



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D., a JUDr. Václava Štencla, MA., v právní věci

žalobkyně: **LITOUZ, s.r.o.**, IČ 25269453
sídlem Ottova 312, 269 01 Rakovník
zastoupen advokátem Mgr. Janem Sýkorou
sídlem Chebská 355/49, 360 06 Karlovy Vary

proti
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2022, č. j. 24909/22/7100-20116-050485,

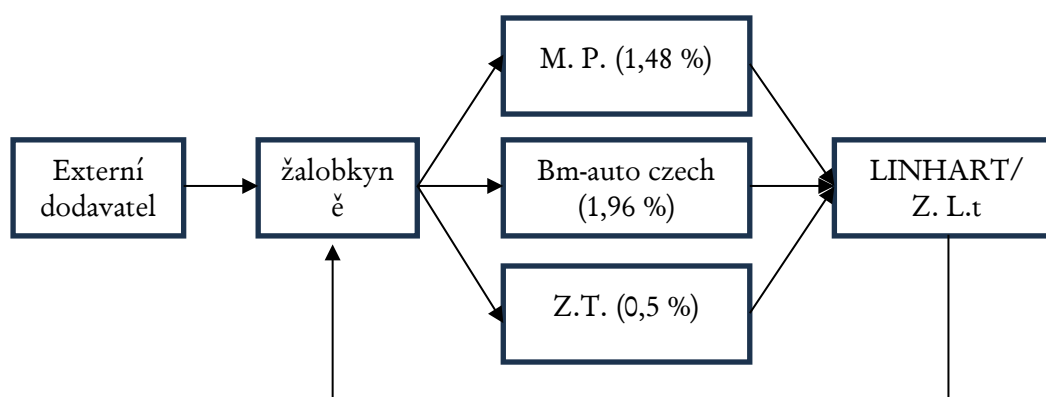
takto:

- I. Rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 25. 5. 2022, č. j. 24909/22/7100-20116-050485, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Jana Sýkory, advokáta.
- III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou podanou u Krajského soudu v Brně se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, jímž zamítl její odvolání proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „OFŘ“) ze dne 27. 10. 2021, č. j. 39417/21/5300-21442-712243 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím OFŘ v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), částečně změnilo své rozhodnutí ze dne 9. 3. 2021, č. j. 6647/21/5300-21442-712 243, a ve zbytku potvrdilo třicet jedna dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2012 až březen 2013, červen 2013 až srpen 2013, listopad 2013 až únor 2015 a duben 2015 až červenec 2015.
2. Dne 21. 12. 2016 vydal finanční úřad několik dodatečných platebních výměrů za zdaňovací období srpen 2012 až červenec 2015. Na základě provedené daňové kontroly žalobkyni neuznal nárok na odpočet DPH z přijatých plnění, (kterými byly, mimo jiné, látka pro výrobu plastů polypropylen, litem), protože žalobkyně neprokázala, že plnění skutečně přijala. Žalobkyně se neúspěšně odvolala. Následně ale rozhodnutí OFŘ zrušil Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 6. 1. 2020, č. j. 43 Af 20/2018- 56. Dle krajského soudu správce daně dostatečně neprokázal, že k dodání zboží fakticky nedošlo.
3. OFŘ poté znovu rozhodlo (rozhodnutí o odvolání č. j. 6647/21/5300-21442-712243 ze dne 9. 3. 2021). Tentokrát žalobkyni neuznalo nárok na odpočet DPH z důvodu, že předmětné plnění bylo zasaženo podvodem na DPH. Poté se zjistilo, že OFŘ do svého rozhodnutí zahrnuje jeden dodatečný platební výměr, proti kterému odvolání žalobkyně nesměřovalo. Proto OFŘ podalo podnět k přezkumu žalovanému, který nařídil přezkum. V rámci přezkumného řízení OFŘ vydalo rozhodnutí č. j. 39417/21/5300-21442-712243 ze dne 27. 10. 2021, kterým své původní rozhodnutí částečně změnilo. Výsledná daň doměřená prostřednictvím celkem 31 dodatečných platebních výměrů činila 2 866 985 Kč a penále 436 493 Kč.
4. Žalobkyně se opět neúspěšně odvolala. Žalovaný napadeným rozhodnutím její odvolání zamítl a potvrdil prvostupňové rozhodnutí.
5. Daňové orgány popsaly údajný podvod na DPH následujícím způsobem. Žalobkyně nakupovala zboží (polypropylen a polyetylen) od externích dodavatelů, tento materiál ve stejném množství a za stejnou cenu přefakturovala buď společnosti bm-auto czech s.r.o. (dále jen „bm-auto“), M. P. nebo Z. T. Pohledávky za těmito odběrateli žalobkyně postoupila faktoringové společnosti. Odběratelé dále přefakturovali nakoupené zboží společnosti Zdeněk Linhart spol. s r.o. (dále jen „LINHART“), kterou od dubna 2015 nahradila podnikající fyzická osoba Z. L. (st.), a to s přírážkou 1,96 % (bm-auto), 1,48 % (pan P.) a 0,5 % (pan T). Z. L. přefakturoval materiál ve stejném množství a za stejnou cenu zpět v nezměněném stavu žalobkyni. Zboží zůstalo během sporných transakcí na jednom místě, ve skladu v Rakovníku. Z. L. (st.) je otcem jednatele žalobkyně Z. L. (ml.).
6. Graficky lze obchodní řetězec zobrazit takto:



7. V obchodním řetězci, ve kterém figuroval Z. T., daňové orgány porušení principu neutrality daně neshledaly. Proto OFŘ změnilo původní dodatečné platební výměry správce daně a přiznalo žalobkyni nárok na odpočet daně. Zároveň OFŘ přiznalo žalobkyni nárok na odpočet také ve vztahu k obchodům, do kterých byl zapojený M. P. ve zdaňovacím období duben 2013 až prosinec 2014. V tomto období totiž žalobkyně byla ručitelem za společnost LINHART a neuhrazenou daň vzniklou z neuznání nároku na odpočet z přijatého zboží od neplátce zcela uhradila. Narušení neutrality daně OFŘ shledalo pouze ke zbylým obdobím, ve kterých společnost LINHART svou daňovou povinnost neuhradila. V případě obchodů se společností bm-auto žalovaný shledal chybějící daň, jelikož tato společnost sice podávala za řešená zdaňovací období daňová přiznání, vyměřenou daň ale od května 2013 nehradila. Daň jí byla vyměřena konkludentně ve výši desítek tisíc Kč. OFŘ pro ucelený náhled uvedlo, že ke dni 31. 5. 2017 se společnost bm-auto stala nespolehlivým plátcem, načež jí následně byla zrušena i registrace k DPH (4. 3. 2020).
8. OFŘ ve svém rozhodnutí vedle chybějící daně poukázalo na několik nestandardností, kterými odůvodnilo závěr, že došlo k daňovému podvodu: (1) transakce probíhaly v kruhu (karuselové obchody s minimálními maržemi zapojených subjektů), (2) existovala personální propojenost subjektů v řetězci v osobách Z. L. ml. (ročník 1980) - syn Z. L. st. (ročník 1955), tedy jednatele společnosti LINHART, (3) žalobkyně a společnost LINHART sídlí na stejné adrese, (4) dopravu materiálu od externích dodavatelů do skladu žalobkyně zajišťovala pouze společnost bm-auto, jež byla i odběratelem žalobkyně, (5) mezi jednotlivými články řetězce bylo předem dohodnuto, že předmětné zboží bude dodáno původnímu článku tedy žalobkyni, (6) vše bylo skladováno u žalobkyně a prodeje se uskutečňovali v rámci jejího skladu, (7) kvalita či množství nebyla reálně kontrolována, (8) platby u společnosti bm-auto probíhaly v hotovosti a následně přes soukromý účet jednatelky společnosti bm-auto, (9) u transakcí přesahující 1 mil. Kč neexistovaly písemné smlouvy. Žalobkyně s ohledem na zjištěné objektivní okolnosti o své účasti na tomto podvodu musela vědět.
9. Žalobkyně v průběhu daňového řízení uváděla, že účelem transakcí bylo zvýšení jejího cash-flow v důsledku vytvoření pohledávek a jejich následného postoupení faktoringové společnosti. Toto vysvětlení ale daňové orgány nepovažovaly za důvěryhodné.

II. Obsah žaloby

10. Žalobkyně předně namítá, že předmětné obchodní transakce již jednou byly předmětem soudního přezkumu. Krajský soud v Praze nesouhlasil s žalovaným, že by žalobkyně neprokázala faktické přijetí plnění a nesplnila tak jednu z podmínek pro přiznání nároku na odpočet (rozsudek ze dne 6. 1. 2020, č. j. 43 Af 20/2018-56).
11. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že by se dopustila daňového podvodu. Z napadeného rozhodnutí neplyne, že by z předmětných obchodů vznikl jakýkoliv dluh na DPH. Správce daně neidentifikoval žádnou chybějící daň za předmětná zdaňovací období ve vztahu

k zkoumaným obchodům. Žalobkyni ani ostatním subjektům nevznikla žádná daňová výhoda. Správce daně neunesl důkazní břemeno, zda vůbec šlo o daňový podvod.

12. Žalobkyně obchodovala se svými dlouholetými obchodními partnery. Nešlo o nastrčené subjekty s bílými koňmi nebo virtuálními sídly. O tom, že bm-auto neplnila své daňové povinnosti, žalobkyně nevěděla. Ani jeden z článků řetězce nebyl v rozhodné době nespolehlivým plátcem.
13. Daňové orgány detekovaly na předmětných obchodech chybějící daň v řádech desítek tisíc korun. To ale nijak neprokazují. S ohledem na výši částky, kterou žalobkyně za celé tři roky zaplatila za zboží společnosti bm-auto, by této společnosti vznikla daňová povinnost ve výši 41 581 Kč. I kdyby to byla pravda, je nelogické, aby tři subjekty několik let podvodně obchodovaly v řádech milionů korun a měly z toho pouze tak nízký výnos. Obzvláště, pokud náklady na tento obchod byly pro žalobkyni cca pětinasobně vyšší.
14. Žalobkyně nevěděla o tom, že pan P. není od roku 2010 plátcem DPH. Obchodovala s ním od roku 2008. Tuto skutečnost jí i jejím obchodním partnerům zamlčel. Vzhledem k tomu, že obchody s panem P. překročily milion korun, stal se plátcem ze zákona. Navíc společnost LINHART hned poté, co to zjistila, podala opravná daňová přiznání.
15. Obchody žalobkyně se svými partnery realizovala z důvodu vytvoření pohledávek, které následně postupovala faktoringové společnosti, a tím si vylepšovala cash flow. Cílem nebylo krátit daně.
16. Žalobkyně vystupovala vůči společnosti LINHART v pozici ručitele. Daňové orgány o tom musely vědět, protože správce daně vůči žalobkyni vydal několik exekučních příkazů, kterými od žalobkyně vymáhal dluh společnosti LINHART. Nedává proto logiku, aby se žalobkyně vědomě účastnila podvodu. Původním rozhodnutím OFŘ částečně přehodnotilo svůj závěr ohledně podvodu na DPH ve vztahu k obchodům, v nichž na pozici odběratele žalobce figuroval pan P. Konkrétně byly uznány všechny odpočty týkající se těchto obchodů za zdaňovací období dubna 2013 až prosince 2014. Důvodem byla žalobkyní namíтанá skutečnost, že žalobkyně byla ručitelem společnosti LINHART a že za uvedené období byla daň z titulu ručení uhrazena. Žalobkyně je však přesvědčena, že podvodem na DPH nejsou postiženy ani předmětné obchody, v nichž na pozici odběratele figurovala společnost bm-auto a ani další obchody, v nichž na pozici odběratele figuroval pan P.
17. Žalobkyně i společnost LINHART byly v předmětném období dlouhodobě existující a fungující obchodní společnosti, nešlo o žádné nastrčené společnosti s fiktivními sídly, s bílými koňmi apod. Daňové orgány neozřejmily, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání. V případě předmětných obchodů neexistuje žádná příčinná souvislost mezi případným neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty.
18. „Podezřelé“ skutečnosti, na které daňové orgány ve svých rozhodnutích poukazují, hodnotí zcela izolovaně a nikoliv v kontextu celé věci. Společnost bm-auto i M. P. byli dlouholetými obchodními partnery žalobkyně. Skutečnost, že se osoby figurující v řetězci znaly a znají, žalobkyně nikdy nepopírala. Je zcela standardní, že si obchody domlouvaly po telefonu, neformálně a bez podrobné dokumentace či že platby prováděly v hotovosti. Tyto okolnosti proto podvod na DPH neprokazují.

19. Daňové orgány kromě toho dovozují nestandardnost obchodů a z toho údajně vyplývající vědomost o účasti na podvodu na DPH z důvodu personálního propojení subjektů, z důvodu absence faktického pohybu zboží či z důvodu, že obchody probíhaly s minimálními maržemi v průběhu několika málo dní. Všechny tyto údajně podezřelé a nestandardní skutečnosti posuzuje žalovaný zcela izolovaně v neprospěch žalobkyně. To však neobstojí ve světle rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též NSS) ze dne 10. 9. 2020 ve věci sp. zn. 7 Afs 18/2020. Navíc není vůbec zřejmé, že by v řetězci předmětných subjektů měla být odvedena konkrétní daň v konkrétní výši a že tato daň nebyla uhrazena.
20. Pokud žalovaný správně přehodnotil svůj původní závěr a uznal, že podvodem na DPH nebyly postiženy obchody ve stejném řetězci, v němž namísto společnosti bm-auto vystupoval Z. T., potom je absolutně nelogické, že na tomto závěru setrvává v případě společnosti bm-auto. Šlo o naprosto stejný řetězec, postavený na úplně stejném principu, kdy se obchodoval stejný druh zboží.
21. Společnost bm-auto nehradila své vykázané daňové povinnosti dlouhodobě (od května 2013). Uvedená společnost se přitom stala nespolehlivým plátcem až dnem 31. 5. 2017. Navíc tento údaj byl zveřejněn v registru vedeném finanční správou až 5. 3. 2020 poté, co jí byla zrušena registrace k DPH, tedy až 7 let poté, co se uskutečnily předmětné obchody.
22. Závěrem žalobkyně s odkazem na rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, namítá, že k narušení daňové neutrality nedošlo. Navíc daňové orgány vybírají stejnou daň duplicitně.
23. V přípisu ze dne 30. 5. 2024 žalobkyně zaslala soudu dva rozsudky Krajského soudu v Praze, rozsudek Nejvyššího správního soudu a rozhodnutí OFŘ ze dne 28. 4. 2022. Uvedla, že všechna rozhodnutí se týkají stejných obchodů a stejného řetězce subjektů, které jsou projednávány v tomto řízení. Ve všech těchto řízeních soudy (ale nakonec i OFŘ) rozhodly, že v předmětném řetězci nebyl zjištěn podvod na DPH. Navrhla jejich provedení k důkazu.

III. Vyjádření žalovaného

24. Žalobkyně vznáší prakticky totožné námitky jako ve svém odvolání. K narušení neutrality daně došlo u společnosti bm-auto a společnosti LINHART, resp. pana P. Žalobkyní uváděná relativně malá hodnota potenciálního zisku a narušení neutrality DPH z předmětného karuselového schématu neodpovídá skutečnosti. U společnosti bm-auto byl evidován nedoplatek na DPH přesahující 2 mil. Kč, dne 31. 5. 2017 stala nespolehlivým plátcem a následně jí byla zrušena registrace k DPH (k 4. 3. 2020). V registru DPH byl tento údaj zveřejněn již 31. 5. 2017.
25. Společnost LINHART za předmětná zdaňovací období na základě podaných dodatečných přiznání za zdaňovací období leden 2014 až říjen 2014 a prosinec 2014 neuhradila DPH v celkové výši 930 322 Kč. Navíc si neoprávněně uplatňovala nároky na odpočet daně od pana P., který nebyl v posuzovaných obdobích plátcem DPH. Narušení neutrality DPH žalovaný spatřoval také v tom, že si žalobkyně uplatňovala po celou řadu let nároky na odpočet DPH na vstupu od neplátce DPH. O tom měla žalobkyně vědět.
26. Existuje velmi silné personální propojení osob zahrnutých v posuzovaných transakcích, které se žalobkyně snaží bagatelizovat. Tvrzení, že úmyslem předmětných obchodů nebylo spáchat podvod na dani, ale vylepšení jejího cash-flow, neodpovídá skutkovým zjištěním. Ve výsledku posuzované obchody ke zlepšení cash-flow vůbec nevedly a byly ukončeny z důvodu neplacení za dodané zboží.

27. Nelze souhlasit ani s tvrzenou dlouhodobou spoluprací žalobkyně se společností bm-auto. Tato společnost totiž vznikla zápisem do veřejného rejstříku až dne 13. 11. 2012. Jednalo se tedy o zcela nový subjekt.
28. Příčinnou souvislostí mezi chybějící daní a nárokovaným odpočtem DPH na vstupu se ve svém rozhodnutí řádně zabývalo OFŘ. Žalobkyně sice splnila hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně. Jak ale vyplynulo z kontrolních zjištění, žalobkyní uplatněné nároky na odpočet DPH na vstupu byly zatíženy podvodem na DPH, o čemž žalobkyně věděla, či minimálně vědět měla a mohla. V takovém případě bylo namísto nárok na odpočet DPH odmítnout.
29. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 5. 2024 č.j. 5 Afs 325/2023–49, podle kterého lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet v částce vyšší, než činila zjištěná chybějící daň u dodavatele tohoto daňového subjektu.

IV. Posouzení věci

30. Krajský soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
31. Soud ve věci rozhodl bez jednání, protože s tím obě strany souhlasily. Nepovažoval za nutné provádět dokazování rozhodnutím OFŘ ze dne 28. 4. 2022 ani rozsudky soudů. Doložení skutečnosti, že žalovaný v návaznosti na rozsudek Krajského soudu v Praze ve věci sp. zn. 51 Af 46/2020 zastavil řízení ve věci Z. L., není pro posouzení této věci relevantní, neboť soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného. Soudní judikatura se jako důkaz zásadně neprovádí.
32. Žaloba je **důvodná**.
33. Mezi stranami není sporu o tom, že žalobkyně splnila všechny formální a hmotněprávní náležitosti nutné pro úspěšné uplatnění nároku na daňový odpočet. V takovém případě lze neuznat odpočet DPH jen v případě, že správce daně prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět (rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016–28).
34. Pro posouzení, zda se daňový subjekt účastnil podvodu na DPH, se postupuje v několika krocích. Nejprve, je třeba zjistit, (1) zda k podvodu došlo. V tomto kroku je přitom nutno adekvátně popsat jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že k absenci daně došlo podvodně, resp. okolnosti osvědčující podvodný charakter zkoumaných transakcí. Přitom platí, že pouze existence chybějící daně bez dalšího nezakládá podvod (viz rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017–60, či ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018–43). Je-li prokázáno, že k podvodu došlo, dále je pak (2) na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a (3) zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu. Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy (viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018–42).

35. V tomto případě žalobkyně vznáší námitky zejména ve vztahu k první z uvedených podmínek. Tvrdí, že k podvodu vůbec nedošlo, resp. že daňové orgány podvod dostatečně neprokázaly. Soud se proto primárně zaměřil na tuto otázku.
36. Úvodem soud předesílá, že obchodní řetězec, o který v této věci jde, a který se měl dle žalovaného dopustit daňového podvodu, již byl předmětem soudního přezkumu u Krajského soudu v Praze. Ten ve dvou případech, kdy jako žalobkyně vystupovala společnost LINHART, resp. Z. L. (st.), rozhodnutí daňových orgánů zrušil (viz rozsudek ze dne 25. 10. 2021, č. j. 51 Af 46/2020–48, potvrzen rozsudkem NSS ze dne 3. 6. 2022, č. j. 10 Afs 469/2021–50 a rozsudek ze dne 28. 7. 2023, č. j. 51 Af 20/2021 – 114). Krajský soud v obou případech dospěl k závěru, že daňové orgány neshromáždily takovou paletu indicií, které ve svém souhrnu vedou k jedinému možnému závěru o tom, že chybějící daň byla důsledkem daňového podvodu.
37. Žalovaný sice uvádí, že okolnosti existence podvodu byly ve věcech řešených Krajským soudem v Praze jiné než v nyní projednávané věci, s tím však soud nesouhlasí. Nestandardní okolnosti, ze kterých žalovaný ve věcech řešených před Krajským soudem v Praze dovozoval existenci daňového podvodu, jsou prakticky totožné i v případě žalobkyně. Byť v řízení, které je předmětem nyní projednávané věci, je žalobcem jiný článek řetězce, zdejší soud neměl důvod odchýlit se od závěrů přijatých Krajským soudem v Praze. Podstata celé obchodní transakce mezi žalobkyní a dalšími dotčenými subjekty je totiž stejná a žalovaný ani v tomto případě nepředložil žádné dodatečné důkazy, kterými by soud přesvědčil, aby věc posoudil jinak než Krajský soud v Praze.
38. Žalobkyně předně namítá, že žalovaný neidentifikoval a nevyčíslil chybějící daň. V tom má žalobkyně částečně pravdu. Žalovaný konstatoval, že společnost bm-auto sice podávala daňová priznání za řešená zdaňovací období, ale již od května roku 2013 své daňové povinnosti nehradila. Daň byla této společnosti vyměřována konkludentně a je u ní evidován nedoplatek na DPH přesahující 2 mil. Kč. Z napadeného ani prvostupňového rozhodnutí však není zřejmé, zda se tato částka vztahuje k celkové daňové povinnosti společnosti bm-auto či toliko k obchodování s žalobkyní. Podle soudu nelze ani odvodit, zda se tato částka týká neuhrazené daně za nyní posuzovaná zdaňovací období anebo zda jde o aktuální nedoplatek. Prvostupňové rozhodnutí totiž uvádí, že tento nedoplatek eviduje ke dni 28. 11. 2018. Dále žalovaný poukazuje na to, že společnost LINHART na základě podaných dodatečných priznání za zdaňovací období leden 2014 až říjen 2014 a prosinec 2014 v celkové výši 930 322 Kč neuhradila daň v náhradní lhůtě. Podle prvostupňového rozhodnutí ale v tomto období (resp. již od dubna 2013) žalobkyně byla ručitelem za společnost LINHART a neuhrazenou daň za ni zcela uhradila. OFŘ pak ve svém rozhodnutí ke společnosti LINHART uvádí, že za zdaňovací období roku 2012 neuhradila doměřenou daň ve výši 1 018 808 Kč a za zdaňovací období roku 2013 daň ve výši 1 038 979 Kč. Opět však není jasné, zda se tyto částky vztahují k celkové daňové povinnosti společnosti LINHART či toliko ke sporným obchodům s žalobkyní. Kromě toho část neuhrazené daně za období od dubna roku 2013 za tuto společnost opět uhradila žalobkyně z titulu svého ručení.
39. Na druhou stranu z judikatury NSS plyne, že není nezbytné, aby správce daně přesně matematicky vyčíslil chybějící daň. Jako primární předpoklad závěru o chybějící dani postačí i zaznamenání neuhrazené daňové povinnosti některého z článků řetězce za určité období (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, bod 27, či ze dne 22. 7. 2021, č. j. 2 Afs 147/2020-37, body 30 až 32). Je tomu tak i proto, že účelem nepřiznání nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu není získat chybějící částku daně, kterou nezaplátil jiný

článek obchodního řetězce (v nyní posuzovaném případě šlo o neuhrazení DPH na výstupu ze strany bm-auto a společnosti LINHART za předmětná zdaňovací období), od žalobkyně, nýbrž reakce správce daně na zjištění, že obchodní řetězec byl při splnění dalších podmínek daňovým podvodem zasažen. Odepření nároku na odpočet může být učiněno i opakovaně, a to každému z článků obchodního řetězce, u nichž bude prokázáno zapojení do daňového podvodu. Lze proto uzavřít, že chybějící daň identifikována byla. Došlo tedy k narušení daňové neutrality.

40. Samotné zjištění chybějící daně však ke konstatování, že byl spáchán daňový podvod, nepostačuje. Jeden článek obchodního řetězce totiž není bez dalšího odpovědný za to, že jiný jeho článek DPH neuhradil. Je proto nutné, aby k tomu přistoupily podezřelé okolnosti, které ve svém souhrnu dávají dostatek podkladů pro to se domnívat, že obchodní řetězec je zasažen podvodným jednáním. Orgány finanční správy nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však 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 a že daňový subjekt o podvodu věděl nebo vědět měl a mohl (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63). Je také třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně ze strany jednoho z článků řetězce a nárokováním odpočtu jiným článkem téhož řetězce (rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 8. 10. 2018, č. j. 46 Af 25/2016-48, bod 29).
41. Žalobkyně jednotlivé zjištěné okolnosti, které žalovaný vyhodnotil jako podezřelé, nerozporuje. Nepopírá, že obchodní řetězec skutečně existoval a zboží v něm bylo obchodováno způsobem, který daňové orgány popsaly. Lze uznat, že jednotlivě je možné zjištěné skutečnosti hodnotit jako nestandardní. Způsob, jakým mezi sebou jednotlivé články řetězce obchodovaly, na první pohled nedává ekonomický smysl. Žalobkyně v průběhu daňového řízení vysvětlovala motiv vytvoření obchodního řetězce tím, že cílem bylo zvýšení jejího cash-flow. Jednatel žalobkyně (Z. L. mladší) je synem jednatele a společníka společnosti LINHART (Z. L. starší). Cílem předmětných transakcí dle žalobkyně nebylo získání daňového zvýhodnění, ale pouze vytvoření pohledávek, které následně žalobkyně postupovala faktoringovým společností, aby od nich mohla čerpat krátkodobé úvěry, a naopak nemusela při skutečném dodávání výrobků strpět dlouhodobé splatnosti faktur, které jí znemožňovaly výrobní činnost. Daňové orgány přitom nezpochybnily, že k postupování pohledávek na faktoringové společnosti během části zdaňovacích období skutečně docházelo.
42. Toto vysvětlení není dle soudu na první pohled nevěrohodné. Jeho optikou se mnohé z výše uvedených „nestandardností“ stávají naopak poměrně pochopitelnými. Žalobkyně nepopírala existenci rodinné vazby mezi jejím jednatelem a jednatelem/společníkem společnosti LINHART. Lze rozumět tomu, že společnost LINHART, jejímž jednatelem byl otec jednatele žalobkyně, mohla mít motivaci žalobkyni pomoci. Tím se dá vysvětlit nulová marže na přeprodaném zboží. Soud by sdílel pochybnosti žalovaného, pokud by k takovému jednání neměla společnost LINHART žádný důvod. Avšak skutečnost, že jednatel žalobkyně je otcem jednatele LITÓZ, byla orgánům finanční správy známa, přičemž ty se jí nijak blíže nezabývaly, resp. ji hodnotily jen v neprospěch žalobkyně.
43. K ekonomické opodstatněnosti účasti žalobkyně v daných obchodních řetězcích lze odkázat na rozsudek ve věci sp. zn. 43 Af 20/2018, v němž Krajský soud v Praze konstatoval: „*Pokud žalovaný a správce daně na podporu svých závěrů o neuskutečnění plnění (o pouze fakturační,*

fiktivní povaze plnění) poukazují na ekonomickou neopodstatněnost obchodů, pak je třeba připomenout, že plnění uskutečněné v rámci řetězové obchodní transakce nelze uměle izolovat a otázku ekonomické opodstatněnosti je třeba posuzovat v kontextu celého obchodu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, a ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016-40), též s přihlédnutím k propojení osob, přičemž není vyloučeno, aby se ekonomický smysl konkrétní transakce projevil pouze u některé z propojených osob. Ve vztahu k žalobkyni nelze považovat obchody za ekonomicky neopodstatněné jen z důvodu, že následně nakupovala materiál zvýšený o provizi, jestliže cílem transakce bylo zajistit provozní financování výrobních aktivit žalobkyně, již by jinak dlouhodobé splatnosti faktur výrobní činnost znemožňovaly. Tento účel transakcí přitom nebyl správcem daně ani žalovaným nikterak zpochybněn.“

44. Zároveň je logické, že další články řetězce (bm-auto, pan P. a pan T.) z obchodu alespoň nějakou marži mít musely, jinak by neměly žádný důvod se na řetězci obchodně podílet. Výše marže dle soudu odpovídá tomu, že jim žádné dodatečné náklady nevznikaly, neboť se zboží nepohnulo ze skladu žalobkyně. O tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, již není mezi stranami sporu. Žalovaný proto tuto nespornou skutečnost nemůže klást žalobkyni k tíži a spatřovat v ní jednu z indicí existence daňového podvodu.
45. Jak uvedl také Krajský soud v Praze, smysl dává i to, že mezi žalobkyní a společností LINHART figuroval ještě další článek. Pokud účelem transakcí bylo vytváření pohledávek za účelem jejich prodeje faktoringové společnosti, pak v řetězci mezi žalobkyní a společností LINHART ještě jeden článek být musel, jinak by žalobkyni prakticky mohla financovat společnost LINHART.
46. Další skutečnost, že žalobkyně i společnost LINHART sídlí na stejné adrese, nesvědčí dle soudu ve vztahu k možnému daňovému podvodu o ničem. Tím spíš, jsou-li obě společnosti personálně propojeny blízkými rodinnými příslušníky. Žalovaný v této souvislosti neuvádí nic bližšího k tomu, o čem tato skutečnost svědčí nad rámec toho, že byla zjištěna. Žalobkyně sama přitom existenci obchodního řetězce spornou nečiní, naopak jeho existenci potvrzuje se shora uvedeným vysvětlením, kterému nasvědčují i jednotlivé zjištěné skutečnosti.
47. Ani skutečnost, že žalobkyně za odebírané zboží platila společnosti bm-auto v hotovosti či na nepodnikatelský účet nebo to, že mezi společnostmi neexistovaly písemné smlouvy, nepostačuje k učinění jednoznačného závěru, že obchodní řetězec byl zasažen podvodem na dani. K této skutečnosti se již vyjádřil i Krajský soud v Praze v rozsudku ve věci sp. zn. 51 Af 20/2021, který konstatoval, že zde nejsou pochybnosti o tom, že se předmětné obchody uskutečnily a kolik byla žalobkyně povinna za dodané zboží zaplatit. Jak společnost bm-auto, tak žalobkyně nákupy materiálu zachytily v účetnictví. Soud proto nebyl toho názoru, že by zde došlo k „fingování“ v souvislosti s hotovostním placením. Také přisvědčil žalobkyni, že vzhledem k dlouholeté obchodní spolupráci s bm-auto nemusí platby v hotovosti samy o sobě znamenat nestandardní okolnost. Též fakt, že některé platby žalobkyně prováděla na nepodnikatelský účet, nemusí svědčit nic o tom, že obchodní řetězec byl zasažen podvodem, pokud byly tyto platby bm-auto a žalobkyní vykázány.
48. S uvedeným lze souhlasit i v projednávané věci. Žalovaný sice zpochybňuje dlouholetou spolupráci žalobkyně se společností bm-auto tím, že tato společnost vznikla teprve v roce 2012. To je sice pravda, nicméně žalobkyně uváděla, že se dlouhodobě znala se zástupcem bm-auto, M. B. Její tvrzení o dlouholeté spolupráci tedy žalovaný nevyvrátil. Z toho, že

platby byly realizovány v hotovosti, resp. na nepodnikatelský účet, žalovaný dovozuje, že žalobkyně musela vědět o tom, že bm-auto si neplní své daňové povinnosti. Tato skutečnost, stejně jako otázka případné vědomosti žalobkyně o tom, že pan P. nebyl plátcem DPH, má však dle soudu relevanci až v rámci druhého kroku, tj. posouzení, zda žalobkyně o podvodu věděla nebo vědět mohla. Naopak ve vztahu k hodnocení, zda k podvodu skutečně došlo, nemá valnou vypovídající hodnotu. To v konkrétních okolnostech této věci platí i ohledně absence smluvní dokumentace, která podle OFŘ svědčí o tom, že předmětné transakce nebyly nahodilým podnikatelským případem, ale byly mezi účastníky domluvené dopředu a každá společnost v transakci znala svoji roli. To ovšem žalobkyně během celého daňového řízení nepopírala.

49. Soud připouští, že ve vztahu k DPH nelze dost dobře existenci daňového podvodu přímo prokázat. Jinými slovy, závěr o podvodu bude zásadně spočívat na kontextuálním hodnocení celé řady indicií, které umožní učinit závěr o podvodném jednání teprve ve svém souhrnu (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2019, č. j. 9 Afs 249/2019-44, bod 13). Soud je však zároveň přesvědčen o tom, že souhrnné hodnocení nesmí mít logické trhliny a musí vést bez důvodných pochybností k jedinému možnému závěru, tedy že o podvodné jednání šlo. Jinými slovy zde nesmí být možná jiná logicky myslitelná a představitelná verze interpretace zjištěných skutečností, která existenci daňového podvodu důvodně zpochybňuje.
50. V tomto případě zde však taková představitelná verze interpretace zjištěných skutečností existuje a žalovaný se s ní v dostatečné míře nevypořádal. Podle soudu zcela nedostatečně totiž ve svém rozhodnutí vycházel z toho, že předmětné karuselové schéma v konečném důsledku k vylepšení cash-flow v zásadě nevedlo, vzhledem k tomu, že v rámci tohoto schématu nebylo za dodané zboží placeno a spolupráce s dodavateli byly ukončeny. Kromě toho dle žalovaného bylo toto schéma ekonomicky neracionální s ohledem na minimální marže a náklady spojené s faktoringem, které vedly k tomu, že z dlouhodobého hlediska by ceny za dodaný materiál byly vyšší než finanční částky získané v rámci faktoringového financování.
51. Podle soudu z toho, že nakonec byla obchodní spolupráce ukončena pro neplacení dodávek zboží, nelze dovozovat, že zvolený obchodní model po celou dobu jeho fungování nedával ekonomický smysl a že ke zvýšení cash-flow během této doby vůbec nedošlo. Věrohodnost tvrzení žalobkyně ohledně účelu obchodního řetězce nevyvrací ani to, že ceny, za které žalobkyně nakupovala zboží od společnosti LINHART, byly vyšší než částky získané v rámci faktoringu. Tak tomu v tomto případě muselo být. I kdyby zboží prošlo celým řetězcem bez jakékoliv přidané marže, cena, za kterou by jej žalobkyně opětovně odkoupila od společnost LINHART by ve výsledku byla vyšší než finanční částka získaná od faktoringové společnosti, která bude vždy ponížena o faktoringový poplatek a úrok. Přidaná hodnota postoupení pohledávky na faktoringovou společnost však v toto případě spočívá právě v rychlém získání finančních prostředků a zvýšení celkového obratu.
52. Bez významu v tomto případě podle soudu není ani to, že žalovaný nevyčíslil přesnou výši chybějící daně (byť to nebylo podmínkou ve vztahu k závěru, že zde existuje chybějící daň). Z toho důvodu nelze ověřit tvrzení žalobkyně, že se měla připravit o částku téměř 200 000 Kč, jen aby dopomohla k podvodu na dani s výnosem ve výši něco málo přes 40 000 Kč. Jak soud uvedl výše, žalovaný ani nespécifikoval, k jakému období se společností bm-auto neuhrazená daň vztahuje a zda se týká jen obchodů s žalobkyní. Není proto ani možné zjistit, jaký „výnos“ měly z případného daňového podvodu zúčastněné subjekty mít. Za této situace zůstává neobjasněno, zda právě tato indicie nesvědčí žalobkyni v jejím tvrzení, že o žádný

podvod nešlo a že účelem obchodního řetězce bylo zvýšení cash-flow. Dle soudu se žalovanému nepodařilo dostatečně objasnit, že chybějící daň je v příčinném vztahu k podvodnému jednání a že není výsledkem „toliko“ podnikatelského selhání společností bm-auto a LINHART.

53. Významné pochybnosti ohledně toho, zda skutečně jde o daňový podvod, na celou věc vrhá také existence varianty řetězce, v němž uprostřed figuroval Z. T. Zde daňové orgány žádný podvod nenašly, neboť Z. T. daňové povinnosti v souvislosti s obchody uzavíranými s žalobcem plnil. Zdejší soud se ovšem shoduje se závěry Krajského soudu v Praze, že je „nelogické, že by se v prakticky shodném obchodním řetězci v jednom případě o daňový podvod jednalo a v druhém nikoli. Bylo by to možné pouze za situace, kdy by žalobkyně již předem plánovala zčásti daňovou správu tím, že vytvoří dva obchodní řetězce, z nichž pouze jeden bude zasazen podvodným jednáním. Takový konstrukt by byl však již tak překombinovaný, že jej ve svých úvahách neuvádí ani žalovaný“ (bod 63 rozsudku 51 Af 20/2021). Soud rozumí tomu, že ve vztahu k řetězci se Z. T. nebylo možné konstatovat daňový podvod z důvodu neprokázání chybějící daně, coby základního předpokladu. Tento řetězec ovšem fungoval stejným způsobem jako řetězce, do kterých byly zapojeny společnosti bm-auto a M. P. Nedává proto smysl, aby dva z naprosto shodně fungujících obchodních řetězců měly být zasazeny podvodem na dani a třetí nikoliv. Pokud by se žalovaný tímto obchodním řetězcem a jeho smyslem zabýval, evidentně by byly nabourány jeho závěry o zasazení prvních dvou řetězců daňovým podvodem.
54. Vysvětlení předestřené žalobkyní ohledně toho, jak předmětné obchodní řetězce fungovaly, v tomto případě významně zpochybňuje závěry žalovaného, že jednotlivé okolnosti obchodů jsou nestandardní. Žalovaný proto ve výsledku nemá dostatek důvodů pro konstatování, že šlo o daňový podvod, tj. naplnění první podmínky pro odepření nároku na odpočet na dani z důvodu podvodu na DPH. Žalovaný zjištěné skutečnosti interpretoval v zásadě izolovaně a jen v neprospěch žalobkyně. Přitom se dostatečně nevypořádal s pravděpodobností verze žalobkyně, která není na první pohled nereálná či nesmyslná.
55. Jak soud uvedl výše, k deklarování existence daňového podvodu je třeba zjistit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání. Přitom vysvětlení žalobkyně poskytuje indicie, že k žádnému podvodu nemuselo vůbec dojít, a proto nelze žalobkyni vyčítat, že odběratelé žalobkyně neuhradili svou daňovou povinnost a že si společnost LINHART uplatňovala neoprávněně odpočty DPH. To mohlo nastat např. i z důvodu podnikatelského rizika.
56. Tyto závěry nijak nekolidují s rozsudkem NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, na který žalovaný poukazoval, neboť i v něm NSS vychází z toho, že samotné narušení neutrality daně ještě nepostačuje k závěru o podvodném jednání, ale je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo právě v důsledku podvodného jednání (viz bod 25 odkazovaného rozsudku).
57. NSS v rozsudku č. j. 10 Afs 469/2021-50 v bodu 26, trefně podotkl, že „žalobce má právo na přezkoumatelné a pečlivé odůvodnění tím spíše, že daňové orgány původně pracovaly s úplně jiným skutkovým scénářem (neprokázání faktického plnění). K závěru o podvodu na DPH se stěžovatel přiklonil teprve pod „tlakem“ prvního rušícího rozsudku krajského soudu. Pak ale musí být závěry stěžovatele o to pádnější, což ve stávající verzi odůvodnění nebyly.“ Citované lze plně vztáhnout i k nyní projednávané věci žalobkyně.

58. S ohledem na uvedené soud dospěl k závěru, že není naplněna již první podmínka tříkrokového testu. Daňové orgány totiž neunesly důkazní břemeno ohledně existence daňového podvodu a účasti žalobkyně na něm. Nebylo proto nutné zabývat se naplněním zbývajících dvou podmínek.

V. Závěr a náklady řízení

59. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že základní žalobní námitka je důvodná. Žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně existence podvodu na DPH. Napadené rozhodnutí proto soud zrušil jako nezákonné (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
60. Výroky o náhradě nákladů řízení vychází z § 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 byla ve věci úspěšná, soud jí proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému.
61. Náklady řízení žalobkyně sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupce žalobkyně. Odměna zástupce činí dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) za dva úkony právní služby (příprava a převzetí věci a sepsí žaloby) 2 x 3 100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 2 x 300 Kč. Jelikož je zástupce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o částku odpovídající této dani, tj. o 1 428 Kč. Celková výše nákladů řízení žalobce tak činí 11 228 Kč.
62. Procesně neúspěšný žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních 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 22. října 2024

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu