



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrlové, Ph.D., a soudců Mgr. Jany Volkové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **A. O. s. r. o.**
sídlem H. 681/50, X O.
zastoupený advokátem Mgr. Viktorem Duškem
sídlem Pobřežní 648/1a, 186 00 Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2018, č. j. 12607/18/5300-21442-711315

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne ze dne 21. 3. 2018, č. j. 12607/18/5300-21442-711315 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 26 760 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám advokáta Mgr. Viktora Duška, sídlem Pobřežní 648/1a, 186 00 Praha 8.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 22. 5. 2018 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 31. 7. 2017, č. j. 129006/17/4225-21793-500379 a č. j. 129018/17/4225-21793-500379, platebním výměrům, jimiž byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen a červenec 2014.
2. Žalobce zrekapituloval průběh daňového řízení a stručně obsah napadeného rozhodnutí a poukázal na to, že splnil veškeré podmínky pro nárok na odpočet DPH z přijatých dodávek olejin a dále namítl, že v daném případě vůbec nešlo hovořit o uskutečnění podvodu mezi žalobcem a společností G. C. s. r. o. (dále jen „G.“) s ohledem na to, že chybějící daň byla detekována na úrovni dodavatele G., společnosti V. G. s. r. o. (dále jen „V. G.“). Žalobce dále namítl, že žalovaný neprokázal existenci podvodu, nedostatečně vypořádal otázku nepřijetí zvláštních opatření ze strany žalobce k zamezení účasti na podvodném jednání a v neposlední řadě se žalovaný dostatečně nevypořádal s odvolacími důvody žalobce.
3. Dále žalobce zdůraznil, že z judikatury SDEU vyplývá mj., že důvodem odepření nároku na odpočet DPH může být pouze ta okolnost, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že je součástí podvodu na DPH, přičemž provádění kontroly a prokázání objektivních okolností a vědomosti daňového subjektu je věcí správce daně. Žalobce také zdůraznil, že v rámci daňového řízení nebylo správcem daně doloženo či prokázáno, že by dodavatel žalobce, společnost G., neodváděla DPH z předmětných dodávek. Chybějící daň byla identifikována u společnosti V. G., kterou žalobce vůbec neznal a ani neměl k údajům o její existenci reálný přístup, což vylučovalo, že by žalobce dodavatele společnosti G. nějak prověřoval. Nekontaktnost či další informace související s dodavatelem žalobcova dodavatele nemohou mít vliv na nárok na odpočet DPH ze strany žalobce. Žalobce dále připomněl rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, posuzující obdobnou situaci, v níž se nachází žalobce.
4. V době zahájení obchodování s G. ani v kontrolovaných zdaňovacích obdobích neměl žalobce k dispozici jakékoli indicie nestandardního počínání společnosti G. Žalovaný ve vztahu k tzv. objektivním okolnostem odkazuje na e-mailovou komunikaci se společností C., u které žalobce pojišťuje některé své dodávky, přičemž tato společnost odmítla dodávky od společnosti G. pojistit z důvodu nedávného vzniku společnosti, a z tohoto žalovaný dovozuje, že žalobce vědomě nerespektoval doporučení uvedené společností. Žalobce však ze strany společnosti C. neobdržel žádné doporučení týkající se zahájení obchodní spolupráce se společností G., společnost C. neposkytovala žalobci žádné služby prověřování potenciálních obchodních partnerů z pohledu možného zapojení do podvodů na DPH; rozsah prověření společností G. ze strany C. odpovídal pouze pojistným rizikům, která pokrývala uzavřená pojistná smlouva. V rámci interních pravidel žalobce přitom pojištění dodávek není nezbytnou podmínkou pro obchodování.
5. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí označil za nestandardní skutečnost, že za G. vystupovaly výhradně osoby s cizí státní příslušností, které nebyly ználé českých poměrů a neuměly česky. V tomto směru žalobce poukazuje na to, že ČR je členem EU a je třeba brát v potaz existenci jednotného trhu, přičemž argumentace žalovaného je v přímém kontrastu s touto politikou. Nadto, navzdory patrnému mezinárodnímu charakteru G. žalovaný označuje za nestandardní to, že jedna česká společnost vystavuje faktury v češtině a druhá ve slovenštině.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

6. Žalobce dále podotkl, že před zahájením spolupráce s G. obchodoval se společností C. S. s. r. o. (dále jen „C.“), což je společnost, která následně na Slovensku svou činnost ukončila a přesunula své aktivity do ČR, kde začala vystupovat právě jako společnost G. Spolupráce s G. tak byla zahájena i s ohledem na předchozí pozitivní zkušenosti s C.; žalobce tak neměl důvod k pochybnostem či zvýšené opatrnosti při zahájení obchodní spolupráce s G.
7. Pokud se týká žalovaným vytýkaného neznámého původu zboží, žalobce uvedl, že v rámci obchodování s olejinami běžně dochází k tzv. řetězovému obchodu, kdy dodávky nejsou fyzicky přebírány každým článkem v dodavatelsko odběratelském řetězci, ale jsou dodávány přímo jejímu odběrateli. Po daňovém subjektu v takových případech nelze požadovat prokázání skutečností, ke kterým v tomto typu obchodování z jejich podstaty nedochází; žalobce přitom poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38. S uvedeným souvisí také žalovaným namítaná absence jakékoli kontroly zboží. Žalobce ale již v rámci daňového řízení namítl, že porízené olejniny byly předmětem detailních analýz, které byly prováděny při přejímce zboží v Olomouci. Žalobci také nelze klást k tíži, že na dodacích listech není uveden vždy přesný název dodavatele, jedná se o zřejmý typ chyby při psaní.
8. Ve vztahu k namítanému rozdílu mezi kupní a prodejní cenou předmětných dodávek žalobce zdůraznil, že jednotková cena, za kterou žalobce slunečnici prodal, byla v době uzavření kontraktu na prodej naprosto běžná. Žalobce přitom nakupoval od různých dodavatelů a následně zboží prodal jako jednu dodávku A. I. Při posouzení marže nelze párovat přijaté a vydané faktury jak činil žalovaný, protože na jeden kontrakt poskytlo dodávky několik různých dodavatelů; obchodní marži tak lze vypočítat jediné celkově na prodejní kontrakt, přičemž celková marže pro konkrétní prodejní kontrakt, ze kterého žalovaný analyzoval pouze konkrétní faktury, se pohybovala v kladných hodnotách.
9. Pokud se týče přijetí rozumných opatření ze strany žalobce, tento podotkl, že žalovaný mylně interpretuje rozsah povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře. Tvrzení žalovaného, že žalobce nepřijal rozumná opatření k eliminaci možné účasti na podvodu, je zavádějící. Žalobce ve vztahu k naprosté většině dodávek v kontrolovaném období srpen 2014 využil zvláštní zajištění daně dle § 109a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).
10. Závěrem žalobce namítl, že se žalovaný nevypořádal dostatečně s odvolacími důvody, přičemž argumenty žalovaného jsou nepřesvědčivé.
11. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a v zásadě citoval z napadeného rozhodnutí.
12. Pokud se týče zjištění ze správních spisů, lze shrnout, že správce daně zahájil dne 8. 9. 2014 a 6. 10. 2014 u žalobce daňové kontroly zdaňovacích období červen a červenec 2014. V návaznosti na proběhlé kontroly byly dne 31. 7. 2017 vydány platební výměry na DPH, které byly napadeny odvoláními, o kterých rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. V něm žalovaný dospěl k závěru o tom, že předmětné obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH, přičemž shledal existenci objektivních okolností tak, jak jsou popsány žalobcem v žalobě, resp. v bodech 2 až 9 tohoto rozsudku.

Posouzení věci krajským soudem

13. Ve věci proběhlo u podepsaného soudu dne 30. 10. 2019 ústní jednání, u kterého účastníci setrvali na svých stanoviscích.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

14. 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.
15. Námitky žalovaného směřují v zásadě 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.
16. 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 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 absenteje 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.
17. 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 *O. Ltd a F. E. Ltd (v likvidaci)* a *B. H. S. Ltd proti C. of C. & E.*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. (dále jen „O.“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *A. K. proti Belgickému státu a Belgický stát proti R. R. S.*, (dále jen „K.“), naposledy rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *M. kft a P. D.*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „M.“)]. 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“.

18. 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. V této souvislosti nelze přehlédnout, že v zásadě vyjma nestandardní ceny zboží veškeré tzv. objektivní okolnosti popsané žalovaným v napadeném rozhodnutí jsou polemikou o povědomosti žalobce o určitých, žalovaným označených, nestandardních skutečnostech a o tom, zda o těchto žalobce vědět mohl a měl a zda v té souvislosti mohl a měl přijmout rozumná opatření k eliminaci účasti na podvodu. 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 *C. of C. & E. a At. G. proti F. of T. I. a další*, C-384/04].
19. 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.
20. 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.
21. 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.

22. V zásadě totiž jako indicie směřující k případnému skutkovému závěru o tom, že by mohl být spáchán podvod na DPH, obстоjí pouze skutečnost, že dodavatel společnosti G., V. G., neuhradila daň a že v následném řetězci obchodů si žalobce daň nárokoval jako nadměrný odpočet. Také okolnost, jakkoli je primární podmínkou pro zkoumání následných skutkových dějů při tvrzeném podvodném jednání, sama o sobě nemůže pro závěr o podvodu na DPH postačovat a už vůbec ne ve vztahu k jednání žalobce. Jak bylo uvedeno výše, bylo by nutno identifikovat takové skutkové okolnosti, které by ve svém souhrnu svědčily o podvodu na DPH. Žalovaným vyjevené „skutkové objektivní okolnosti“ však k takovému závěru vést podle krajského soudu nemohou.
23. Krajský soud, ve shodě s žalobní argumentací, musí zdůraznit, že nelze shledat nic nestandardního či podivného na tom, že žalobce začal obchodovat se společností G. za situace, kdy osoby, které za tuto společnost vystupovaly, byly v předešlém období součástí společnosti C., se kterou žalobce již obchodoval. Žalovaný sám přitom nevyjevil žádné konkrétní negativní poznatky o této společnosti, které by mohly svědčit o tom, že žalobce v době počátku obchodování se společností G. měl předvídat nestandardní okolnosti obchodování. Taktéž nelze podle krajského soudu shledat nic závadného na tom, že za G. jednaly osoby s cizí státní příslušností. Krajskému soudu není zřejmé, jak by tato okolnost mohla svědčit o jakémkoli podvodném jednání, na DPH nevyjímaje. Ani skutečnost, že tyto osoby neumí česky a že nerozumí českému prostředí, nemůže sehrát významnou úlohu, zvláště, pokud již s nimi žalobce obchodoval. Nadto, ze strany žalovaného se zjevně jedná o ničím nepodepřené úvahy; není zřejmé z čeho žalovaný svůj závěr o neznalosti jazyka a „českého prostředí“ učinil.
24. Shodně lze tyto závěry učinit k hypotézám žalovaného o „doporučení“ společnosti C. ve vztahu ke společnosti G. Žalovaný se vůbec nezabýval obranou žalovaného spočívající v argumentaci, že C. prověřovala G. pouze v rozsahu uzavřené pojistné smlouvy a potřebných pojistných rizik. Je třeba přisvědčit žalobci, že z pouhé okolnosti, že C. odmítla pojistit obchody s G., nelze učinit závěr o ničem nestandardním.
25. Jako nedostatečnou je nutné hodnotit také argumentaci žalovaného, týkající se nestandardních cen, jakož i způsobu ověřování kvality zboží a jeho samotné kontroly, neboť žalovaný pominul právě typ obchodování s předmětnou komoditou. Krajský soud na rozdíl od žalovaného neshledává na žalobcem popsaném způsobu obchodování nic nestandardního; bylo na žalovaném, aby vysvětlil, v čem spočívá skutková okolnost nedostatečné kontroly zboží za situace žalobcem tvrzené kontroly a analýzy zboží v Olomouci. To však žalovaný neučinil. Ve vztahu ke stanovení cen zboží a následné marži lze také přisvědčit žalobci, že žalovaný nepostupoval při „analýze“ cen komplexně, ale pouze vyčlenil některé obchody, aniž by však učinil závěr o celkové možné marži při zohlednění všech obchodů v kontrolovaném období.
26. Za uvedené situace je tedy zřejmé, že rozhodnutí žalovaného nemůže obstát již proto, že ze strany žalovaného nebyly identifikovány tak zřetelné závažné nestandardní okolnosti, které by svědčily o tom, že předmětné transakce jsou zasažené podvodem; soud tak přisvědčil námitkám žalobce, že v projednávané věci nebylo ze strany žalovaného prokázáno, že předmětné transakce byly zasaženy podvodem na DPH.

Závěr a náklady řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

27. Na základě uvedeného tedy krajský soud shledal žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí 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.).
28. 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		
-	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) sepsání žaloby		
	3) replika k vyjádření žalovaného k žalobě		
	4) doplnění žaloby		
	5) účast u ústního jednání		15 500 Kč
-	paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při úkonech právní pomoci	§ 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb.	1 500 Kč
-	cestovné k ústnímu jednání a zpět		1 236 Kč
-	náhrada za promeškaný čas za 14 půlhodin po 100 Kč	§ 14 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.	1 400 Kč
<i>Celkem včetně DPH 21% (vyjma soudního poplatku)</i>			26 760 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

Olomouc 30. října 2019

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.