobce o své účasti na podvodu věděl.
11. Co se týče subjektivní stránky nelze do daňového řádu přenášet automaticky pojmy trestněprávní, správní právo mezi pojmy věděl a vědět měl a mohl, nerozlišuje. Žalovaný přitom uzavřel, že se zde jednalo o vědomou účast na podvodu. V situaci, kdy jednatel žalobkyně pan M. byl organizátorem transakcí v řetězci se nelze dovolávat dobré víry a učinění dostatečných opatření.
12. Od doby vydání výzvy ze dne 9. 6. 2017 došlo k judikatornímu vývoji, a sice že důkazní břemeno ohledně prokázání přijetí dostatečných opatření k zamezení účasti na podvodu nelze na daňový subjekt přenést. Žalovaný proto výzvě nepřisuzoval žádné právní účinky ve smyslu přenosu důkazního břemene, jen mu tím umožnil reagovat a doložit související dobrou víru.
13. Žalovaný neměl povinnost postupovat dle § 115 odst. 2 d. ř., neboť neprováděl žádné další dokazování, ani nedošlo ke změně rozhodnutí v neprospěch žalobce, jelikož napadené rozhodnutí zasahuje do jeho majetkové sféry ve stejné míře jako prvostupňové. Žalovaný pouze dílčím způsobem doplnil a upřesnil odůvodnění správce daně, aniž by se odchýlil od jeho skutkových zjištění a právních závěrů.
14. Je-li detekován podvod na DPH, pak nárok na odpočet daně je odepřen všem článkům řetězce, které ve vědomostním testu neobstály, tedy o podvodu věděly či vědět měly a mohly. Nejedná se přitom o vícere zdanění téhož plnění. Odepření odpočtu nesupluje výběr chybějící daně, ale chrání smysl a účel směrnice (zájem na zajištění fungování systému DPH), kdy nárok na odpočet nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem, jinými slovy svým jednáním napomáhá zneužívání systému DPH. U každého článku řetězce se splnění podmínek pro uplatnění odpočtu posuzuje samostatně. Závěrem žalovaný s ohledem na uvedené navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně

15. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že na nesplnění povinnosti společnosti Renom nenese jakýkoli podíl, a nezískala žádnou daňovou výhodu. Opětovně namítala neprokázání příčinné souvislosti mezi uplatněným odpočtem a neodvedenou daní, protože nemohl být prokázán daňový podvod a její účast v něm. Judikaturu uváděnou žalovaným má za nepatřičnou, neboť ji nelze vnímat izolovaně bez ohledu na skutkové okolnosti posuzované věci.
16. Žalovaný neprokázal nestandardnost obchodů a podezřelé znaky, z nichž by muselo být žalobkyni zřejmé, že může jít o zapojení do podvodu. Nestandardnosti jsou okolnostmi skutkovými, které musí být předmětem dokazování, tedy být prokázány. Žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

nepopsal konkrétní důvody vedoucí k závěru, že by zjištěné objektivní okolnosti prokazovaly vědomí žalobkyně o podvodu, jeho závěry byly pouze obecné vyvozené z kumulace dílčích nesrovnalostí bez vzájemných souvislostí. Tvrzení o absenci auditní stopy je irelevantní, neboť platby v hotovosti jsou zachyceny v účetnictví. Bez toho aniž by žalovaný zkoumal, jak probíhají standardní obchody, jsou jeho závěry a nestandardnosti pouhými spekulacemi.

17. Nelze rezignovat na jednoznačné stanovení formy zavinění, jinak žalobkyně neví, co je jí kladeno za vinu a proti čemu má směřovat svou obranu, nelze žádat, aby vedla alternativní procesní obranu. Má za to, že přijala dostatečné opatření za účelem vyvarování se své účasti na podvodu. Dobrá víra se presumuje. Nelze vyměřit daň z důvodu, že neprokázala svoji nevinu na daňovém podvodu, důkazní břemeno se nepřenáší. Závěry správce daně o odpovědnosti za daňový podvod jsou s ohledem na chybné rozložení důkazního břemene nesprávné. Zopakovala, že žalovaný nemohl prokázat existenci jiných objektivních okolností, aniž by vedl dokazování, jedná se tedy o novoty, se kterými byl povinen žalobkyni seznámit. Namítla, že vyměření daně komukoliv v řetězci je pouze snahou o maximalizaci fiskálních příjmů, přičemž nepřispívá k reparačnímu účelu, jehož cílem je vyrovnat narušenou daň. Finanční správa byla vůči společnosti Renom pasivní, čímž ji zvýhodnila, kdy nevyužila např. zajišťovacího příkazu. Nevarovala veřejnost prostřednictvím registru plátců DPH označením Renom jako nespolehlivé společnosti, tím fakticky sama umožnila páchaní podvodu. Snaha přenést odpovědnost nyní na žalobkyni je zcela v rozporu s principem proporcionality rozložení daňových rizik.

V. Posouzení věci krajským soudem

18. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou. O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
19. Podle ust. § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
20. Žalobkyně namítla, že správní orgány neprokázaly existenci podvodu na DPH, dále že věc nesprávně posoudily a vyhodnotily jednotlivé objektivní skutečnosti svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Soud proto hodnotil, zda žalovaný odepřel žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu její vědomé účasti na daňovém podvodu v souladu se zákonem či nikoliv.
21. Vnitrostátní úprava daně z přidané hodnoty se v jednotlivých členských státech EU řídí směnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), která nahradila šestou směnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na

odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Péter Dávid, bod 41).

22. Samotná existence podvodného jednání však k odepření nároku na odpočet nestačí. Nárok na odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling, nebo nověji rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, Giuseppe Astone). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění musí správce daně pro odepření nároku na odpočet daně prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016 - 57, nebo ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017 - 31).
23. V projednávaném případě žalovaný potvrdil, že žalobkyně splnila zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72, resp. § 73 zákona o DPH. Nárok na odpočet daně jí proto mohl být odepřen jen tehdy, pokud by správní orgány prokázaly skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU zánik nároku spojuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31, bod 36). Současně však platí, že není povinností správních orgánů či soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, přičemž správce daně může vycházet i jen z indicií, které mu jsou k dispozici (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38, nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60).
24. Posuzování toho, zda daňový subjekt nárokuující si odpočet daně „zavinil“ svou účast na podvodu na DPH, musí z povahy věci následovat až poté, co správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo. Nejvyšší správní soud ostatně již v rozsudku ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013 - 61, zdůraznil, že v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Pokud by tomu tak nebylo, jen stěží by správce daně mohl unést důkazní břemeno stran prokázání existence objektivních okolností, na základě kterých příslušný daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že předmětným plněním účastní transakce zasažené daňovým podvodem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43).
25. Pro posouzení, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH spáchaného některým z účastníků v řetězci, 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, anebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ni mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43).
26. Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval řetězec transakcí zasažený podvodem na dani, jehož byla a žalobkyně účastníkem. Co se týče prodeje vozidla Mercedes Benz (červen 2016) šlo o přeprodej: REOD s.r.o. → CB Trade group s.r.o. → RENOM Company s.r.o. → TELEMACHOS s.r.o. → Tanel, spol. s r.o. → žalobkyně → Petr Knopp. V případě prodeje vozidla Volkswagen Touareg (srpen 2016) šlo o řetězec Ing. Jakub Jindrák → CB Trade group s.r.o. → RENOM Company s.r.o. → TELEMACHOS

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

s.r.o. → žalobkyně. K získání neoprávněné výhody (resp. k podvodu) došlo dle správce daně tím, že společnost Renom neodvedla daň z prodeje vozů společnosti Telemachos. Následně žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z titulu přijetí zdanitelných plnění ze strany svých dodavatelů Tanel a Telemachos.

27. Ze správního spisu vyplývá, že společnost Renom nakoupila vozy z jiného členského státu (Slovensko) od společnosti CB Trade, jejímž jediným jednatelem a společníkem byl pan J. M., který byl pro slovenského správce daně nekontaktní. Jediným jednatelem a společníkem korporace Renom byl pan V. B. Dle vyjádření místně příslušného správce daně jde o nekontaktní subjekt, který se nezdržuje na adrese sídla, nepodává daňová přiznání ani kontrolní hlášení a má značné daňové nedoplatky. Správce daně tak zjistil chybějící daň u společnosti Renom (viz str. 13 - 15 zprávy o kontrole), která záměrně neodvedla daň při pořízení zboží z jiného členského státu. Vozy dále prodala společnosti Telemachos, v níž byl pan J. M. společníkem a zároveň zmocněným zástupcem na základě plné moci. Ten byl jediným společníkem a také jednatelem i ve společnosti Tanel, zároveň byl též jediným jednatelem žalobkyně. Z uvedeného vyplývá, že se jednalo o obchodování personálně propojených subjektů, mezi které byl vložen subjekt, u něhož byla zjištěna chybějící daň, přitom nelze mít za to, že se jednalo o nedbalé opomenutí v důsledku podnikatelského selhání či jiného omluvitelného důvodu. Šlo o podvodné jednání, o čemž svědčí i níže uvedené nestandardnosti obchodování. Nejednalo se sice o přímého dodavatele žalobkyně, jak žalobkyně namítá. Její argumentaci z toho vyvozuji však nelze přisvědčit, jelikož v daných obchodech jednatel žalobkyně zastupoval právě i bezprostřední dodavatele a odběratele společnosti Renom, která daň nepřiznala a neodvedla. Tato společnost mu tedy jako jednatelem žalobkyně byla dobře známa.
28. Kromě výše popsané chybějící daně u společnosti Renom žalovaný v návaznosti na správce daně uvedl řadu nestandardností v posuzovaném řetězci. Podvodné jednání tedy rozhodně nebylo vyvozeno jen samo o sobě z nekontaktnosti společnosti. Kromě personálního propojení subjektů žalovaný uvedl, že se v řetězcích uskutečnil rychlý přeprdej. Dle sdělení pana M. došlo k přeprdeji za účelem vytvoření obrátu (pohybu a zisku) v jeho korporacích. Je proto s podivem, že toto uskutečňoval přes korporaci Renom, nad jejíž činností neměl žádnou kontrolu. Rovněž způsob úhrady, kdy pan M. dozoroval platbu v hotovosti od Telemachos k Renom a poté dále k CB Trade, aby měl jistotu, že jí bude platba společností Renom vložena na účet, přičemž tentýž den obratem za CB Trade odeslal prostředky na jiný účet, je velmi neobvyklý. Takové jednání rozhodně vzbuzuje oprávněné pochybnosti a značí, že jednatel žalobkyně příliš důvěry v korporaci Renom nechoval. Co se týče společnosti Renom, ta neplní povinnost ukládat účetní závěrky do obchodního rejstříku.
29. Soud se proto ztotožňuje se žalovaným, že v daném případě bylo prokázáno, že v předmětných obchodních řetězcích došlo k narušení neutrality daně. Výše uvedené skutečnosti, nikoliv samy o sobě, ale současně, svědčí o zvláštním postupu subjektů, které si počínaly jinak než je v běžném obchodním jednání obvyklé. Neodpovídají typické obchodní snaze dosahování ekonomického zisku. Ačkoliv jednotlivé nestandardní skutečnosti předmětného obchodního případu zmíněné žalovaným zpravidla nejsou zákonem zakázány, ve svém souhrnu i podle soudu prokazují existenci podvodu na DPH. Správní orgány zcela jasně identifikovaly chybějící daň a řadu objektivních okolností svědčících o existenci daňového podvodu. Krajský soud proto nepřisvědčil námitce žalobkyně ohledně neunesení důkazního břemene o existenci podvodu na DPH. Žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

se otázkou existence podvodu v napadeném rozhodnutí dostatečně zabýval (viz strany 11 až 14 napadeného rozhodnutí) a v souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu vysvětlil, v čem daňový podvod spočíval, resp. u jakého článku došlo ke ztrátě daně (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 - 44).

30. Dále soud hodnotil, zda správní orgány na základě objektivních skutkových okolností posoudily, zda žalobkyně věděla, anebo mohla a měla vědět, že se přijetím plnění od výše uvedených obchodních korporací účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.
31. Správce daně se při posuzování vědomostního testu o zapojení žalobkyně do podvodného jednání opřel především o objektivní okolnosti v podobě personálního propojení obchodních korporací v řetězci a o způsob úhrady plnění v řetězci. Žalovaný pak uvedené dále rozvedl a jako okolnosti, na základě kterých žalobkyně mohla nabýt podezření o podvodném charakteru transakcí, jichž se účastnila, označil následující. Přeprodej motorových vozidel nebyl náplní podnikání žalobkyně. Dle jejího tvrzení k němu tedy došlo, aby v personálně propojených společnostech (skrže osobu pana M.) došlo k vytvoření obrátu. Na tom by obecně nebylo nic zvláštního. Pochybné však bylo, že nechal do řetězce vstoupit cizí společnost Renom, nad jejímž konáním neměl žádné pravomoci, které navíc nedůvěřoval natolik, aby ji hradil bezhotovostně, ale musel hlídat, že hotovostní platbu dále uradí společnosti CB Trade, v níž je on opět jednatelem. Jinými slovy tedy kontroloval, že finanční prostředky doputují opět do jeho dispozice. V případě Mercedesu Benz tedy úhrada mezi Telemachos a Renom probíhala v hotovosti, v případě Volkswagenu šly veškeré úhrady mezi subjekty v řetězci hotovostně. Nutno vzít v potaz též rychlost obchodu, kdy se vozidla dostala od společnosti CB Trade k žalobkyni během dvou dnů. V daném případě přitom není žádný rozumný důvod, proč nepřeprodávat vozy pouze mezi „svými“ korporacemi a riskovat zapojení neznámého subjektu, který neodvedl daň. Z popsaného způsobu obchodování žalovaný proto vyvodil, že žalobkyně věděla o zapojení do podvodného jednání, ba co víc, že její jednatel pan M. celý tento podvod organizoval, kdy byl osobně personálně angažován v dalších člancích řetězce (CB Trade, Telemachos a Tanel) bezprostředně obchodujících se společností Renom, kterou zapojil do řetězce právě z důvodu jejího nepropojení s jeho osobou se záměrem zastříit podvodné získání daňového zvýhodnění. Tato skutečnost svědčí o tom, že dodavatel Renom se v obchodním řetězci nacházel v pozici „missing tradera“, jehož skutečným účelem bylo neodvést daň, „zmizet ze scény“ a stát se pro správce daně nekontaktní. Přičemž žalobkyně pak bude usilovat o získání daňového odpočtu. Soud má za to, že příčinná souvislost mezi jednáním žalobkyně a neodvedením daně je zcela zřetelná.
32. Soud v souladu se správními orgány dospěl k závěru, že účast žalobkyně na podvodném jednání nebyla pouze nedbalostní (tj. že by ignorovala okolnosti svědčící o podvodu a nepřijala žádná opatření k nápravě), ani že by o své účasti na podvodném jednání mohla a měla vědět, neboť v jejím jednání byla zjištěna řada natolik závažných nestandardností svědčících o závěru, že se žalobkyně do podvodného jednání nezapojila pouze náhodou. K tomu soud podotýká, že ve smyslu judikatury není rozhodné, zda se jedná přímo o vědomost či zda subjekt minimálně mohl o svém zapojení do podvodu vědět. Jde pouze o různé stupně síly, přičemž na výsledek, odmítnutí nároku na odpočet to nemá žádný vliv. Judikatura tyto stupně síly důsledně nerozlišuje, stěžejní je, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla a měla (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34). Soud tak nepřisvědčil námitce žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

ohledně nepřípustnosti dvojí argumentace ve vztahu k vědomému a nedbalostnímu zavinění. Nutno dodat, že žalovaný toto v napadeném rozhodnutí upřesnil, kdy jednatele žalobkyně označil přímo za aktivní článek řetězce, čímž dospěl k závěru o jejím vědomém zapojení. Námitka žalobkyně, že neví, co je jí kladeno za vinu a proti čemu má směřovat svou obranu, je nepřipadná.

33. V souvislosti s tím krajský soud podotýká, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří jeden celek, a proto žalovaný může nahradit část odůvodnění správce daně vlastní úvahou a korigovat tak určitou dílčí argumentaci podřízeného správního orgánu v případě, kdy prvostupňové rozhodnutí potvrzuje (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2009, č. j. 1 Afs 88/2009 - 48, nebo rozsudek ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012 - 47), což učinil právě při posouzení vědomého zapojení žalobkyně do podvodu. Rovněž žalobkyní uplatněná námitka širšího vymezení okruhu objektivních skutečností žalovaným není důvodná. Není pravda, že by žalovaný vycházel z jiných (nových, pro žalobkyni překvapivých) objektivních skutečností než správce daně. Žalovaný nedospěl k odlišnému právnímu názoru, nejde ani o nové skutkové okolnosti, ani neproběhlo žádné další dokazování. Žalovaný pouze dílčím způsobem doplnil a upřesnil odůvodnění správce daně, tak že blíže rozvedl zvláštní objektivní okolnosti, aniž by se odchýlil od skutkových zjištění a právních závěrů, učiněných správcem daně. Takový postup je zcela v souladu s citovanou judikaturou, neboť se nejednalo o novoty v řízení, ale o korigování prvostupňového rozhodnutí. Tyto objektivní skutečnosti byly v podstatě obsáhnuty již v prvostupňovém rozhodnutí, žalovaný je pouze více rozvedl a rozdělil do více okruhů.
34. Ohledně námítky, že objektivní okolnosti uvedené správními orgány neprokazují ani jednotlivě ani ve svém souhrnu, že věděla, že se účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, soud uvádí, že se rozhodně nejedná o izolovaná a neprůkazná tvrzení, jak se snaží navodit žalobkyně. Ačkoliv lze souhlasit se žalobkyní, že výše uvedené okolnosti samy o sobě nejsou nezákonné (nákup z jiného členského státu, rychlý prodej automobilů, platba v hotovosti, personální propojení subjektů, atd.), nelze je posuzovat obecně a bez vazby na konkrétní případ. V dané věci žalovaný správně dospěl k závěru, že ve svém souhrnu zjištěné okolnosti tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že došlo k daňovému podvodu a že žalobkyně o podvodu na DPH věděla či případně minimálně vědět mohla a měla.
35. Žalobkyně namítala, že přijala dostatečná opatření k zamezení své účasti na daňovém podvodu. Soud však souhlasí se žalovaným, že v případě, kdy za organizátora předmětného podvodu byla označena osoba pana M., který je i jednatelem žalobkyně, není posouzení těchto skutečností relevantní, neboť je zjevné, že nemohlo jít o nedbalé zapojení do daňového podvodu, při kterém se žalobkyně může dovolávat dobré víry s odkazem na učinění dostatečných opatření. Šlo o vědomé zapojení žalobkyně v řetězci, u něhož se přijetí dostatečných opatření logicky nelze dovolávat. Vzhledem k tomu, že pan M. byl i jednatelem společnosti Tanel a zmocněncem a společníkem společnosti Telemachos, které vozy od společnosti Renom zakoupily, a od nichž následně vozy pořídila žalobkyně, musela žalobkyně vědět, že dodavatelem vozů je právě problematická společnost Renom. Jediným dostatečným opatřením v takovém případě by tedy bylo se společností Renom vůbec neobchodovat. Námitka běžnosti nezveřejnění účetních závěrek a pozdního označení společnosti za nespolehlivého plátce daně proto není s ohledem na uvedené důvodná. K tomu blíže viz body 86 až 90 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Správními

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

soudy je přitom ustáleně judikováno, že je věci daňového subjektu, aby „v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů“ (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008 - 162). Proto rozhodně nelze vinit správce daně s tím, že označením společnosti Renom jako nespolehlivého plátce, měl varovat ostatní o rizikovosti obchodování s ní daleko dříve. Z výše popsaného jednání vyplývá, že to byla právě žalobkyně, kdo si nepočínal v předmětných obchodních vztazích dostatečně obezřetně.

36. Uvedené nezpochybnila ani námitka vadného rozložení důkazního břemene. Ve vztahu k prokázání existence daňového podvodu, jakož i ohledně prokázání, že daňový subjekt o svém zapojení do podvodu věděl či vědět mohl a měl, tíží důkazní břemeno žalovaného. Soud proto souhlasí s žalobkyní, že výzvou ze dne 9. 6. 2017 nedošlo k přenosu důkazního břemene ohledně její dobré víry a přijetí dostatečných opatření. To ovšem netvrdil ani žalovaný. V bodech 81 až 85 odůvodnění napadeného rozhodnutí vysvětlil, že s ohledem na judikatorní posun nepřikládal této výzvě uvedené účinky přenosu důkazního břemene, ale pouze tím žalobkyni seznámil se zaujatým názorem a jeho východisky a dal jí prostor přijetí adekvátních opatření doložit. Žalovaný tedy důkazní břemeno na žalobkyni v tomto směru nepřenesl a své úvahy ve vztahu k přijetí opatření a dobré víry žalobkyně řádně odůvodnil. Bylo-li dovozeno vědomé zapojení žalobkyně do podvodu, již nedává smysl posuzovat, zda žalobkyně přijala dostatečná opatření k zamezení své účasti na daňovém podvodu či nikoliv. Z výše popsaného jednání ostatně vyplývá, že si žalobkyně nepočínala v předmětných obchodních vztazích dostatečně obezřetně a opatrně.
37. Žalobkyně dále namítala porušení zásady proporcionality rozložení daňových rizik, neboť na ni nelze přenášet odpovědnost za daňovou ztrátu a neplnění povinností jiných daňových subjektů. K tomu krajský soud uvádí, že odepření nároku na odpočet daně nelze považovat za suplování výběru chybějící daně u kteréhokoli subjektu, kde je výběr jednodušší, jak se snaží navodit žalobkyně. Odepřením nároku na odpočet daně se chrání smysl a účel Směrnice Rady č. 2006/112/ES, kdy nárok na odpočet nemůže být přiznán nikomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Smyslem je ochránit a zajistit řádné fungování systému DPH a zabránění jeho zneužívání. Splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně je posuzováno zvláště u každého článku řetězce samostatně. Prověřování jiných subjektů zapojených v řetězci, jakož i samotného subjektu, který daň neodvedl, však nebylo předmětem napadeného řízení, proto se k tomu soud nemůže blíže vyjadřovat. Odepření nároku na odpočet daně žalobkyně nepředstavuje účelový přístup porušující základní zásady správy daní.

VI. Závěr a náklady řízení

38. Krajský soud na základě všech výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
39. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá

právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznal.

Poučení:

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

Brno 26. října 2021

Mgr. Milan Procházka, v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.