



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **BTS Energy s.r.o.**, IČO 04594592
sídlem Nad Příhořím 644, 675 71 Náměšť nad Oslavou
zastoupený daňovým poradcem KBDT SE
sídlem Helfertova 335/17, 613 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 11. 2019, č. j. 48804/19/5300-21444-711428

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 11. 2019, č. j. 48804/19/5300-21444-711428, se **ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 15 342 Kč, a to k rukám žalobcova zástupce KBDT SE do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 10. 5. 2018, č. j. 1010609/18/2912-50521-706434, č. j. 1010636/18/2912-50521-706434. Těmito rozhodnutími správce daně doměřil žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 9. 5. 2018, daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období květen a červen 2016 v souhrnné výši 566 544 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále ve výši 113 308 Kč.
2. Správce daně tak žalobci neuznal odpočet žalobce na DPH na výstupu, uplatněný žalobcem v předmětných zdaňovacích obdobích, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávala pochybnosti dodávka zboží (technologie na výrobu sýrů) od dodavatele žalobce, společnosti APM EURO HOLDING s.r.o. Podle správce daně byl tento obchod součástí řetězce transakcí, vykazujícího znaky daňového podvodu, neboť v obchodech, probíhajících podezřelým způsobem s dodavatelem žalobce, který se v průběhu daňové kontroly stal pro místně příslušného správce daně nekontaktním, bylo u tohoto dodavatele zjištěno, že si neplní své daňové povinnosti. Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvy k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce o záměru neodvést DPH na straně jeho dodavatele přinejmenším mohl vědět a přitom neučinil adekvátní opatření, která lze po něm rozumně požadovat, aby účasti na podvodném jednání předešel.
2. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí ztotožnil s právním závěrem správce daně, neboť po posouzení všech kontrolních zjištění správce daně (včetně hodnocení zjištěných skutečností správcem daně a žalobcem doložených důkazních prostředků) dospěl rovněž k závěru, že obchodní transakce zúčastněných subjektů nevykazují znaky standardního obchodního vztahu. Ve vztahu k otázce ohledně existence podvodného řetězce žalovaný (na základě podrobného popisu dodavatelsko-odběratelského vztahu mezi žalobcem a dodavatelem zboží) dospěl ke zjištění, že dodavatel žalobce měl sídlo umístěno v budově, ve které mělo sídlo větší množství společností, a dodavatel žalobce v něm nebyl dostupný. Dále společnost APM EURO HOLDING s.r.o. od svého založení nezaložila do sbírky listin byť jedinou účetní závěrku. V kontextu dalších skutečností pak žalovaný považoval za podezřelou okolnost prokazující existenci daňového podvodu i to, že APM EURO HOLDING s.r.o. měla neurčité živnostenské oprávnění „*obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona*“.
3. Dále jako okolnost podvodného jednání shledal žalovaný zejména skutečnost, že obchodní spolupráce mezi dodavatelem žalobce, APM EURO HOLDING s.r.o., a subdodavatelem, společností OVČÁCKÝ SÝR, a.s., a obchodní spolupráce mezi APM EURO HOLDING s.r.o. a žalobcem, byly navzájem personálně propojeny dvěma osobami. První osobou byl J. P., který byl zprostředkovatelem prodeje technologie na výrobu sýra mezi společnostmi OVČÁCKÝ SÝR, a.s. a APM EURO HOLDING s.r.o. J. P. následně zprostředkoval kontakt na APM EURO HOLDING s.r.o. žalobci s informací o možnosti koupě technologie na výrobu sýra od této společnosti. Následně se svou vlastní společností Řeznictví a uzenářství J. P. s.r.o. uzavřel smlouvu o budoucí spolupráci s žalobcem

v oblasti výroby sýrů. Druhým personálním propojením měl být Ing. M. S., kterého jednatel APM EURO HOLDING s.r.o. zmocnil ke koupi technologie na výrobu sýra od společnosti OVČÁCKÝ SÝR, a.s. Zároveň měl Ing. M. S. zaplatit za společnost OVČÁCKÝ SÝR, a.s. DPH z poskytnutého zdanitelného plnění, ačkoliv tak měla dle dohody učinit APM EURO HOLDING s.r.o. Ing. M. S. dále vystupoval v daňovém řízení jako zástupce žalobce, neboť měl žalobci poskytovat služby účetnictví.

4. Další podezřelé zapojení J. P. v kontextu výše uvedeného shledal žalovaný v tom, že společnost OTTMAR SPORTS EUROPE SE, za kterou vystupoval J. P. jako zmocněnec, uskutečnila pro APM EURO HOLDING s.r.o. dopravu předmětného zdanitelného plnění od společnosti OVČÁCKÝ SÝR, a.s. Konečně jako podezřelé shledal žalovaný to, že vždy krátce po zaplacení dohodnuté části kupní ceny ze strany žalobce na účet společnosti APM EURO HOLDING s.r.o. byly tyto finanční prostředky v hotovosti vybrány.
5. Podle žalovaného tyto skutečnosti prokazovaly, že obchodní řetězec byl vytvořen účelově. APM EURO HOLDING s.r.o. byla účelově vloženým článkem řetězce, její zapojení spočívalo v přefakturaci předmětného zdanitelného plnění ze společnosti OVČÁCKÝ SÝR, a.s. na žalobce a umožnění získání daňového zvýhodnění tím, že tato společnost neodvede DPH z poskytnutého zdanitelného plnění a žalobce si tuto daň odečte od své vlastní daňové povinnosti.
6. Žalovaný dále vymezil celou řadu objektivních okolností, svědčících o možnosti žalobce dozvědět se o podvodném jednání. V první řadě poukázal žalovaný na personální propojení osob jednajících jménem jednotlivých článků řetězce OVČÁCKÝ SÝR, a.s. -> APM EURO HOLDING s.r.o. -> žalobce. Dále měl žalobce uzavřít dohodu o spolupráci s Řeznictví a uzenářství J. P. s.r.o. v oblasti výroby sýrů o dva dny dříve než došlo k uskutečnění posledního zdanitelného plnění. Již v době, kdy technologii na výrobu sýrů pořizoval, si tak žalobce musel být vědom toho, že spolupracuje zároveň s osobou, která mu zároveň koupi nástrojů zprostředkovala. Dále považoval za objektivní skutečnost žalovaný to, že jednatel žalobce byl přítomen v provozovně OVČÁCKÝ SÝR, a.s. v době demontáže nástrojů pro výrobu sýrů ještě v době, kdy tuto technologii teprve odkupovala od společnosti OVČÁCKÝ SÝR, a.s. společnost APM EURO HOLDING s.r.o. Za další objektivně podezřelé okolnosti pak žalovaný považoval již zmiňované skutečnosti – umístění sídla APM EURO HOLDING s.r.o. na virtuální adrese, neplnění povinnosti zveřejňovat účetní závěrky a také skutečnost, že u této společnosti došlo jen půl roku před spoluprací s žalobcem ke změně jednatele a sídla.
7. V neposlední řadě žalovaný zkoumal, zda žalobce přijal veškerá opatření, která po něm mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby tak zajistil svou neúčast na daňovém podvodu, přičemž dospěl k závěru, že tak žalobce neučinil. Žalobce dle žalovaného takovému požadavku nedostal. Žalobcem přijaté opatření dle žalovaného spíše naznačovala, že žalobce o důvodech vedoucích k uzavření obchodního vztahu s APM EURO HOLDING s.r.o. věděl a k obraně svého jednání si k nesporným skutečnostem opatřil důkazy.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

8. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.

9. Žalobce namítá, že se žalovaný nevypořádal s jeho odvolací námitkou, podle které správce daně chybně vyčíslil chybějící daň v řetězci za zdaňovací období duben 2016. Žalobce dále polemizuje nad skutečnou výší daně společnosti APM EURO HOLDING s.r.o. v předmětných zdaňovacích obdobích.
10. Žalobce dále namítá, že z žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že společnosti APM EURO HOLDING s.r.o. byl nárok na odpočet DPH odepřen a daň následně doměřena z důvodu její procesní pasivity. Pasivita uvedené společnosti však nemůže být žalobci přičítána k tíži. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu přitom pouhá nekontaktnost dodavatelské společnosti ve spojení s neuhrazením příslušné DPH v řetězci nepostačuje ke spolehlivému závěru o účasti plátce na podvodu na DPH. Žalobce v tomto kontextu taktéž zpochybňuje existenci chybějící DPH, neboť společnost APM EURO HOLDING s.r.o. zůstala pasivní a nečinila žádné právní kroky proti vadné právní kvalifikaci správce daně.
11. Žalobce namítá, že se správce daně dopustil porušení daňové neutrality a zneužití práva, když u společnosti APM EURO HOLDING s.r.o. zahájil postup k odstranění pochybností, a to přestože si byl vědom, že si uvedená společnost neplní své daňové povinnosti a je pro správce daně nekontaktní. Tímto způsobem si správce daně kontumačním způsobem vytvořil u společnosti APM EURO HOLDING s.r.o. vyšší daňovou povinnost, kterou se následně pokusil vymáhat na žalobci.
12. Žalobce nesouhlasí s tvrzením správce daně o tom, že virtuální sídlo je signálem rizikovosti takových subjektů. Podle žalobce jednak není odkaz na článek ze serveru www.podnikatel.cz pramenem práva a jednak na adrese sídla společnosti APM EURO HOLDING s.r.o. sídlí pouze 38 subjektů, z nichž žádný není nespolehlivým plátcem. Podle žalobce taktéž správce daně pro podpoření svého argumentu o rizikovosti subjektů, které nezveřejňují účetní závěrky, použil článek z 8. 8. 2016, tedy z doby až po uskutečnění zdanitelných plnění mezi žalobcem a společností APM EURO HOLDING s.r.o. Žalobce dále nesouhlasí, že by předmět podnikání společnosti APM EURO HOLDING s.r.o. v podobě „výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“ představoval cokoli neobvyklého, když tímto předmětem podnikání disponuje nejvíce podnikatelských subjektů. Žalobce současně nepovažuje změnu názvu, sídla a statutárního orgánu společnosti APM EURO HOLDING s.r.o. 6 měsíců před uskutečněním plnění za cokoli neobvyklého.
13. Žalobce namítá, že mu není zřejmé, v čem spočívá nestandardnost smlouvy mezi žalobcem a společností Řeznictví a uzenářství J. P. s.r.o., která byla uzavřena ještě předtím, než žalobce nabyl celý soubor movitých věcí, když podle žalobce bylo pravděpodobné, že uvedený soubor movitých věcí žalobce nabyde neprodleně poté. Žalobce dále namítá, že přeprava zboží, o které správce daně pojednává v bodě [55] žalobou napadeného rozhodnutí, byla objasněna, přičemž navíc nemá žádný vliv na daňovou povinnost žalobce, neboť se uskutečnila mezi dvěma subjekty odlišnými od žalobce.
14. Žalobce dále namítá, že správcem daně oznámené podezření ze spáchání daňového podvodu bylo Policií České republiky odloženo. Podle žalobce tak zmíněné odložení podnětu potvrzuje argumentaci žalobce o tom, že se podvodu na DPH neúčastnil.
15. Žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného uvedeným v bodě [74] žalobou napadeného rozhodnutí o tom, že znalecký posudek stanovující hodnotu předmětu plnění, byl vypracován pouze účelově. Ze strany žalovaného se jedná o hrubé zneužití správního

uvážení. Žalobce podle svého tvrzení přijal dostatečná opatření k zamezení své účasti na podvodu na DPH.

16. Podle žalobce není zřejmé, jakým způsobem se žalovaný vypořádal s odvolací námitkou žalobce ohledně nekritického přijetí svědeckých výpovědi P. F. a Ing. S. správcem daně. Závěry žalovaného jsou podle žalobce nepřezkoumatelné.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a obsah dalších podání

17. K tvrzení, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou žalobce, podle které správce daně chybně vyčíslil chybějící daň v řetězci za zdaňovací období duben 2016, žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že se v žalobou napadeném rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami žalobce, přičemž zároveň prezentoval ucelený argumentační systém, proti kterému námitky žalobce jako celek ani nemohou obstát.
18. Námitka žalobce ohledně údajně nižší výše chybějící daně se navíc netýkala předmětných zdaňovacích období, ale zdaňovacího období měsíce dubna, které nebylo předmětem přezkumu v odvolacím řízení. Pokud jde o polemiku žalobce nad skutečnou výší daně společnosti APM EURO HOLDING s.r.o. v předmětných zdaňovacích obdobích, ta je podle žalovaného zcela bezpředmětná, neboť jak vyplývá ze spisového materiálu i z bodů [38] až [42] napadeného rozhodnutí, společnost APM EURO HOLDING s.r.o. počínaje měsícem květnem 2016 přestala hradit své daňové povinnosti na DPH. Neuhrazené zůstaly rovněž vlastní daňové povinnosti stanovené na základě provedených postupů při správě. Stav osobního daňového účtu společnosti APM EURO HOLDING s.r.o. vypovídal o tom, že společnost je daňovým dlužníkem, u něhož správce daně eviduje nedoplatek na DPH vysoké hodnoty. Společnost APM EURO HOLDING s.r.o. byla taktéž dlouhodobě nekontaktním subjektem, který si neplní své daňové povinnosti.
19. V souvislosti s požadavkem žalobce na přesné vyčíslení chybějící daně v podvodném řetězci žalovaný zdůrazňuje, že k chybějící dani jakožto základnímu předpokladu pro konstatování existence podvodu na DPH nelze přistupovat dogmaticky jako k dani, která byla některým článkem řetězce vyčíslena a správcem daně přesně vyměřena, ale zůstala neuhrzena, ale ve skutečnosti je nutno narušení neutrality chápat jako v podstatě nekonečnou množinu situací odvislou právě od „vynalézavosti“ organizátorů podvodného řetězce. Důsledkem takového narušení neutrality systému DPH je přitom odmítnutí nároku na odpočet daně, které má mít především odrazující účinek tak, aby bylo uvnitř Společenství zabráněno daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.
20. Nekontaktnost společnosti APM EURO HOLDING s.r.o. podle žalovaného nebyla žalobci v žádném případě kladena k tíži. Nekontaktnost společnosti APM EURO HOLDING s.r.o. je typická pro její roli tzv. „missing tradera“ v podvodném řetězci. Pro závěr ohledně existence chybějící daně není důležité, zda a jakým způsobem byla DPH společnosti APM EURO HOLDING s.r.o. doměřena, ale naopak skutečnost, že tato DPH nebyla společností APM EURO HOLDING s.r.o. odvedena a žalobce si nárokoval odpočet daně na vstupu. V případě podvodu na DPH jsou tedy hypotézy žalobce ohledně pasivity společnosti APM EURO HOLDING s.r.o. v daňovém řízení zcela irelevantní, neboť v případě prokázání chybějící daně nejde o to, zda a jak byla DPH v řetězci jiným článkům stanovena, ale skutečnost, že zůstala fakticky neuhrzená.
21. Žalovaný dále uvádí, že článek dostupný na stránkách www.podnikatel.cz zmínil v souvislosti s tím, že na rizikovost plátců sídlících na virtuálních sídlech poukazuje i

odborná veřejnost. Skutečnost, že podle žalobce v sídle společnosti APM EURO HOLDING s.r.o. nesídlí plátcí, které by bylo lze považovat za nespolehlivé, nemůže na potencionální rizikovosti existence pouze virtuálního sídla uvedené společnosti nic změnit. Článek o rizikovosti subjektů nezveřejňujících účetní závěrky byl žalovaným zmíněn pouze na podporu tvrzení žalovaného o tom, že nezveřejňování účetních závěrek je u společností, se kterými chtějí subjekty vstoupit do obchodních vztahů, rizikovou okolností. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani pozdější datum publikace článku, na který žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí odkázal. V tomto ohledu totiž žalovaný na žádném místě netvrdil, že by uvedený článek měl být žalobci v době navázání obchodní spolupráce se společností APM EURO HOLDING s.r.o. znám. Co se týče vymezení předmětu podnikání APM EURO HOLDING s.r.o., žalovaný uvádí, že tuto okolnost nelze hodnotit samostatně, ale naopak v souvislosti s ostatními okolnostmi jako např. virtuálním sídlem společnosti, absencí založených účetních závěrek v obchodním rejstříku, recentní změnou obchodní firmy, sídla i osoby jednatele společnosti a dalšími objektivními nestandardními okolnostmi pospanými v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

22. Nestandardnost smlouvy mezi žalobcem a Řeznictví a uzenářství J. P. s.r.o. podle žalovaného spočívá v tom, že v dotčené smlouvě již figuruje majetek, který však žalobce dosud celý nepořídil. K tvrzení žalobce o odložení oznámeného podezření ze spáchání podvodu Policií České republiky žalovaný uvádí, že je potřeba rozlišovat mezi trestněprávní a daňovou rovinou daňových podvodů.
23. K námitce přijetí dostatečných opatření a vypořádání námitek žalobce týkajících se hodnocení svědeckých výpovědí v daňovém řízení správcem daně žalovaný opakuje svou argumentaci vyjádřenou v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
24. Žalobce pak v replice k vyjádření žalovaného toliko opakuje svá tvrzení, vyjádřená již v žalobě proti napadenému rozhodnutí.

IV. Posouzení věci soudem

25. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná** (§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.).
26. Krajský soud se předně zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).

27. Žalobce spatřoval nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v nevypořádání se s tvrzenou nezákonností hodnocení svědeckých výpovědí P. F. a Ing. M. S. správcem daně. Krajský soud k tomu uvádí, že v tomto ohledu napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným neshledal, neboť z napadeného rozhodnutí je zjevné proč žalovaný nevypořádal námítky žalobce k hodnocení těchto výpovědí správcem daně – takové hodnocení žalovaný považoval za nepotřebné provést z důvodu, že tyto svědecké výpovědi byly tak okrajovým důkazním prostředkem a skutkový stav v projednávané věci tak jednoznačný, že ani jejich vyloučením by nedošlo ke změně právního hodnocení skutkového stavu. To, zda se s námitkami žalobce vypořádal žalovaný věcně správně, je pak otázkou meritorního přezkumu napadeného rozhodnutí.
28. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s oprávněností postupu správce daně, na jehož základě neuznal žalobci odpočet na DPH z přijatého zdanitelného plnění v podobě technologie na výrobu sýrů, a to z důvodu zaviněné účasti žalobce na podvodu na DPH.
29. Jak již bylo rekapitulováno, žalobce ve svých daňových přiznáních uplatňoval odpočet DPH za období květen a červen 2016. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajícími z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH.
30. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).
31. Jak zdůraznil i žalovaný, problematikou podvodného jednání ve spojitosti s daňovými subjekty uplatňovanými nároky na odpočet DPH se ve své judikatuře mnohokrát zabýval i Nejvyšší správní soud (s inspirací v judikatuře Soudního dvora EU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH - viz např. citovaný rozsudek ve věci *Mahagében*; rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, či rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04). Cílem tzv. karuselového podvodu zpravidla není reálná ekonomická činnost, ale neuhrazení DPH na výstupu plátcem typu „*missing trader*“ (plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcovi ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH, nebo jí přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává a stává se pro správce daně nekontaktní) a následované inkasem nadměrného odpočtu plátcem typu „*broker*“ (plátce, kterému vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném členském státě a osvobozeného od plnění při dodání zboží do EU). Dalším subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je „*buffer*“, jehož úkolem v řetězci je navenek

působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi *missing traderem* a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. „*Pojmem ...podvod na DPH...se v souladu s touto judikaturou označují 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 šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156).

32. Ve shodě s touto judikaturou proto krajský soud přistoupil k hodnocení, zda v daném případě žalovaný (či správce daně) prokázal existenci první podmínky, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH, tj. zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzované obchodní transakci (řetězci) došlo k podvodnému jednání na DPH a tedy, že nedošlo k odvedení daně jedním z účastníků řetězce.
33. Žalobce v první řadě namítal, že žalovaný nedostatečným způsobem prokázal existenci chybějící daně v případě obchodních transakcí mezi dodavatelem žalobce a žalobcem. Jak již bylo výše rekapitulováno, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí ve vztahu k otázce existence podvodného řetězce dospěl k závěrům (shodně se správcem daně), že jednak posuzované transakce vykazují znaky podvodného jednání, a to kvůli zjištěným nestandardnostem v posuzovaném řetězci, a jednak v řetězci, jehož byly žalobce součástí, došlo dle žalovaného k podvodu, jelikož existence chybějící daně byla prokázána.
34. Krajský soud se nicméně s uvedenými právními závěry žalovaného neztotožňuje. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění.
35. Jak přitom vyplývá ze správního spisu, společnost APM EURO HOLDING s.r.o. vykazovala ve zdaňovacím období květen 2016 vlastní daňovou povinnost ve výši 13 829 Kč, tedy výrazně nižší, než jakou měla odvést ze zdanitelného plnění poskytnutého žalobci (304 372 Kč) a v podstatě marginální. Avšak v případě zdaňovacího období červen 2016, ve kterém APM EURO HOLDING s.r.o. vykazovala vlastní daňovou povinnost ve výši 596 740 Kč, a do souhrnného hlášení jako součást této daňové povinnosti bylo zahrnuto taktéž zdanitelné plnění poskytnuté žalobci. Je tedy zjevné, že APM EURO HOLDING s.r.o. poskytnutí zdanitelného plnění žalobci přiznala a měla povinnost DPH z tohoto plnění odvést, avšak neučinila tak.
36. Argumentace žalobce, ze které v podstatě vyplývá, že správce daně může odečíst nárok na odpočet DPH pouze v rozsahu, v jakém bylo prokázáno, že z konkrétního zdanitelného plnění nebyla odvedena DPH, je nesprávná. Odepření odpočtu na DPH je kvazisankčním

mechanismem, nikoliv mechanismem *restitutio in integrum*. Jinými slovy, v případě prokázání účasti na podvodu na DPH není důvodem odepření odečtu na DPH to, že by daňový subjekt neměl na tento odpočet nárok (nebyly by splněny podmínky pro uplatnění odpočtu), ale proto, že se zaviněně účastnil obchodů, jejichž cílem bylo nezákonným či zneužívajícím způsobem vylákat odpočet DPH. Pro odepření odečtu na DPH proto není nezbytné prokazovat, že chybějící daň existuje právě u všech zdanitelných plnění, poskytnutých žalobci, z nichž byl žalobci odepřen odečet na DPH. Správci daně postačí, pokud prokáže, že u určitého daňového subjektu existuje chybějící daň, že obchodní řetězec, v němž tento daňový subjekt figuroval, byl zasažen podvodem na DPH, a že žalobce s takovým daňovým subjektem obchodoval v období, v němž byla chybějící daň identifikována, přičemž věděl nebo mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH, a neučinil veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby své účasti na podvodu na DPH předešel.

37. V nyní projednávané věci se přitom, byť bylo formálně rozděleno do dvou měsíců, jednalo o jedno zdanitelné plnění. Pokud tedy bylo prokázáno, že ve zdaňovacím období APM EURO HOLDING s.r.o. nesplnila svou daňovou povinnost, pak by v případě prokázání existence daňového podvodu bylo možno odepřít žalobci nárok na odpočet celé částky DPH, neboť se tento odpočet vztahuje za obě zdaňovací období k jednomu zdanitelnému plnění a jednomu obchodnímu případu, který by byl zasažen podvodem na DPH.
38. Krajský soud však v kontextu prvního kroku tzv. vědomostního testu uvádí, že ačkoliv lze konstatovat, že žalovaný identifikoval chybějící daň správně, nemá krajský soud za prokázané okolnosti, ve kterých spočíval daňový podvod. Důvod, proč tomu tak je přitom souvisí s námitkou žalobce, že se žalovaný nevypořádal s jeho odvolací námitkou, týkající se hodnocení svědeckých výpovědí P. F. a Ing. M. S.
39. Žalovaný odvolací námitku žalobce, že svědecká výpověď P. F. je nevěrohodná, odmítl s tvrzením, že tato svědecká výpověď nebyla stěžejní pro prokázání existence daňového podvodu v řetězci, kterého se účastnil žalobce, proto by ani případné konstatování nevěrohodnosti tohoto svědka nemělo vliv na závěr žalovaného. Stejně tak námitky o účelovém překroucení svědecké výpovědi Ing. M. S. žalovaný uvedl, že se taktéž nejednalo o stěžejní důkaz, nadto žalobcem rozporované skutečnosti nebyly předmětem správní úvahy žalovaného.
40. Dle krajského soudu je možné takovou argumentaci přijmout za situace, kdy skutečně jsou důkazy v daňovém řízení dostatečné pro to, aby správce daně, resp. žalovaný setrvali na svém názoru i při absenci takových důkazů. To však není případ nyní projednávané věci, neboť žalovaný v napadeném rozhodnutí opakovaně odkazuje na pasáže odůvodnění zprávy o daňové kontrole, ve kterých správce daně hodnotí svědecké výpovědi P. F. i Ing. M. S. (viz např. body 47, 56 a 57 napadeného rozhodnutí) nebo z nich otevřeně při hodnocení existence daňového podvodu vychází při formulaci nestandardních okolností obchodního řetězce mezi žalobcem a APM EURO HOLDING s.r.o. (viz body 52 a 54 napadeného rozhodnutí). Není tak pravdou, že by tyto důkazy nebyly stěžejní při hodnocení nestandardních okolností obchodního případu mezi žalobcem a APM EURO HOLDING s.r.o., stejně jako že žalobcem rozporované části svědecké výpovědi Ing. M. S. nebyly součástí správní úvahy žalovaného.

41. Nadto je potřeba uvést, že žalobce nenapadal hodnocení svědecké výpovědi Ing. M. S. v odvolacím řízení pouze v bodě b) odvolání, na což zjevně mířilo vypořádání odvolací námitky žalovaným. Žalobce hodnocení svědecké výpovědi Ing. M. S. správcem daně napadal taktéž v bodě d). V této části žalobce zpochybnil, že společnost APM EURO HOLDING s.r.o. byla pouze prostředníkem pro přepravek technologie na výrobu sýrů od OVČÁČKÝ SÝR, a.s. k žalobci; dále zde namítal, že správce daně dospěl k tomuto závěru výlučně na základě svědecké výpovědi P. F., aniž by přihlédl ke svědecké výpovědi Ing. M. S., kterou účelově hodnotil jako nevěrohodnou.
42. Jinými slovy, žalobce v odvolání proti rozhodnutí správce daně zřetelně namítal, že svědek Ing. M. S. vypovídal ve prospěch žalobce, neboť uvedl, že společnost APM EURO HOLDING s.r.o. nebyla pouze zprostředkovatelem předmětného zdanitelného plnění, a že správce daně k tomu nepřihlédl s ohledem na (nesprávné) tvrzení o nevěrohodnosti tohoto svědka. Jestliže žalobce tímto způsobem napadl hodnocení svědecké výpovědi a závěrů o skutkovém stavu učiněné ze strany správce daně, nemohl se dle krajského soudu žalovaný vypořádat s touto námitkou pouze tvrzením, že tento důkaz nebyl stěžejním pro hodnocení nestandardních okolností obchodního případu mezi žalobcem a APM EURO HOLDING s.r.o. Žalovaný totiž tímto způsobem nezákonně vyjímá ze svědecké výpovědi střípky informací, které svědčí ve prospěch závěru o existenci daňového podvodu ve jmenovaném obchodním řetězci, aniž by hodnotil svědeckou výpověď jako celek ve vzájemné souvislosti s ostatními skutečnostmi. Krajský soud je toho názoru, že žalovaný byl naopak povinen vyhodnotit, zda svědecká výpověď Ing. M. S. svědčí v prospěch žalobce, zda je tato výpověď důvěryhodná či se důkladně vypořádat se situací, kdy by skutečnosti v ní tvrzené byly v rozporu s jinými důkazy, provedenými v daňovém řízení.
43. Pokud by chtěl žalovaný skutečně obě svědecké výpovědi vyloučit z hodnocení při zjišťování skutkového stavu, závěr o existenci daňového podvodu by pak správce daně musel opírat o přítomnost nestandardních okolností v podobě nezveřejňování účetních závěrek společností APM EURO HOLDING s.r.o. a její obecný předmět podnikání, nižší zaplacenou částku za technologii k výrobě sýrů žalobcem než bylo fakturováno a skutečnost, že částky připsané na účet APM EURO HOLDING s.r.o. byly krátce po přísání v hotovosti vybírány. Virtuální sídlo APM EURO HOLDING s.r.o. nemohlo být dle krajského soudu hodnoceno jako nestandardní okolnost případu, neboť jak vyplývá z odpovědi na dožádání ze dne 3. 5. 2017 č. j. 1001843/17, o virtuální sídlo se nejednalo. Jak je ovšem zjevné z napadeného rozhodnutí, žalovaný při hodnocení skutkového stavu vycházel i z jiných, než výše uvedených nestandardních okolností.
44. Krajský soud ještě dodává, že dle jeho názoru žalovaný nevzal dostatečně do úvahy při identifikaci APM EURO HOLDING s.r.o. jako *missing tradera* chování této společnosti před i po uzavření obchodního vztahu s žalobcem. Jak totiž vyplývá z již citované odpovědi na dožádání Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj č. j. 1001843/17, společnost APM EURO HOLDING s.r.o. byla ekonomicky aktivní před uzavřením obchodu s žalobcem, ale zároveň již po změně statutárního orgánu (leden až duben 2016), stejně tak i po uzavření obchodu s žalobcem tato společnost ještě vyvíjela ekonomickou činnost (červenec 2016). Dále z odpovědi na dožádání vyplývá, že tato společnost v polovině měsíce července 2016 a září 2016 provedla úhradu daně, která však nestačila na úhradu celé daňové povinnosti APM EURO HOLDING s.r.o. Zároveň se zástupce APM EURO HOLDING s.r.o., byť pouze jednou, dostavil v průběhu daňového řízení k místně

příslušnému správci daně, a nelze tak bez dalšího dovozovat, že by měl od počátku v úmyslu být zcela nekontaktní a neumožnit ověřit splnění své daňové povinnosti. Dle krajského soudu takové jednání není standardním jednáním *missing tradera*, který je typický např. tím, že je jako společnost založen krátce před uskutečněním obchodu, který má založit podvod na dani, nepodává daňová přiznání, je nekontaktní pro svého místně příslušného správce daně, neplní si své daňové povinnosti a krátce po uskutečnění obchodu, který má založit podvod na dani zmizí ze scény.

45. Krajský soud si je vědom toho, že žalobce nenamítá nedostatečné hodnocení informací obsažených v odpovědi na dožádání č. j. 1001843/17, avšak dle krajského soudu je k těmto informacím potřeba přihlídnout v rámci námitky nedostatečného prokázání existence daňového podvodu žalovaným. Nadto dle krajského soudu ani není zjevné, zda se mohl žalobce seznámit s touto odpovědí na dožádání, neboť je v rozporu s § 65 odst. 2 daňového řádu, stejně jako celá řada dalších písemností, stále součástí vyhledávací části spisu, která není přístupná při nahlížení do spisu, a ze soupisu písemností není v rozporu s § 65 odst. 3 daňového řádu zjevné, které písemnosti byly přerazeny z vyhledávací části spisu do příslušné části spisu, pod jakým číslem jednacím a ke kterému datu.
46. Krajský soud tak shledal napadené rozhodnutí nezákonným z důvodu, že se žalovaný při hodnocení skutkového stavu a důkazů (zejména svědeckých výpovědí) dopustil porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž vybočil z mezí správního uvážení při hodnocení důkazních prostředků a skutkového stavu z nich vyplývajícího, když se v podstatě odmítl zabývat námitkou žalobce zpochybňující hodnocení skutkového stavu na základě provedeného dokazování v daňovém řízení. V navazujícím řízení tak bude úkolem žalovaného řádně se vypořádat s hodnocením svědeckých výpovědí P. F. a Ing. M. S., v případě vyřazení některé z těchto výpovědí řádně zdůvodnit, proč není toto vyřazení porušením zásady volného hodnocení důkazů a v kontextu všech důkazních prostředků, které byly v daňovém řízení provedeny samostatně i v jejich vzájemné souvislosti určit, zda má na základě skutkového stavu bez důvodných pochybností za prokázané, že bylo účelem poskytnutí zdanitelného plnění APM EURO HOLDING s.r.o. získání neoprávněného daňového zvýhodnění, anebo zda se mohlo jednat o pouhé podnikatelské selhání jednotlivce.

V. Závěr a náklady řízení

47. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil proto, že se žalovaný dopustil porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s.] a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.
48. Krajský soud takto rozhodl bez nařízení jednání, a to v souladu s § 76 odst. 1 s. ř. s.
49. O náhradě nákladů řízení krajský 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.
50. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce (daňového poradce) žalobce a náhrada hotových

výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé – replika) ve výši 3 × 3 100 Kč a tři režijní paušály ve výši 3 × 300 Kč, tedy celkem 10 200 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 142 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč.

51. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 15 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

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

Brno 30. května 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu