



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučera a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **AYSEN, spol. s r.o.** se sídlem V Sádce 436, Újezd u Brna, zast. Ing. Igorem Pantůčkem, daňovým poradcem se sídlem Jiráskova 42, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2013, č.j. 13630/13/5000-14303-711377, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 5. 2013, č. j. 13630/13/5000-14303-711377 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému zpět k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v celkové výši **9 800 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Ing. Igora Pantůčka, daňového poradce se sídlem Jiráskova 42, Brno.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2013, č.j. 13630/13/5000-14303-711377 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla změněna rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Brno I (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 11. 2011, č.j. 428180/11/293512702410, č.j. 431074/11/293512702410, č.j. 431076/11/293512702410, č.j. 431079/11/293512702410, č.j. 431108/11/293512702410 a č.j. 431111/11/293512702410 (dále jen „prvostupňová rozhodnutí“), toliko v části týkající se bankovního spojení a v ostatním byly výroky těchto rozhodnutí ponechány beze změny.

U žalobce byla dne 1. 10. 2010 zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2007 až II. čtvrtletí roku 2010. Během této kontroly vyvstaly u správce daně pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění, která měly uskutečnit subjekty Bansha Condulting, 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 jeho dožádání ohledně těchto společností, které byly nekontaktní, resp. ani nepodávaly daňová přiznání. V důsledku toho správce daně vyzval žalobce, aby prokázal faktické uskutečnění zdanitelných plnění dle předložených dokladů, neboť zpochybněním těchto dokladů došlo k přesunu důkazní břemene zpět na žalobce. Žalobce navrhl výslech jednatelů dodavatelských společností. Vzhledem k odpovědím dožádaných finančních úřadů a součinnosti Policie ČR nebylo přistoupeno k výslechu svědků, neboť bylo zjištěno, že se navržené osoby nezdržují na známých adresách. Na základě daňové kontroly, která byla se žalobcem projednána 31. 10. 2011, vydal správce daně výše uvedená prvostupňová rozhodnutí, kterými doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v celkové výši 182 878 Kč včetně penále, protože žalobci neuznal nárok na odpočet DPH, z přijatých zdanitelných plnění.

Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, které opřel o jedenáct odvolacích důvodů (v podstatných částech se shodují s dále reprodukováným obsahem žaloby). Odvolací orgán následně ve světle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) 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, a které prokazují, 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 následně seznámil i žalobce. Žalovaný se s těmito závěry ztotožnil. Prvostupňová rozhodnutí změnil jen v části týkající se bankovního spojení, v ostatním výroky těchto rozhodnutí ponechal beze změny.

II. Obsah žaloby

Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce ke zdejšímu soudu žalobu, v jejímž úvodu shrnul dosavadní průběh řízení a odůvodnil pravomoc a příslušnost zdejšího soudu. Dále uvedl, že na základě svého oprávnění provádí maloobchodní a velkoobchodní činnost.

Svou obchodní činnost vykonával na tržnici na ul. Olomoucká 61A v Brně tak, že nakupoval zboží přímo od dodavatelů, kteří jej nabízeli na jeho prodejně. Dodavatel poskytl zboží buď přímo na místě (měl ho ve svém dopravním prostředku), nebo je dodal v průběhu téhož dne. Vzhledem k povaze obchodů a absenci platebních terminálů byly úhrady prováděny hotovostními platbami.

Žaloba je dále rozdělena do pěti žalobních bodů. Podstatou žaloby jsou ale tři základní otázky. Zaprvé je to důkazní síla dokladů předložených daňovým subjektem a rozložení důkazního břemene mezi ním a správcem daně. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“) požaduje prioritně prokázat nárok na odpočet předložením daňového dokladu. Pokud žalobce předložil daňový doklad, bylo na správci daně, aby prokázal, že byl vystaven v rozporu se zákonem o DPH. Daňový doklad je jedním z důkazů, které musí správce daně hodnotit v rámci procesu dokazování. K popisu principu fungování DPH žalovaným a k praxi vylákání odpočtů DPH pak žalobce uvedl, že pořízené zboží standardním způsobem dodává a u prodeje uplatňuje DPH v zákonné výši; o pouhé výplatě odpočtu DPH tak nelze hovořit.

Druhou otázkou je možnost odmítnutí nároku na odpočet DPH ve světle judikatury Soudního dvora a s tím související otázka zjištění objektivních skutečností svědčících tomu, že žalobce věděl, nebo mohl vědět, že plnění je součástí podvodu na DPH. Rozhodnutí žalovaného je podle žalobce v rozporu se závěry Soudního dvora, neboť správce daně ani žalovaný neprokázali, že žalobce o podvodu věděl. Tím také porušili zásadu neutrality, protože přenesli daňovou zátěž na příjemce zdanitelného plnění. Správce daně se zjištěnými objektivními skutečnostmi žalobce neseznámil, až žalovaný mu uložil doplnit daňové řízení právě o tyto skutečnosti. Cílem tudíž od počátku bylo doměření DPH i za cenu nerespektování základních zásad daňového řízení. Žalobce dále namítal, že v posuzovaném případě zcela chybí žalovaným tvrzený řetězec dodávek. Žalovaný nijak nespecifikoval, z jakého důvodu měl takový řetězec vzniknout a v čem byl nutný pro tvrzené vylákání odpočtů DPH.

Žalobce rovněž zpochybnil jednotlivé zjištěné okolnosti případu. K nekontaktnosti svých dodavatelů uvedl, že mu nemůže být kladena za vinu. Žalovaný v projednávaném případě podle žalobce porušil základní zásady, kterými se řídí DPH – zásadu právní jistoty, proporcionality a neutrality, k čemuž žalobce doplnil odkazy na několik rozsudků Soudního dvora. K rozdílnosti podpisů jednatelů na fakturách a ve sbírce listin Veřejného rejstříku pak žalobce namítal, že podpis osoby jednající za plátce daně není zákonnou náležitostí daňového dokladu. Současně uvedl, že obchodování s určitou osobou neznamená, že tatáž osoba podepisuje faktury (takovou osobou může být např. účetní). Stejně tak může být rozdílnost dána tím, že se jednatelé podepisují jinak na dokumentech, které vyžadují jejich podpis a jinak na ostatních. K otázce uzavírání ústních smluv a sjednání reklamací ústní formou žalobce namítal, že uzavírání ústních kupních smluv není vůbec neobvyklé, stejně tak nebyl nijak povinen uzavírat písemné potvrzení na případné reklamace. Své obchodní partnery žalobce prověřil dle svých možností tak, jak je to v obchodním styku standardní. K prokázání svých tvrzení žalobce předložil daňové doklady, výpisy z dostupných rejstříků, skladovou evidenci zboží, účetnictví vedené v souladu se zákonnými předpisy, tržby za prodej zboží a

rovněž navrhl výslech svědků – jednatelů dodavatelských společností, kteří nebyli vyslechnuti.

Dle žalobce došlo dále k porušení zásady nestrannosti, kdy zatímco žalovaný obviňoval žalobce z účastenství na podvodu, tak jeho dodavatele nezkusil ani dohledat. S tímto pak souvisí pátý žalobní bod (a třetí základní otázka řízení), ve kterém žalobce přímo uvádí, že není jeho vinou, pokud státní správa neumí zajistit výslech svědků. Postup správce daně, který odmítl předvedení navržených svědků Policií ČR, byl v rozporu se zásadami daňového řízení. Žalobce odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 3. 2008, č.j. 30 Ca 44/2007-38, ve kterém bylo konstatováno, že pokud dožádaný finanční úřad při zajišťování výslechu svědka nevyužije institutu předvedení a svědka nevyslechne, jedná se o podstatné porušení ustanovení o řízení.

Závěrem žaloby žalobce shrnul, že skutkový stav, ze kterého žalovaný vycházel, nemá oporu ve spisech, eventuálně je s nimi v rozporu. Podle žalobce je rozhodující, že zboží bylo fakticky dodáno, a že toto zdanitelné plnění žalobce prokázal daňovým dokladem. Nelze mu vytýkat skutečnosti týkající se daňové povinnosti jiného subjektu. Žalovaný nepředložil jediný důkazní prostředek, který by sám o sobě odůvodnil závěr, ke kterému dospěl. Napadené rozhodnutí je dle žalobce nezákonné a nepřezkoumatelné jako celek, jednotlivé části na sebe nenavazují a logicky si odporují. V dalším podbodu žaloby pak žalobce uvedl, že trvá i na dalších námitkách uplatněných v podaném odvolání, se kterými se žalovaný vypořádal toliko formálně.

S ohledem na uvedené proto navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Současně navrhl, aby soud zrušil i výše uvedená prvostupňová rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

Prokázáním skutečnosti, že žalobce mohl vědět o tom, že mu bylo dodáno zboží při podvodném jednání, žalovaný neporušil princip neutrality DPH. Podle judikatury Soudního dvora správce daně nemusí daňovému subjektu prokazovat, že o podvodném úmyslu nevěděl a vědět mohl, postačí, když prokáže, že uvedené vědět mohl a měl, což učinil. Žalovaný v postupu svém ani v postupu správce daně nespatořoval porušení zásady zákonnosti, nestrannosti a již zmíněného principu neutrality DPH.

Žalovaný nesouhlasil se žalobcem v tom, že by nebyl prokázán účel řetězce plátců DPH, a to ani v rovině úmyslu, ani v rovině vylákání výhody s odkazem na rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C - 354/03, C - 355/03 a C - 484/03, Optigen a další (dále jen „věc Optigen“), který hovoří o jistých minimálních předpokladech obezřetného a profesionálního obchodníka.

Ve vztahu k objektivním okolnostem případu žalovaný pouze konstatoval, že tyto považuje za prokázané bez nutnosti jejich další rekapitulace. K poslednímu žalobnímu bodu pak uvedl, že s argumentem týkajícím se neprovedení výslechu svědků se vypořádal v odvolacím řízení.

V dalších podrobnostech žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

IV.a Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

V první řadě se soud musel již z logiky věci zabývat namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí je tak závažnou vadou, že se jí musí soud stejně zabývat z úřední povinnosti nad rámec uplatněných žalobních námitek. Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Žalobce v žalobě namítal, že jednotlivé části napadeného rozhodnutí na sebe nenavazují a logicky si odporují. Žalobce však neuvedl, v čem konkrétně je rozhodnutí vnitřně rozporné a ani soud tuto rozpornost neshledal. Postup správce daně i žalovaného je řádně popsán a odůvodněn a stejně tak je zřejmé, jakými úvahami se žalovaný při svých závěrech řídil.

IV.b Daňový doklad jako důkazní prostředek

K prvnímu bodu žaloby soud konstatuje, že prokazování uskutečnění výdaje je samozřejmě prvotně záležitostí dokladovou (formální), současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění obchodního případu v něm deklarovaného, pokud není prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo.

Daňový subjekt unese důkazní břemeno předložením formálně bezvadných daňových dokladů (srov. § 73 odst. 1 zákona o DPH). Následně je to pak správce daně, který nese důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetnictví jiných záznamů (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu). K opětovnému přesunu důkazního břemene na daňový subjekt dojde tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu. Je třeba zdůraznit, že „*správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č.j. 9 Afs 11/2011 – 68). Správce daně tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č.j.

9 Afs 204/2007 – 72, „ke zpochybnění daňového dokladu přitom může dojít různými způsoby, např. tak, že neexistuje ten, kdo jej vystavil, popřípadě že vystavitel dokladu za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze usuzovat zejména z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud vystavitel daňového dokladu o něm neúčtoval, případně tuto skutečnost nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví (případně jiná povinná evidence) vůbec není k dispozici, pak jsou pochybnosti na straně správce daně více než odůvodněné. I za této situace však daňový subjekt může pochybnost správce daně vyvrátit tím, že existenci zdanitelného plnění prokáže jinými důkazními prostředky.“ Daňový subjekt je pak tedy povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Musí prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, jenž daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.

Závěrem tak lze uvést, že zpochybnění daňových dokladů z důvodu nekontaktnosti dodavatelů žalobce bylo důvodné, nicméně bez dalšího nevedlo, s ohledem na judikaturu Soudního dvora, k odmítnutí nároku na odpočet DPH. Tato námitka žalobce tudíž byla nedůvodná.

IV.c Možnost vyloučení odpočtu DPH

V případě, že skutečností zpochybňující žalobcem předložené doklady je pouze nekontaktnost jeho dodavatelů (u některých dodavatelů i to, že nepodali daňové přiznání), tedy okolnosti ležící zcela mimo dispozici žalobce, je dle soudu skutečně zcela relevantní otázka, do jaké míry je pak žalobce objektivně schopen prokázat existenci zdanitelného plnění dle předložených dokladů, a tedy, do jaké míry mu lze nekontaktnost jeho dodavatelů dávat k tíži. Žalobce předložil faktury, doklady o zaplacení zboží, skladovou evidenci, evidenci tržeb za zboží, tudíž podklady, které lze mezi odběrateli považovat za obvyklé pro prokázání existence přijetí zdanitelného plnění. Správce daně rovněž provedl místní šetření ve skladu žalobce a v jeho prodejním místě. Z těchto šetření pak vyplývá závěr o skutečném prodeji zboží, a to takového druhu (kožené a koženkové zboží), který měl být dodán i v projednávané věci.

Soudní dvůr stanovil s ohledem na zásadu neutrality DPH a také zásadu právní jistoty nepřekročitelné meze, za kterých je možné v případě podvodu na DPH odmítnout nárok na odpočet DPH. Jak totiž uvádí žalobce i žalovaný, nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Uplatňuje se přímo pro všechny daně, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu (k tomu viz zejména rozsudky Soudního dvora ze dne 6. července 1995, BP Supergaz, C - 62/93, Recueil, s. I - 1883, bod 18, a ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C - 110/98 až C - 147/98, Recueil, s. I - 1577, bod 43). Cílem systému odpočtů je zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho veškerých hospodářských činností. Pokud tedy správce daně nezjistil další konkrétní pochybnosti o předmětném zdanitelném plnění, nemohl vyloučit nárok žalobce na odpočet DPH. Takový závěr ovšem zaujal i žalovaný, a uložil správci daně doplnění odvolacího řízení s ohledem na změnu právního názoru; nevycházel tedy pouze z nekontaktnosti dodavatelů žalobce.

Vyloučit nárok na odpočet DPH je totiž možné jen v případě podvodu na DPH, anebo v případě porušení zákazu zneužití práva. V souvislosti s podvody na DPH jsou zásadními rozsudky ve věci Optigen a ve spojených věcech C - 439/04 a C - 440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL (dále jen „věc Kittel“), v nichž bylo konstatováno, že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem na DPH, na odpočet DPH 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 na DPH, aniž by to posledně uvedená věděla nebo mohla vědět. V případě, kdy s přihlédnutím k objektivním skutečnostem bude prokázáno, že dodání se uskutečnilo pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo mohla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, by pak k přiznání nároku na odpočet dojít nemohlo.

Vzhledem k závěrům žalovaného pak bylo na správci daně, aby doplnil odvolací řízení a předestřel objektivní skutečnosti, ze kterých lze usuzovat nejen na podvod na DPH, ale také na to, že žalobce o podvodu věděl či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohl, což správce daně učinil. Jeho závěry pak žalovaný potvrdil.

Žalobce však uplatnil i další námitky, včetně odmítnutí existence řetězce v projednávané věci a zpochybnění objektivních okolností případu, k čemuž se soud vyjádří dále.

Existence řetězce

K námitce absence řetězce společností soud uvádí, že typickými řetězci spojenými s podvody na DPH, které měl patrně žalobce na mysli, jsou samozřejmě rozsáhlé řetězce tvořené několika články dodavatelů např. v případech, nejčastěji označovaných jako karuselové (kolotočové) podvody a na ně pak především dopadá výše uvedená judikatura Soudního dvora. V posuzovaném případě se skutečně nejedná o typický rozsáhlý řetězec několika úrovní dodavatelů. Zásadním prvkem podvodu na DPH je však jednak existence plátce, který svou daňovou povinnost neuhradí, resp. ani nepřizná, a dále plátce, který uplatňuje nárok na odpočet. A k tomuto v projednávané věci došlo. Z hlediska vyloučení nároku na odpočet DPH není podstatné, jakou formu měl řetězec dodavatelů, ale skutečnost, že nebyla odvedena určitá částka získaná jako DPH. Jak totiž k podvodům na DPH uvedl Generální advokát Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem Kittel (C - 439/04 a C - 440/04), *ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují*. Ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH, k čemuž v projednávané věci také došlo.

Objektivní okolnosti případu a vědomost žalobce o podvodu

O existenci podvodného jednání u DPH pak mohou vypovídat například zjištění, že není prokázán původ zboží, zboží je nadhodnocené, nebo že v řetězci neprobíhají právní vztahy standardním způsobem. Ze zjištěných objektivních skutečností je pak možné i usuzovat, zda osoba, která se přímo neúčastnila podvodu na DPH, o něm věděla, nebo aspoň vědět mohla.

V posuzovaném případě došlo k podvodu na DPH, zejména proto, že nebyla odvedena určitá částka získaná jako DPH, neboť dodavatelé jsou zcela nekontaktní. Následně je tedy nutné posoudit, zda správce daně zjistil a předložil takové objektivní okolnosti případu, ze kterých lze usuzovat na to, že žalobce o tomto podvodu věděl, nebo vědět mohl.

K nekontaktnosti všech tuzemských dodavatelů považovaných žalovaným za objektivní okolnost soud uvádí, že z toho lze v posuzovaném případě jen stěží dovozovat, že žalobce o podvodu na DPH věděl nebo mohl vědět. Obecně tato okolnost sice vyvolává podezření o legálnosti celého obchodu, nicméně toto podezření je zřejmé až zpětně. V době dodávek zboží tato skutečnost nemusela být žalobci vůbec zřejmá. Soud tudíž uvádí, že nekontaktnost všech tuzemských dodavatelů sama o sobě může, ale také vůbec nemusí vyvolávat podezření o tom, že žalobce o podvodném jednání věděl, nebo vědět mohl. Ze správního spisu nevyplývá, že by uvedení dodavatelé byli v předmětné době nekontaktní ve vztahu k žalobci. Stejně tak skutečnost, že docházelo k výměně dodavatelů po krátkém časovém okamžiku, nemůže představovat objektivní okolnost svědčící tomu, že žalobce věděl, nebo mohl vědět o podvodu na DPH, když navíc žalobce s jedním dodavatelem zboží, společností W. Robert Schott Praha, spol. s r.o. obchodoval déle než dva roky. Indikátorem nestandardnosti ekonomické činnosti a podvodu na DPH může být totiž stejně tak obchodování pouze se stejnými dodavateli a odběrateli v jednom řetězci. Dle soudu je v obchodním styku (navíc spočívajícím v dodávkách zboží do tržnice) zcela běžné, že dochází ke změnám dodavatelů zapříčiněným např. nespokojeností, ale také nedostatkem vhodného zboží, které by byli dosavadní dodavatelé schopni dodat. Uvedená okolnost tak mohla v nyní projednávané věci toliko dokreslovat celkovou situaci projednávaného případu ve světle ostatních zjištěných objektivních okolností, které by však již samy o sobě vyvolávaly podezření, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl nebo mohl vědět, což se nestalo.

Za další objektivní okolnost svědčící tomu, že žalobce o podvodu na DPH přinejmenším mohl vědět, považoval žalovaný nesoulad podpisů na předložených dokladech s podpisovými vzory uloženými ve sbírce listin veřejně přístupného obchodního rejstříku (nyní veřejného rejstříku). Stejně jako žalovaný soud nijak nehodnotí pravost podpisů na fakturách i pokladních dokladech a uznává, že již z laického pohledu je u většiny těchto podpisů zřejmé (přestože některé podpisy nejsou díky překrytí razítkem zcela zřetelné), že se od podpisových vzorů uložených ve sbírce listin odlišují. 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, zvláště 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.

K dalším zjištěným okolnostem případu soud uvádí, že uzavření ústní formy smlouvy, stejně jako pouhá ústní domluva reklamace (bez další konkrétní specifikace uplatnění reklamace) a koneckonců i platba v hotovosti nejsou v žádném případě zásadně žádným právním předpisem vyloučeny. Tyto okolnosti sice mohou svědčit o nestandardnosti odběratelsko-dodavatelských vztahů, nikoli však pokaždé. Vždy je třeba posuzovat i ostatní okolnosti případu, charakter obchodů, jejich rozsah apod. Soud k tomuto uvádí, že vzhledem k charakteru obchodu – opakovanému prodeji zboží v tržnici dle aktuální nabídky dodavatelů a poptávky žalobce, na základě ústního jednání mezi stranami smlouvy, vždy v maximální výši několika desítek tisíc korun – nelze tyto okolnosti dle soudu označit za natolik nestandardní, aby odůvodňovaly závěr o tom, že žalobce o podvodu na DPH přinejmenším vědět mohl.

Písemné smlouvy, stejně jako výpisy pohybů na účtu by sice mohly sloužit jako důkazní prostředek skutečného uskutečnění transakcí podle předložených daňových dokladů, nicméně nelze přisvědčit závěru žalovaného o tom, že žalobce neměl žádnou snahu zajistit si prokázání zdanitelných plnění i jinak než pouze daňovými doklady. I u hodnocení této objektivní okolnosti je totiž nutné brát v úvahu charakter a rozsah obchodů, k čemuž žalovaný dle soudu nepřihlédl. Nelze totiž stejným způsobem posuzovat absenci písemné formy smluv u nákupu zboží v řádech maximálně několika desítek tisíc korun na tržnici a např. u mnohamilionových vývozů zboží do zahraničí. Povinností daňového subjektu je především předložit daňový doklad obsahující veškeré náležitosti dle zákona. To žalobce učinil a současně předložil i příjmové pokladní doklady vystavené dodavatelskými společnostmi. Vedle toho soud i uvádí, že pořízení zboží žalobce evidoval ve skladové evidenci zboží a během daňového řízení nebyla zpochybněna ani řádnost vedení účetnictví. Přestože si žalobce samozřejmě mohl zajistit i další důkazní prostředky (písemné smlouvy atd.), soud jeho jednání nepovažuje za natolik flagrantně neobežřetné a neodpovídající charakteru uskutečněných transakcí, aby svědčilo tomu, že o podvodu na DPH žalobce věděl nebo mohl vědět.

Závěrem této části odůvodnění je nutné konstatovat, že od podnikatele se jistě očekává určitá míra obezřetnosti. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pouze 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 ze dne 11. 5. 2006 Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další, C - 384/04, bod 33). Zjištěné okolnosti případu jednotlivě ani v souhrnu však dle soudu nenasvědčují tomu, že žalobce nejednal s takovou mírou obezřetnosti, kterou lze po něm spravedlivě a rozumně požadovat. Soud proto uzavírá, že správce daně a následně žalovaný nepředložili takové objektivní okolnosti projednávaného případu, ze kterých by bylo možné dovozovat, že o podvodném jednání svých dodavatelů žalobce alespoň vědět mohl. Námitka vztahující se k objektivním okolnostem případu je tedy důvodná. Důsledkem tohoto závěru je pak skutečnost, že správce daně a následně žalovaný nebyli za takto zjištěného

skutkového stavu věci oprávněni vyloučit nárok žalobce na odpočet DPH na zaplaceném vstupu.

IV.d Neuskutečněný výslech svědků

Žalobní námitku týkající se nezákonného odmítnutí výslechů žalobcem navržených svědků, soud naopak zhodnotil jako nedůvodnou. V první řadě lze uvést, že i na žalobci leží odpovědnost ohledně sdělení potřebných údajů o jím navržených svědcích (srov. § 92 odst. 6 daňového řádu). Žalobce přitom nepředložil žádný kontakt na navržené svědky.

Správce daně předvolal navržené svědky doručením předvolání na jediné jemu známé adresy, a zároveň požádal o součinnost Policii ČR, čímž vyčerpал všechny dostupné možnosti, jak výslech zajištěných svědků zajistit. Správní orgán není povinen vždy zajistit výslech navržených svědků, neboť to ani reálně není možné. Porušením ustanovení o řízení není neprovedení objektivně neproveditelného důkazu, ale skutečnost, že správce daně nevyužije všechny možnosti (typicky právě součinnost Policie ČR), jak zjistit, kde se předvolávaná osoba zdržuje. Přesně takový závěr vyplývá i z namítaného rozsudku zdejšího soudu ze dne 31. 3. 2008, č.j. 30 Ca 44/2007-38. PČR (případně Celní správu ČR) lze jen obtížně žádat o předvedení osoby, pokud není známo místo, kde se tato osoba skutečně zdržuje. Správci daně byli totiž známy jen adresy, kde se navržené svědkové fakticky nezdržovali.

IV.e Další námitky odvolání

Žalobce trval na všech námitkách uvedených v jím podaném odvolání, protože dle jeho názoru se k nim žalovaný vyjádřil toliko formálně. K podstatě většiny těchto námitek se již soud vyjádřil v předchozích částech odůvodnění tohoto rozsudku. K dalším námitkám pak soud uvádí, že žalovaný všechny námitky řádně vypořádal, neboť u každého bodu uvedl, proč jej považuje za nedůvodný.

V. Závěr a náklady řízení

Závěr žalovaného o tom, že žalobce mohl vědět o podvodném jednání svých dodavatelů, dle soudu nebyl dostatečně podložen zjištěnými okolnostmi případu a nezbylo než rozhodnutí zrušit a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný v souladu s ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku. Bude tedy na žalovaném, aby případně zjistil a doplnil takové okolnosti případu, které závěr o tom, že žalobce mohl vědět o podvodném jednání svých dodavatelů, dostatečně odůvodňují.

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. Žalobce byl ve věci úspěšný (napadené rozhodnutí bylo zrušeno), a proto má právo na náhradu nákladů řízení, včetně náhrady nákladů za právní zastoupení daňovým poradcem (srov. § 35 odst. 2 s.ř.s.).

Ze spisu vyplývá jednak náklad na zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč a náklad na tyto důvodné úkony právní služby: příprava a převzetí zastoupení (§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu) a sepis žaloby (§ 11 odst. 1 písm. d) citované vyhlášky) po 3.100 Kč dle § 9 odst. 4 písm. d) citované vyhlášky ve znění účinném do 31. 12. 2013. Za úkony právní služby to činí 6.200 Kč, k čemuž je nutné připočíst hotové výdaje podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 2 x 300 Kč, což činí dohromady 6.800 Kč. Tato částka se dále nezvyšuje o DPH, neboť zástupce žalobce nedoložil, že je plátcem této daně. Celkové náklady řízení tak dosáhly výše 9.800 Kč.

P o u č e n í: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, ve dvojím vyhotovení. 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.

V Brně dne 9. 4. 2015

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu