



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

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

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

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

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne ze dne 30. 8. 2018, č. j. 38865/18/5300-21441-708995 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám advokáta Mgr. Petra Kučery, sídlem Na Hradbách 2632/18, 702 00 Ostrava – Moravská Ostrava.

Odůvodnění:

Vymezení věci

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

PREMIUM STORE rozhodly nesplnit své závazky v oblasti správy daní, nemohl žalobce tuto skutečnost zjistit v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, zda vůči dodavatelům žalobce bylo zahájeno trestní řízení.

6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Jeho vyjádření odpovídá v zásadě skutečnostem vymezeným v napadeném rozhodnutí.

Zjištění z obsahu správních spisů

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

Posouzení věci krajským soudem

8. Ve věci proběhlo u podepsaného soudu dne 3. 6. 2020 ústní jednání, ke kterému se žalovaný nedostavil a svou neúčast omluvil; soud tak jednal v jeho nepřítomnosti. Žalobce u ústního jednání setrval na svých stanoviscích.
9. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
10. Námitky žalovaného směřují v převážné části do nesprávného posouzení okolností vedoucích k závěru o účasti žalobce na transakcích zasažených podvodem na DPH a v té souvislosti neunesení důkazního břemene ze strany žalovaného a dále v nesprávném vyhodnocení vědomosti žalobce o účasti na domnělém podvodu.
11. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, mj. uzavřel, že nelze nepřipustně zakládat objektivní daňovou odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci za pohyb a osud zboží. *A contrario* lze naopak konstatovat, a to i s ohledem na evropskou judikaturu, že k učinění závěru o účasti na daňovém podvodu, resp. účasti na obchodním řetězci, kde jedna nebo i více transakcí jsou zasaženy daňovým podvodem ve smyslu ve smyslu judikatury SDEU, je vyžadována subjektivní odpovědnost daňového subjektu, jemuž je v důsledku účasti na daňovém podvodu odepřen nárok na odpočet DPH, tj. odpovědnost za zavinění ve formě alespoň nevědomé nedbalosti. Při nevědomé nedbalosti daňový subjekt neví, že svým jednáním může způsobit účast na daňovém podvodu a následek spočívající v odepření nároku na odpočet DPH, ačkoliv o tom vzhledem k okolnostem a ke svým osobním poměrům vědět měl a mohl. Ve srovnání s vědomou nedbalostí u nevědomé nedbalosti absentuje u daňového subjektu vědomí toho, že svým jednáním může způsobit uvedený následek. Jeho daňová odpovědnost je tedy v rovině subjektivní stránky jeho jednání založena pouze na povinnosti a současně možnosti předvídat takový následek. Tato možnost předvídat ho - a tedy i být si ho vědom - je u daňového subjektu posuzována na základě jeho subjektivních

poměrů a objektivně existujících okolností daného obchodního případu. O nedbalost na jeho straně přitom jde, pokud na jedné straně měl možnost následek předvídat a byl toho schopen a na druhé straně byl současně povinen ho předvídat.

12. Podvod na DPH, resp. jeho účast na něm, důsledkem čehož je odepření nároku na odpočet daně uhrazené na vstupu, je přitom v zásadě soudní konstrukcí; judikatura SDEU jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [viz např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. (dále jen „*Optigen*“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, (dále jen „*Kittel*“), naposledy rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*Mahagében*“)]. Zásadní je, že důkazního břemeno ohledně prokázání skutečnosti účasti daňového subjektu (žalobce) na řetězci obchodních transakcí zatížených podvodem na DPH tíží výhradně správce daně. Ostatně v již cit. rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, Nejvyšší správní uvedl, že „zásadně nesouhlasí s úvahami žalovaného o jakémkoli přenášení důkazního břemene zpět na stěžovatele na základě „vědomostního testu“ (aniž by tento instrument náležitě popsal). Skutečnost, že stěžovatel mohl vědět, měl vědět či dokonce přímo věděl o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jeho smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud stěžovatel předestře své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje.“.
13. Důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH bylo v projednávané věci především nedostatečně obezřetné počínání spočívající v nepřijetí takových opatření ze strany žalobce, která by účast na podvodném jednání vyloučila a prokázala tak jeho dobrou víru. Povinnost přijmout patřičná opatření prokazující dobrou víru konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, kde uvedl, že „stejně jako si daňový subjekt, jakožto dodavatel, nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně, neboť by pak nebyl schopen prokázat dobrou víru, resp. musí přijmout všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu, je i stát při prosazování svých zájmů (řádný výběr DPH) povinen brát výše uvedené principy na zřetel. Důkazní břemeno daňového subjektu, tj. přijetí všech opatření, tak může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb.“ Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu [viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006

Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další, C-384/04].

14. Nicméně, aby mohl správce daně, resp. žalovaný přistoupit ke zkoumání, zda je u žalobce dána jeho subjektivní odpovědnost za účast na daňovém podvodu spočívající v nepřijetí dostatečných opatření, které by jej z účasti vylučovaly, je nejprve nezbytné zjistit takové skutkové (objektivní) okolnosti, ze kterých vůbec může vyplývat závěr, že se v případě předmětných transakcí jedná o daňový podvod.
15. Ačkoliv není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí být v daňovém řízení nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval [srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48]. Aby mohl žalovaný učinit závěr o nepřijetí dostatečných opatření, musel nejdříve zjistit existenci podvodného řetězce subjektů a chybějící daň.
16. Krajský soud po důkladném posouzení v dané věci dospěl k závěru, že žalovaný, resp. správce daně prvního stupně nezjistil takové objektivní okolnosti, které by ve svém důsledku vedly k závěru o existenci daňového podvodu, resp. žalovaným vyjevené okolnosti nejsou s to, nejen jednotlivě, ale ani v souhrnu učinit závěr o existenci daňového podvodu. Zároveň žalovaný podle přesvědčení krajského soudu nesprávně identifikoval chybějící daň.
17. Z napadeného rozhodnutí - bodu [29] a násl. - vyplývá, že ve vztahu k dodavateli žalobce, společnosti Arzona, žalovaný zjistil, že tato společnost nepodala od data své registrace k DPH žádné daňové přiznání, ani neumožnila správci daně zahájit za zdaňovací období leden 2015 daňovou kontrolu. Daňová povinnost tak *byla stanovena podle pomůcek* ve výši 1 935 071 Kč. Z takto správcem daně stanovené daně došlo k úhradě částky 1 312 295,51 Kč realizací vydaného zajišťovacího příkazu a neuhrazená zůstala částka 622 755,49 Kč.
18. Společnost PREMIUM STORE nepodala daňové přiznání za březen 2015 a také u této společnosti *byla daň stanovena podle pomůcek* ve výši 679 133 Kč. Z takto správcem daně stanovené daně došlo k úhradě částky 225 134 Kč realizací vydaného zajišťovacího příkazu a neuhrazená zůstala částka 453 999 Kč.
19. Uvedené neuhrazené částky správcem daně vyměřených daní žalovaný označil za chybějící daň ve smyslu evropské judikatury.
20. Krajský soud má na podkladě žalobní námitky o neprokázání daňového podvodu daňovými orgány za to, že žalovaný identifikoval chybějící daň ve smyslu evropské judikatury týkající se podvodů na DPH nesprávně. V projednávané věci totiž především dodavatelům žalobce byla daň vyměřena činností správce daně. Z výsledku této činnosti (stanovení daně podle pomůcek) přitom nevyplývala žádná okolnost, z níž by mohlo být jakkoli zřejmé, že transakce mezi uvedenými dodavateli a žalobcem jsou zatíženy podvodem na DPH. V tomto smyslu je třeba při respektu shora vytýčené judikatury přisvědčit žalobci, že samotné nedovedení daně ještě nemůže samo o sobě svědčit o existenci podvodu. Je zapotřebí zdůraznit, že pokud v projednávané věci daň byla stanovena dodavatelům žalobce činností správce daně (podle pomůcek), bylo na žalovaném, aby identifikoval, v čem tkví ony závažné okolnosti svědčící o tom, že transakce jsou zatíženy podvodem.

21. Za tyto okolnosti přitom s ohledem na uvedené není možné považovat to, že dodavatelé žalobce se stali nekontaktními pro správce daně, zvláště pak za situace, kdy dodavatelé disponovali takovým majetkem, který postačoval k úhradě větší části správcem daně vyměřené daně. Jako zcela irelevantní považuje krajský soud „typické okolnosti“ popsané žalovaným v bodech [32] a [33] napadeného rozhodnutí.
22. Neobstojí ani další okolnosti předestřené žalovaným; pouze skutečnost, že maková semena byla zařazena do výčtu plnění, při jejichž poskytnutí bude použit režim přenesení daňové povinnosti, nečiní z této komodity automaticky komoditu rizikovou. Je totiž na místě v každém jednotlivém případě posuzovat, zda se s ohledem na okolnosti předmětných transakcí může o tzv. rizikovou komoditu, sloužící k vytvoření podmínek pro daňový podvod, jednat. V projednávané věci tomu tak podle krajského soudu není, když ani z napadeného rozhodnutí žádné okolnosti takovému závěru nesvědčí.
23. Krajský soud na rozdíl od žalovaného nepovažuje za neobvyklé úhrady dodávek žalobci v řádech miliónů v den uskutečnění zdanitelných plnění, když opět žalovaný nepředestřel žádné okolnosti, které by mohly o „neobvyklosti“ svědčit. Naopak, žalobce správně zdůraznil, že právě úhradou zboží v den uskutečnění zdanitelného plnění, po kontrole zboží žalobcem, když k uzavření smluv došlo právě až při předání objednaného zboží, bylo zajištěno, že žalobce nepodstoupí žádné podnikatelské riziko. Z uvedeného důvodu krajský soud také nepovažuje za objektivní nestandardní okolnost to, že žalobce neuzavíral s dodavatelem předem písemné kupní smlouvy. Totéž platí o závěru žalovaného, že nebyla žádným způsobem ošetřena rizika. Rizika totiž žalobce vyloučil právě nastaveným způsobem obchodování.
24. Dále podle krajského soudu okolnost, že dodavatelé neměli www stránky ani veřejnou reklamu není v žádném případě okolností, která by jakkoli mohla svědčit o tom, že transakce s dodavatelem žalobce jsou zatíženy podvodem na DPH. Krajskému soudu není zřejmé, jakým způsobem může při úvahách o existenci podvodu na DPH hrát roli skutečnost, že dodavatel žalobce neměl „veřejnou reklamu“ a neměl vlastní www stránky. To, že je v současné době běžné, že obchodní firma svou činnost prezentuje na internetových stránkách, ještě neznamená, že pokud někdo svou činnost takto neprezentuje a při své obchodní činnosti si vystačí s jinými běžnými způsoby navazování obchodní spolupráce, činí tak zásadně nestandardně. Taková okolnost totiž nevypovídá a nemůže vypovídat nic o jednání dodavatele v době provádění transakcí.
25. Ani žalovaným vytýkaná role pana B. při sjednávání obchodů nesvědčí podle soudu o existenci podvodu. Žalobce sdělil svou skutkovou verzi toho, z jakého důvodu jednal právě s touto osobou, přičemž žalovaný podle krajského soudu tuto verzi relevantně nevyvrátil. Krajský soud na rozdíl od žalovaného považuje za zcela logické vysvětlení žalobce, na základě čeho poptával na trhu dodávku většího množství máku, když uvedl, že v regionu byly zásoby máku vyprodány, kontaktoval tak firmu Taska Trading CZ s. r.o., kterou vyhledal na internetu, a tato společnost pak zprostředkovala právě pana B.
26. Za uvedené situace je tedy zřejmé, že rozhodnutí žalovaného nemůže obstát již proto, že ze strany žalovaného jednak nebyla v souladu s judikaturou dostatečně identifikována chybějící daň a jednak nebyly identifikovány tak zřetelné závažné nestandardní okolnosti, které by svědčily o tom, že předmětné transakce jsou zasažené podvodem. Nebyl tím tedy dán ani prostor pro jakékoli posuzování vědomosti žalovaného o účasti na domnělém podvodu.

27. Nadto má soud za to, že s ohledem na uvedené závěry nemůže obstát ani závěr žalovaného o nepřijetí rozumných opatření jako součást identifikace vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu. Žalovaný je shrnuje v bodech [60] – [65] napadeného rozhodnutí, přičemž fakticky pouze opakuje skutečnosti, které dříve vymezil jako nestandardní okolnosti svědčící o existenci podvodu s tím, že žalobce měl postupovat s péčí řádného hospodáře, měl věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům a že mohl využít § 109a ZDPH a uhradit daň za poskytovatele plnění.

Závěr a náklady řízení

28. Na základě uvedeného tedy krajský soud shledal žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí jako nezákonné podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
29. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

- | | |
|---|---|
| a) zaplacený soudní poplatek | 3 000 Kč |
| b) náklady právního zastoupení advokátem | |
| b) odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby: | § 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb. |
| 1) příprava a převzetí věci | |
| 2) účast u ústního jednání | |
| | 6 200 Kč |
| b) paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. b) | § 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb. |
| | 600 Kč |

Celkem včetně DPH 21% (vyjma soudního poplatku)

11 228 Kč.

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o. s. ř.“) k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 3. června 2020

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu