



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky
a
JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové ve věci

žalobkyně: **AYSEN, spol. s r.o.**
sídlem V Sádce 436, Újezd u Brna
zastoupená daňovým poradcem Ing. Igorem Pantůčkem
sídlem Řípská 11d, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2016, č. j. 26603/16/5300-22443-711377

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 6. 2016, č. j. 26603/16/5300-22443-711377, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradu nákladů řízení částku 9 800 Kč, a to k rukám jejího zástupce Ing. Igora Pantůčka, daňového poradce, se sídlem Řípská 11d, Brno, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem přezkumu v projednávané věci je posouzení oprávněnosti závěrů žalovaného o účastenství žalobkyně na podvodu na dani z přidané hodnoty.
2. U žalobkyně byla dne 1. 10. 2010 zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2007 až 2. čtvrtletí roku 2010. Během této kontroly vyvstaly správce daně pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění, která žalobkyni poskytly subjekty Bansha Consulting, s. r. o., Gernix trade s. r. o., SABICO, spol. s r. o., IOWA Trend s. r. o. a W. Robert Schott Praha, spol. s r. o. Pochybnosti správce daně pramenily z odpovědí příslušných finančních úřadů na dožádání ohledně těchto společností, které byly nekontaktní, resp. ani nepodávaly daňová přiznání. V důsledku toho správce daně vyzval žalobkyni, aby prokázala faktické uskutečnění zdanitelných plnění podle předložených dokladů, neboť zpochybněním dokladů došlo k přesunu důkazního břemene zpět na žalobkyni. Žalobkyně navrhla výslech jednatelů dodavatelských společností.
3. Po ukončení daňové kontroly projednáním zprávy o kontrole se žalobkyní dne 31. 10. 2011 vydal správce daně dne 24. 11. 2011 dodatečné platební výměry č. j. 428180/11/293512702410 (za 4. čtvrtletí roku 2007 doměřena daň ve výši 42 522 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 8 504 Kč), č. j. 431074/11/293512702410 (za 2. čtvrtletí roku 2008 doměřena daň ve výši 12 692 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 2 538 Kč), č. j. 431076/11/293512702410 (za 3. čtvrtletí roku 2008 doměřena daň ve výši 32 566 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 6 513 Kč), č. j. 431079/11/293512702410 (za 4. čtvrtletí roku 2008 doměřena daň ve výši 37 563 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 7 512 Kč), č. j. 431108/11/293512702410 (za 2. čtvrtletí roku 2009 doměřena daň ve výši 22 737 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 4 547 Kč) a č. j. 431111/11/293512702410 (za 2. čtvrtletí roku 2010 doměřena daň ve výši 4320 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 864 Kč). Jimi doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty v celkové výši 182 878 Kč včetně penále z důvodu neuznání nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění.
4. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Odvolací orgán ve světle judikatury Soudního dvora Evropské unie zaujal jiný právní názor než správce daně a shledal důvody pro doplnění skutkového stavu. Dle žalovaného nebylo možné považovat nekontaktnost dodavatelů za relevantní důvod pro přenesení důkazního břemene na daňový subjekt. Podle žalovaného může k překlopení důkazního břemene dojít pouze za existence objektivních okolností případu, které je správce daně povinen definovat. Musí být prokázáno, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl nebo vědět mohl. Správce daně tedy odvolací řízení doplnil o písemnost, ve které uvedl skutečnosti, které považoval za objektivní okolnosti prokazující, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl nebo vědět mohl. S těmito okolnostmi seznámil žalobkyni a poté ve věci rozhodl. Napadené platební výměry změnil rozhodnutím ze dne 17. 5. 2013, č. j. 13630/13/5000-14303-711377, v části týkající se bankovního spojení; v ostatním výroky platebních výměrů ponechal beze změny.
5. Rozhodnutí odvolacího orgánu napadla žalobkyně žalobou, které Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 9. 4. 2015, č. j. 30 Af 67/2013 – 181, vyhověl. Dospěl k závěru, že správce daně ani žalovaný nepředložili takové objektivní okolnosti projednávaného případu, ze kterých by bylo možné dovozovat, že žalobkyně o podvodném jednání svých

dodavatelů alespoň vědět mohla. Soud proto rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2013 zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení s tím, že bude na žalovaném, aby případně zjistil a doplnil takové okolnosti případu, které závěr o účasti žalobkyně na daňovém podvodu dostatečně odůvodňují.

6. Žalovaný následně uložil prvoinstančnímu správci daně doplnění spisového materiálu. Konkrétně požadoval výsledkem jednatele žalobkyně (Ing. E. A. S.) zjistit skutečnosti spojené se sjednáváním předmětných obchodních transakcí. Po doplnění spisového materiálu seznámil žalovaný žalobkyni s obsahem a vyhodnocením důkazních prostředků provedených v rámci odvolacího řízení a rozhodnutím ze dne 10. 6. 2016, č. j. 26603/16/5300-22443-711377, změnil dodatečné platební výměry toliko v části týkající se bankovního spojení; v ostatním výroků těchto rozhodnutí ponechal beze změny.

II. Obsah žaloby

7. Žalobkyně v podané žalobě brojí proti druhému rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2016. Shrnula dosavadní průběh řízení před správními orgány a Krajským soudem v Brně a namítla, že žalovaný neuznal nárok na odpočet DPH v rozporu s principy vycházejícími z judikatury Soudního dvora. Posuzované obchody se nevymykají běžnému obchodnímu styku, který při svém obchodování používají tisíce daňových subjektů.
8. Rozhodnutím správce daně i žalovaného byla v rozporu se zásadou zákonnosti daňového řízení dodatečně vyměřena DPH. Správce daně je povinen respektovat rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) sp. zn. C-354/03, C-355/03 a C-484/03 ze dne 12. 1. 2006. Žalovaný ani v odvolacím řízení neprokázal, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla, čímž porušil zásadu neutrality. Žalobkyně je přesvědčena, že v rámci daňového řízení předložila všechny důkazní prostředky, které mohla mít k dispozici k prověřovaným obchodním případům. Prokázala rovněž, že přijala veškerá opatření, která po ní mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu rozumně požadována. Nemožnost provést navržené výsledky svědků jí nemohou být kladeny k tíži.
9. S objektivními skutečnostmi dokazujícími vědomost žalobkyně o podvodu správce daně žalobkyni v průběhu daňového řízení neseznámil. Teprve žalovaný, na základě odlišného právního posouzení prověřovaných transakcí, dospěl k závěru o účasti žalobkyně na daňovém podvodu. Je zřejmé, že celé daňové řízení vedené správcem daně i žalovaným bylo cíleno k doměření DPH, a to i za cenu nerespektování základních zásad, kterými se uplatňování DPH řídí.
10. Žalobkyně nesouhlasí s hodnocením objektivních okolností, které mají dokládat vědomost o podvodu. V posuzovaném případě zcela chybí tzv. řetězec dodávek. Žalovaný neprokázal, že by jediným rozumným vysvětlením pro obchodní činnost žalobkyně byly skutečnosti, že přijatá zdanitelná plnění byla spojena s podvodem na DPH a že by nákup zboží byl realizován pouze za účelem spáchání daňového podvodu.
11. Skutečnost, že dodavatelé žalobkyně neplní daňové povinnosti vůči státu, není možné klást k tíži žalobkyně. Taktéž ji nelze činit odpovědnou za jejich nekontaktnost. Žalobkyně o této skutečnosti nevěděla do doby, než ji s ní seznámil správce daně. Pro žalobkyni byli dodavatelé kontaktní, ale nenabídli jí další zboží, proto s některými obchodovala jen krátkodobě. I po uskutečnění prověřovaných obchodů se s nimi potkávala.
12. Jako další okolnost svědčící o vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu žalovaný uváděl nemožnost ověření původu zboží. Stejně jako u inventarizace zboží, ani v tomto případě

nevysvětlil žalovaný souvislost mezi uplatňovanými odpočty DPH a původem zboží. Žádná takováto vazba neexistuje.

13. O vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu nemůže svědčit personální provázanost dodavatelů, ani podezřelé obchodní podmínky, neboť v posuzovaných transakcích žalobkyně nenesla žádné nepřijatelné riziko. Skutečnost, že podpisy na fakturách se nepodobají podpisovým vzorům uložených v obchodním rejstříku, ani odkazování žalovaného na nepřiměřené spoléhání se na vlastní zkušenosti, nedostačuje ke zdůvodnění závěru o vědomosti o daňovém podvodu.
14. Žalobkyně je přesvědčena, že v napadeném rozhodnutí není uveden ani jeden faktický důkaz, který by podporoval závěry správce daně a žalovaného, že žalobkyně věděla, nebo vědět měla, že je účastna na daňovém podvodu.
15. S ohledem na vše uvedené žalobkyně navrhla, aby soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného, včetně jemu předcházejících platebních výměrů, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a přiznal jí právo na náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nesouhlasil s právním názorem žalobkyně. Neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty není vždy v rozporu s principem neutrality daně z přidané hodnoty. Pokud je daň stížena podvodem, přičemž daňový subjekt o podvodu věděl, nebo vědět mohl, není neuznáním nároku na odpočet neutralita daně narušena. V projednávaném případě byla konstatována existence podvodu a zároveň nebyla prokázána dobrá víra žalobkyně.
17. Pro závěr o existenci podvodu na DPH není nezbytné, aby předmětná transakce byla součástí typického řetězce dodávek. Postačí existence plátce, který na jedné straně daň neodvede, a na druhé straně plátce, který si nárokuje odpočet daně. Žalobkyně má pravdu v tom, že jednotlivá zjištění o objektivních skutečnostech nejsou nezákonná, jako celek je však lze hodnotit jako nestandardní.
18. Na skutečnosti, že žalovaný dospěl k jinému právnímu názoru než správce daně, nelze spatřovat nic nezákonného. Odvolací řízení je ovládané prvkem apelace a žalovaný má právo (a zároveň povinnost) v průběhu řízení napravovat chyby správce daně.
19. Okolnostmi, které svědčí o vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH, se žalovaný podrobně zabýval v napadeném rozhodnutí. Závěru o vědomosti žalobkyně o podvodu nasvědčují dílčí indicie, které, ačkoliv každá sama o sobě není nezákonná, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů. Ty spolehlivě prokazují, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla nebo minimálně vědět mohla.
20. Na základě výše uvedeného žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

21. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.

22. Soud rozhodl o žalobě bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“).
23. Dospěl k závěru, že **žaloba je důvodná**.
24. Jádro sporu mezi žalobkyní a žalovaným spočívá v tom, zda žalobkyni lze odepřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu její vědomé účasti na daňovém podvodu.
25. Vnitrostátní právní úprava DPH se v jednotlivých členských státech řídí Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), která nahradila šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.
26. Obecně platí, že *„nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“* [rozsudek Soudního dvora ES ze dne 12. 1. 2006, Optigen, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, odst. 55; dále jen rozsudek „Optingen“].
27. Nárok na odpočet daně je tedy chráněn za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem ani vědět nemohl. Za této situace je na místě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání unijních právních předpisů bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje.
28. Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež 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 SDEU ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh., s. I 4191, bod 33).
29. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo vědět měla a mohla, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odepřít takové osobě povinné k dani nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo vědět měla a mohla, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc SDEU ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu*

a *Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL* [2006] Sb. rozh. s. I-6161; dále jen rozsudek „*Axel Kittel*“). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS).

30. Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval, že podmínky vzniku nároku na odpočet daně jsou vymezeny striktně v zákoně o dani z přidané hodnoty. Nárok na odpočet tak není žádným dobrodiním státu, ale i dle judikatury Soudního dvora EU je naopak esenciální součástí společného systému daně z přidané hodnoty a jako takový zásadně nemůže být omezen. Za situace, kdy žalobkyně splnila zákonné podmínky pro přiznání odpočtu daně dle § 72 resp. § 73 zákona č. 325/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, což nebylo žalovaným zpochybněno, mohl jí být nárok na odpočet odepřen pouze a jen tehdy, pokud byly prokázány skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU zánik nároku spojuje [viz zejména rozsudek *Optingen*, rozsudek *Axel Kittel* a rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, dále jen rozsudek „*Mahagében*“]. Soudní dvůr opakovaně vyslovil, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížená daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na správci daně, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (rozsudek *Mahagében*, bod 49).
31. Pokud správce daně má mít právo odmítnout nárok na odpočet, musí prokázat „zlou víru“ na straně plátce daně, tj. prokázat, nikoli pouze tvrdit či se domnívat, že kupující věděl nebo vědět mohl či měl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu. Z výkladových stanovisek SDEU lze dovodit, že i v případě, že se prokáže podvod, má kupující nárok na odpočet daně, pokud o tomto podvodu nevěděl ani vědět nemohl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 – 31).
32. Dle judikatury SDEU opatření, jež mají členské státy možnost přijmout na základě směrnice o DPH k zajištění správného výběru daně a předcházení daňovým únikům, nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení těchto cílů. Nemohou být tedy používána způsobem, který by systematicky zpochybňoval nárok na odpočet DPH. Ve zmiňovaném rozsudku SDEU *Mahagében* soud mimo jiné konstatoval, že určení opatření, jež lze rozumně vyžadovat od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, aby se ujistila o tom, že její plnění nejsou součástí podvodu, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí hlavně na okolnostech uvedeného případu. Správce daně nemůže odmítnout přiznat nárok na odpočet z důvodu, „že se osoba povinná k dani neujistila, zda vystavitel faktury na zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, byl v postavení osoby povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, nebo z důvodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá kromě uvedené faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že byly tyto skutečnosti splněny, ačkoli hmotněprávní a formální podmínky upravené směrnicí 2006/112 k uplatnění nároku na odpočet byly splněny a osoba povinná k dani nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu.“

33. Klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobkyně na odpočet tedy je, zda věděla nebo měla vědět, že se svými nákupy účastní plnění, která jsou součástí podvodu na DPH. Vědomost žalobkyně je přitom třeba posoudit podle objektivních skutečností. Povinností správce daně při prokazování podvodů je prokázat objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak daňový subjekt prokazuje, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).
34. Soud na úvod konstatuje, že již v předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 9. 4. 2015, č. j. 30 Af 67/2013-181, uzavřel, že žalobkyně byla součástí řetězce, který byl zatížen podvodem na dani z přidané hodnoty. Vysloveným názorem je soud vázán a vychází z něj, proto se v dané věci pro nadbytečnost již nezabýval námitkami žalobkyně zpochybňujícími existenci řetězce dodávek a podvodu na DPH.
35. Zabýval se však posouzením, zda žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval takové objektivní skutečnosti, ze kterých by bylo možné dovodit, že žalobkyně věděla nebo měla vědět o tom, že předmětná plnění byla součástí daňového podvodu.
36. Ze správního spisu vyplývá, že žalovaný vázán právním názorem soudu za účelem vyvrácení či potvrzení pochybností o možné účasti žalobkyně na daňovém podvodu uložil prvoinstančnímu správci daně doplnit spisový materiál. Správce daně zaslal žalovanému písemnosti ze dne 23. 9. 2015, č. j. 31998/15, ze dne 13. 10. 2015, č. j. 34537/15, ze dne 10. 11. 2015, č. j. 38791/15 a ze dne 24. 11. 2015, č. j. 40791/15, jejichž přílohami byly protokoly o ústním jednání s odvolatelem ze dne 2. 10. 2015, č. j. 3656329/15/3005-60563-706907, a ze dne 18. 11. 2015, č. j. 4037871/15/3005-60563-706907, při nichž byla žalobkyně dotazována na okolnosti spojené s její obchodní činností.
37. Následně žalovaný na str. 14-16 napadeného rozhodnutí popsal objektivní skutečnosti, které měly podle jeho názoru u žalobkyně vzbudit podezření o nesrovnalostech nebo o možném daňovém podvodu a na základě kterých žalobkyně mohla o svém zapojení do řetězce zasaženého daňovým podvodem vědět. Jednalo se o následující zjištění:
- (1) Nemožnost kontroly původu zboží, kdy dodavatelé nedokládali žalobkyni původ prodávaného zboží písemně, ale pouze ústně ji ujistili, že se nejedná o padělané zboží. Žalovaný uvádí, že žalobkyně si musela být vědoma, že nakupuje zboží, které je často paděláno, což dokládá tiskovou zprávou Celní zprávy z roku 2008, dle které proběhla mimořádná kontrolní akce na dvou asijských tržnicích na Olomoucké ulici v Brně dne 23. 10. 2008. V této zprávě je mj. uvedeno: „*Celkem bylo zkontrolováno přes 900 prodejních míst a ostatních nebytových prostor. Podařilo se zajistit nebytové množství zboží s podezřením na padělky. Konkrétně se jednalo o textil, obuv, galanterii, hodinky, hračky, parfémů atd. v celkovém množství 97 tisíc kusů.*“
- (2) Neověřování identity osob jednajících jménem dodavatelů, kdy tyto se prokazovaly pouze výpisem z obchodního rejstříku a osvědčením o registraci k DPH. Žalobkyni pouze ujistily o svém oprávnění jednat jménem dodavatele. Žalovaný uvádí, že se „*jednalo o osoby vietnamské národnosti, o kterých je všeobecně známo, že se více podílely na organizovaném zločinu spojeném s prodejem zboží (...).*“ Toto tvrzení žalovaný doložil třemi novinovými

články. Na jiném místě napadeného rozhodnutí žalovaný označuje osoby vietnamské národnosti za osoby „rizikové“ (str. 23 napadeného rozhodnutí).

(3) Seznatelná rozdílnost podpisů jediné osoby jednající jménem dvou dodavatelů. Podpisy na fakturách vystavených společností SABICO se liší od podpisů na fakturách vystavených společností WRSP, ačkoliv žalobkyně tvrdila, že jednala vždy s jednatelem, který byl v té době u obou společností stejný. Žalovaný za nestandardní označil skutečnost, že na daňových dokladech je podpis, který neodpovídá podpisovému vzoru jednatelů, jejichž podpisové vzory jsou vedeny ve Sbírce listin v obchodním rejstříku.

38. K objektivní skutečnosti pod bodem (1) soud uvádí, že žalovaný klade k tíži žalobkyně, že si pravost zboží ověřovala pouze na základě vlastních zkušeností a řešerší při ukázce vzorků; odkazuje přitom na zásah celní správy v tržnici, kde žalobkyně podniká, při němž bylo odhaleno velké množství padělaného zboží. Zásadní však je, že touto mimořádnou kontrolní akcí nebylo u žalobkyně odhaleno žádné padělané zboží (žalovaný to netvrdí). Žalovaný rovněž neuvádí, že by žalobkyně kdykoliv v minulosti byla postižena za prodej padělaného zboží. Pouze skutečnost, že žalobkyně obchoduje v asijské tržnici se zbožím, které často bývá padělané, podle soudu nedokládá vědomost žalobkyně o podvodu na DPH. Ani pokud by žalobkyně postupovala tak, jak žalovaný uvádí, tj. ani pokud by si vyžádala od svých dodavatelů doklady o původu zboží, nezjistila by, že předmětné obchody jsou zasaženy daňovým podvodem. Obchodování se zbožím, které je často paděláno, samo o sobě nemusí vést k podvodu na DPH. Závěry žalovaného jsou v tomto ohledu do jisté míry zkratkovité. Nevyžadování dokladů o původu zboží proto soud nepovažuje za natolik neobežretné, aby nasvědčovalo tomu, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla nebo vědět mohla.
39. Argumentaci žalovaného ke skutečnosti pod bodem (2), tj. že si žalobkyně neověřovala identitu osob, ačkoliv se jednalo o osoby vietnamské národnosti, které často páchají trestnou činnost, soud kategoricky odmítá. Tímto tvrzením žalovaný *de facto* konstatuje, že jakýkoliv obchod s osobami vietnamské národnosti je rizikový, čímž uplatňuje princip kolektivní viny. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nevysvětluje, jak by skutečnost, že by žalobkyně ověřila totožnost zástupců dodavatelů (pravděpodobně občanským průkazem či pasem), napomohla k ujištění, že předmětné obchody nejsou zasaženy daňovým podvodem. Jiná situace by nastala, pokud by žalobkyně vědomě a opakovaně obchodovala s osobami, které v minulosti prodávaly padělané zboží, byly součástí daňových podvodů, či samy takový podvod spáchaly. Pouze skutečnost, že žalobkyně obchodovala s osobami vietnamské národnosti, aniž by si ověřila jejich skutečnou totožnost, nemůže být sama osobě hodnocena jako riziková. Soud je přesvědčen, že standardně při uzavírání obchodních transakcí nedochází k ověřování totožnosti zástupců dodavatele podle úředních dokladů. Takový požadavek neodpovídá realitě obchodně-podnikatelských vztahů. Nadto, jak žalobkyně správně v podané žalobě poznamenává, podnikatel k ověřování totožnosti svých obchodních partnerů ani nemá oprávnění. Žalobkyně v předmětných obchodních případech platila za objednané zboží až po kontrole výrobků a po jejich fyzickém předání. Takový způsob obchodování se soudu jeví jako akceptovatelný a standardní, nikoliv rizikový. Ani neověřování totožnosti dodavatelů tak podle soudu neprokazuje, že by žalobkyně o podvodu na DPH věděla nebo vědět mohla.
40. Poslední tvrzené skutečnosti pod bodem (3) se soud již věnoval soud ve zrušujícím rozsudku ze dne 9. 4. 2015, č. j. 30 Af 67/2013. V něm uvedl: „Bez ohledu na rozdílnost podpisů však soud souhlasí se žalobcem v tom, že podpis není obligatorní náležitostí

daňového dokladu - faktury (viz § 29 zákona o DPH, s účinností do 31. 12. 2012 § 28 téhož zákona). Již vůbec pak nelze dovodit, že by tyto daňové doklady měly být podepisovány výhradně podpisy dle podpisových vzorů. Uvedené podpisy mohly být toliko paraťou – tedy zkráceným či zjednodušeným podpisem. Pokud totiž není podpis obligatorní náležitostí faktury, nemuseli dodavatelé žalobce považovat za nutné, aby se podepisovali celým podpisem. Současně je pak třeba uvést, že žalobce neměl povinnost zkoumat soulad podpisů na fakturách s podpisovými vzory v obchodním rejstříku, zvlášť pokud podpis na faktuře není její obligatorní náležitostí, a tudíž by tam vůbec nemusel být. Dle soudu by k případné kontrole podpisů a dalším opatřením ze strany žalobce byl důvod v situaci, kdyby během transakcí s nyní nekontaktními dodavateli nastaly určité podezřelé okolnosti. Ze správního spisu však nevyplývá, že by k takovým okolnostem v době předmětných transakcí došlo. Těžko pak lze vyčítat žalobci, že se podpisy jednatelů vůbec nezabýval, navíc když mu byly těmito osobami předloženy výpisy z obchodního rejstříku a potvrzení o registraci k DPH.“ Soud se s tímto odůvodněním plně ztotožňuje a v plném rozsahu jej přejímá. Rozdílnost podpisů může být způsobena pouze tím, že se dotyčná osoba podepisuje jinak na dokumentech, které vyžadují oficiální podpis a jinak na méně formálních dokumentech. Ani z této skutečnosti tak podle soudu nelze vyvozovat závěr o vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu.

41. Uvádí-li žalovaný jako další objektivní skutečnost, že žalobkyně byla vždy v rámci nákupu zboží, které je často paděláno, oslovena dodavatelem vietnamské národnosti, na kterého neměla žádné reference a který nijak neprokázal svou identitu, ani neprokazoval původ zboží, považuje soud tyto okolnosti pouze za shrnutí výše uvedeného, proto odkazuje na odůvodnění rozsudku v bodech (38 až 40).
42. Na základě výše uvedených jednotlivých skutečností, ani při jejich zohlednění ve vzájemném souhrnu, soud konstatuje, že žalovaný nenapravil svá předchozí pochybení a neshromáždil takové důkazy, které by přesvědčivým způsobem dokládaly vědomost žalobkyně o účasti na daňovém podvodu. Žalobkyně přijala plnění, za která řádně zaplatila, a následně splnila svoji daňovou povinnost. Uskutečnění plnění doložila fakturami od obchodních korporací, které v té době existovaly, byly plátcí DPH a byly pro žalobkyni kontaktní. Nic nenaznačovalo tomu, že by uvedené společnosti měly např. fiktivní sídlo či plánovaly neodvést DPH z předmětných plnění. Ani v případě, že by žalobkyně postupovala tak, jak požaduje žalovaný, tj. ověřila by si původ zboží, zjistila totožnost osob, se kterými jednala, z úředních dokladů, a důkladně by prověřovala podpisy na vystavených fakturách, nebylo by riziko účasti žalobkyně na daňovém podvodu eliminováno.
43. Soud má za to, že se předmětné transakce žádným způsobem nevymykaly z běžných obchodních transakcí žalobkyně nebo z běžných obchodních transakcí subjektů podnikajících ve stejném odvětví. Všechny okolnosti zjištěné správcem daně (viz bod 37 shora) ani ve svém souhrnu nemohly založit relevantní pochybnosti o tom, že žalobkyně o podvodu vědět mohla a měla. V takovém případě žalobkyně byla oprávněna uplatnit si nárok na odpočet DPH. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43, „nárok na odpočet daně je tedy chráněn pouze za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl, a ani s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět nemohl.“ Objektivní skutečnosti popsané žalovaným v napadeném rozhodnutí neprokazují, že záměrem žalobkyně bylo čerpat odpočet na DPH, i když věděla nebo mohla vědět, že DPH na výstupu nebyla v řetězci v plné výši odvedena, tj. mohla vědět,

resp. věděla, že se účastní podvodu na dani. Žalovaný tak v napadeném rozhodnutí neunesl důkazní břemeno o vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu.

44. Námitka nesprávného posouzení vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu tak je důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

45. S ohledem na výše uvedené soud shledal, že závěr žalovaného o tom, že žalobkyně mohla vědět o podvodném jednání svých dodavatelů, nebyl dostatečně podložen zjištěnými okolnostmi případu, proto napadené rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku. Bude na žalovaném, aby věc posoudil v intencích výše vyslovených závěrů soudu. Nezjistí-li existenci nových okolností případu, nad rámec již uvedených, které dostatečně odůvodňují závěr o účasti žalobkyně na podvodu na DPH, bude na žalovaném, aby žalobkyni nárok na odpočet DPH z předmětných obchodních transakcí uznal.
46. K návrhu žalobkyně na zrušení správních rozhodnutí prvního stupně soud uvádí, že takovým návrhem není vázán. Z § 78 odst. 3 s. ř. s. vyplývá, že posouzení, zda s rozhodnutím žalovaného bude zrušeno i prvostupňové správní rozhodnutí, je na úvaze soudu. V předmětné věci soud dospěl k závěru, že postačí zrušení rozhodnutí žalovaného.
47. 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. Žalobkyně byla ve věci úspěšná (napadené rozhodnutí bylo zrušeno), a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému, včetně náhrady nákladů za právní zastoupení daňovým poradcem (srov. § 35 odst. 2 s. ř. s.). Odměna jejího zástupce 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 dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby) a dva režijní paušály, a to ve výši $2 \times 3\,100\text{ Kč}$ a $2 \times 300\text{ Kč}$ [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 6800 Kč. Žalobkyni dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3000 Kč. Celkem tedy byla žalobkyni vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 9800 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu