



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyně Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Ivanky Havlíkové ve věci

žalobkyně: **ADM Olomouc s. r. o.**, IČO: 28937996
sídlem Hamerská 681/50, Holice, 779 00 Olomouc
zastoupená 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 8. 9. 2017, č. j. 38602/17/5300-21442-712226,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 9. 2017 č. j. 38602/17/5300-21442-712226, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů v řízení ve výši 19 456 Kč ve lhůtě 1 měsíce od právní moci rozsudku k rukám právního zástupce žalobkyně Mgr. Viktora Duška, advokáta.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se žalobou podanou u Městského soudu v Praze dne 10. 11. 2017 domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2017 č. j. 38602/17/5300-21442-712226 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí vydaná Specializovaným finančním úřadem (dále jen „správce daně“) dne 21. 12. 2016:
 - platební výměr č. j. 328501/16/4225-21793-500379 na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období březen 2014 ve výši nadměrného odpočtu v částce 15 926 159 Kč,
 - platební výměr č. j. 328504/16/4225-21793-500379 na DPH za zdaňovací období duben 2014 ve výši nadměrného odpočtu v částce 5 453 848 Kč,
 - platební výměr č. j. 328507/16/4225-21793-500379 na DPH za zdaňovací období květen 2014 ve výši nadměrného odpočtu v částce 3 834 246 Kč.(dále jen „platební výměry“), které byly vydány na základě daňové kontroly provedené Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 4.
2. Předmětem sporu je otázka, zda lze žalobkyni odmítnout nárok na odpočet DPH od dodavatele GREAT CONSULT s.r.o. (dále jen „Great“). Žalovaný tvrdí, že žalobkyně nemá nárok na odpočet DPH z těchto plnění, jelikož věděla či mohla vědět, že se účastní nestandardní obchodní transakce, přijímá plnění zasažené podvodem na DPH a nejednala v dobré víře, jelikož nepřijala dostatečná opatření k zabránění přijetí dodávek zasažených podvodem na DPH.
3. Platební výměry vycházely z kontrolních zjištění vzešlých z daňové kontroly, popsanych ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období březen až květen 2014 č. j. 8715302/16/2004-60565-107320, podle které měla žalobkyně na základě daňových dokladů nakoupit od společnosti Great zboží (slunečnicové či řepkové semínko). Správce daně ve zprávě o daňové kontrole popsal řetězec, v němž žalobkyně obchodovala, a dospěl k závěru, že se jednalo o transakce zatížené podvodem a žalobkyně nesplnila zákonné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro daná zdaňovací období (dále jen „ZDPH“), proto daň vyměřil.

II. Žaloba

4. Žalobkyně v úvodu žaloby shrnula průběh daňového řízení a obsah napadeného rozhodnutí. Konstatovala, že splnila veškeré podmínky pro nárok na odpočet DPH z přijatých dodávek olejin od společnosti Great a že identita subdodavatele Great – společnosti Via Group s. r. o. (dále jen „V. G.“), na jejíž úrovni byla chybějící daň detekována, jí nebyla známa. Žalobkyně neměla k údajům o existenci V. G. reálný přístup, což vylučovalo, že by žalobkyně subdodavatele společnosti Great nějak prověřovala. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60 uvedla, že nekontaktnost či další informace související se subdodavatelem dodavatele na předchozích úrovních dodavatelského řetězce nemohou mít vliv na nárok na odpočet DPH ze strany žalobkyně.

5. Žalobkyně namítla, že žalovaný neprokázal existenci podvodu, nedostatečně vypořádal otázku nepřijetí zvláštních opatření ze strany žalobkyně k zamezení účasti na podvodném jednání a nedostatečně se nevypořádal s odvolacími důvody žalobkyně.
6. Dále zdůraznila, 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. Rovněž zdůraznila, že v rámci daňového řízení nebylo správcem daně doloženo či prokázáno, že by dodavatel žalobkyně, společnost Great neodváděla DPH z předmětných dodávek.
7. V době zahájení obchodování s Great. ani v kontrolovaných zdaňovacích obdobích neměla žalobkyně k dispozici jakékoli indicie nestandardního počínání společnosti Great. Žalovaný ve vztahu k tzv. objektivním okolnostem odkazuje na e-mailovou komunikaci se společností Coface, u které žalobkyně pojišťuje některé své dodávky, přičemž tato společnost odmítla dodávky od společnosti Great pojistit z důvodu nedávného vzniku společnosti, z čehož žalovaný dovozuje, že žalobkyně vědomě nerespektovala doporučení uvedené společností. Žalobkyně zdůraznila, že ze strany společnosti Coface neobdržela žádné doporučení týkající se zahájení obchodní spolupráce se společností Great, neboť společnost Coface neposkytovala žalobkyni žádné služby prověřování potenciálních obchodních partnerů z pohledu možného zapojení do podvodů na DPH. Rozsah prověření společností Great ze strany společnosti Coface odpovídal pouze pojistným rizikům, která pokrývala uzavřená pojistná smlouva.
8. K žalovaným označené „nestandardní“ skutečnosti, že za společnost Great vystupovaly výhradně osoby s cizí státní příslušností, které nebyly znalé českých poměrů a neuměly česky, žalobkyně namítla, že ČR je členem EU a je třeba brát v potaz existenci jednotného trhu, přičemž argumentace žalovaného je v přímém kontrastu s touto politikou.
9. Žalobkyně dále podotkla, že před zahájením spolupráce s Great obchodovala se společností Corneco Slovakia s. r. o. (dále jen „Corneco.“), což je společnost, která následně na Slovensku svou činnost ukončila a přesunula své aktivity do ČR, kde začala vystupovat právě jako společnost Great. Spolupráce s Great tak byla zahájena i s ohledem na předchozí pozitivní zkušenosti s Corneco; žalobkyně proto neměla k pochybnostem či zvýšené opatrnosti při zahájení obchodní spolupráce s Great důvod.
10. Pokud se týká žalovaným vytýkaného neznámého původu zboží, žalobkyně uvedla, 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; žalobkyně přitom poukázala 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. Žalobkyně ale již v rámci daňového řízení namítla, že porízené olejniny byly předmětem detailních analýz, které byly prováděny při přejímce zboží v Olomouci.
11. Ve vztahu k namítanému rozdílu mezi kupní a prodejní cenou předmětných dodávek žalobkyně zdůraznila, že jednotková cena, za kterou žalobkyně slunečnicová semínka prodala, byla v době uzavření kontraktu na prodej naprosto běžná. Žalobkyně přitom nakupovala od různých dodavatelů a následně zboží prodala jako jednu dodávku. Při

posouzení marže proto nelze párovat přijaté a vydané faktury, jak činil žalovaný, protože na jeden kontrakt poskytlo dodávky několik různých dodavatelů; obchodní marži 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.

12. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný mylně interpretuje rozsah povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře a konstatovala, že nepostupovala nikdy v rozporu s touto zásadou.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

13. Žalovaný ve vyjádření ze dne 26. 2. 2018 uplatnil obranu, která zcela koresponduje s odůvodněním napadeného rozhodnutí.
14. Žalovaný zopakoval své přesvědčení, že žalobkyni byl oprávněně odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty u zdanitelných plnění přijatých od společnosti Great, uplatněný za zdaňovací období březen až květen 2014 z důvodu vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu.
15. Žalovaný nesouhlasil s argumentací žalobkyně, podle které došlo v rámci daňového řízení k neoprávněnému přenesení důkazního břemene ze správce daně na žalobkyni. Žalovaný má za to, že důkazní břemeno ohledně prokázání účasti na daňovém podvodu je nutné odlišovat od důkazního břemene v otázce prokázání vědomosti o účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Žalovaný je toho názoru, že v části vědomostního testu týkající se přijetí přiměřených opatření se standardně aplikuje ustanovení § 92 daňového řádu a důkazní břemeno může přejít na daňový subjekt. Žalovaný uvádí, že pokud je v obchodním řetězci identifikována chybějící daň, postačí k odebrání nároku na odpočet DPH prokázání existence daňového podvodu a konstatování, že daňový subjekt nepřijal dostatečná opatření, jaká od něj lze očekávat.
16. Žalovaný dále setrval na svém názoru, že si žalobkyně si musela být ještě před zahájením obchodní spolupráce s Great vědoma toho, že se jedná o nedůvěryhodného dodavatele, a měla proto učinit přiměřená opatření k tomu, aby vyloučila svou možnou účast na daňovém podvodu.
17. Žalovaný závěrem navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Další podání účastníků

18. Žalobkyně v replice ze dne 28. 6. 2018 shrnula obsah vyjádření žalovaného k žalobě a opětovně se vyjádřila k otázce rozložení důkazního břemene, k otázce prověřování dodavatele Great a k otázce změny právní argumentace žalovaným.
19. V doplnění žaloby ze dne 29. 5. 2019 žalobkyně odkázala na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2019, č. j. 2Afs 100/2018-44 a závěry vyjádřené v tomto rozsudku aplikovala na projednávaný případ. Zdůraznila, že žalobkyně zaznamenala první skutečnou indicii o svém možném zapojení do daňového podvodu ve vztahu k dodavateli Great až v roce 2017, a to z listiny „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“. Tato skutečnost tedy nastala dlouho po skončení prověřovaných zdaňovacích období a po realizaci prověřovaných dodávek. Ve vztahu k prověřovaným zdaňovacím obdobím tedy jakoukoli povinnost žalobkyně přijmout zvláštní opatření k minimalizaci rizika účasti na daňovém podvodu dovodit nelze.

20. K doplnění žaloby ze dne 29. 5. 2019 se vyjádřil žalovaný ve svém podání z 6. 8. 2019, kde provedl svůj výklad žalobkyní citovaného rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2019, č. j. 2Afs 100/2018-4 a uzavřel, že se jednalo o zcela specifický případ vzhledem k otázce, kterou NSS posuzoval. Podle názoru žalovaného žalobkyně závěry citovaného rozsudku nesprávně interpretovala a aplikovala na napadené rozhodnutí, které naopak vychází ze správného uchopení problematiky přenosu důkazního břemene při posuzování vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu. Žalovaný zopakoval, že žalobkyně mohla a měla vědět o svém zapojení do podvodu již při uskutečňování předmětných obchodních transakcí, protože přehlížela všechny nestandardnosti daného případu.
21. V dalším vyjádření k žalobě ze dne 20. 1. 2020 žalovaný poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci, ze dne 30. 10. 2019, č. j. 65 Af 32/2018 – 93, kterým bylo rozhodnuto ve skutkově obdobné právní věci totožných účastníků týkající se navazujícího zdaňovacího období červen až červenec 2014. Žalovaný se se závěry krajského soudu neztotožnil a navrhl, aby soud přerušil řízení do rozhodnutí NSS o žalovaným podané kasační stížnosti proti citovanému rozsudku. Jednotlivé body podané kasační stížnosti ve věci projednávané Krajským soudem v Ostravě následně žalovaný podrobně rozebral.
22. V replice ze dne 18. 3. 2020 žalobkyně uvedla, že se se závěry Krajského soudu v Ostravě vyslovenými v rozsudku ze dne 30. 10. 2019, č. j. 65 Af 32/2018 – 93, plně ztotožňuje a s návrhem žalovaného na přerušení řízení nesouhlasí. Žalobkyně se dále obsáhle vymezila vůči polemice žalovaného s citovaným rozsudkem a rekapitulovala svá dosavadní tvrzení.

V. Jednání před soudem

23. Při ústním jednání konaném dne 10. 2. 2021 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích, odkázali na svá písemná podání, jejichž základní body shrnuli.
24. Na provedení označených důkazních návrhů žalobkyně netrvala, soud proto s ohledem na její procesní stanovisko dokazování neprováděl. Při přezkumu napadeného rozhodnutí vyšel soud z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným.
25. Soud zamítl návrh žalovaného na přerušení řízení do rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti žalovaného podané proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci, ze dne 30. 10. 2019, č. j. 65 Af 32/2018 – 93, neboť jej neshledal účelným.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

26. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, a to dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů, přičemž nařídil ve věci ústní jednání. Městský soud vycházel dle § 75 odst. 2 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí.
27. Městský soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
28. Ze správního spisu vyloučily tyto pro věc podstatné skutečnosti:
29. Žalobkyně podala dne 24. 4. 2014 přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2014, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 17 445 330 Kč. Správce daně zahájil postup k

odstranění pochybností vydáním výzvy č. j. 3512141/14/2004-24902-110367 ze dne 19. 5. 2014, doručené dne 19. 5. 2014 do datové schránky žalobkyně.

30. Žalobkyně podala dne 26. 5. 2014 přiznání k DPH za zdaňovací období duben 2014, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 7 973 293 Kč. Správce daně zahájil postup k odstranění pochybností vydáním výzvy č. j. 4164240/14/2004-24902-110367 ze dne 24. 6. 2014, doručené dne 24. 6. 2014 do datové schránky žalobkyně.
31. Žalobkyně podala dne 25. 6. 2014 přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2014, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 6 145 841 Kč. Správce daně zahájil postup k odstranění pochybností vydáním výzvy č. j. 4733227/14/2004-24902-110367 ze dne 24. 7. 2014, doručené dne 24. 7. 2014 do datové schránky žalobkyně.
32. Vzhledem ke skutečnosti, že pochybnosti správce daně specifikované ve výzvách POP nebyly odstraněny a správce daně pokračoval v dokazování k ověření mj. splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých faktur vystavených společnostmi Great, byla správcem daně dne 18. 8. 2014 zahájena daňová kontrola na DPH za předmětná zdaňovací období (viz protokol č. j. 5174607/14/2004-05404-107320 o zahájení daňové kontroly ze dne 18. 8. 2014).
33. Dne 3. 8. 2016 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění v rámci daňové kontroly na DPH za předmětná zdaňovací období, a to písemností ze dne 3. 8. 2016 č. j. 6140136/16/2004-60565-107320, která jí byla téhož dne rovněž doručena.
34. Žalobkyně požádala dne 11. 8. 2016 o stanovení lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění v délce 1 měsíc. Správce daně žalobkyni vyhověl a vydal dne 15. 8. 2016 rozhodnutí o stanovení lhůty podle ust. § 88 daňového řádu č. j. 6357482/16/2004-60565-107320, kterým byla žalobkyni stanovena lhůta k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění do 10. 9. 2016. Žalobkyně požádala dne 30. 8. 2016 o další prodloužení lhůty o jeden měsíc, tj. do 10. 10. 2016. Správce daně žalobkyni vyhověl a vydal dne 7. 9. 2016 rozhodnutí o prodloužení lhůty č. j. 6765693/16/2004-60565- 107320.
35. K výsledku kontrolního zjištění se žalobkyně vyjádřila ve svém podání doručeném správci daně dne 11. 10. 2016.
36. Zpráva o daňové kontrole na DPH za zdaňovací období březen až květen 2014 č. j. 8715302/16/2004-60565-107320 (dále jen „Zpráva o DK“) byla projednaná a podepsaná dne 19. 12. 2016 (k tomu blíže viz protokol ze dne 19. 12. 2016 č. j. 8719699/16/2004- 60565-107320). Obsahem Zprávy o DK je také stanovisko správce daně k vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění.
37. Dne 21. 12. 2016 byly vydány platební výměry, a to č. j. 328501/16/4225- 21793-500379 za zdaňovací období březen 2014, č. j. 328504/16/4225-21793-500379 za zdaňovací období duben 2014 a č. j. 328507/16/4225-21793-500379 za zdaňovací období květen 2014.
38. Dne 25. 1. 2017 byla správci daně doručena odvolání proti předmětným platebním výměrům zaevidovaná pod č. j. 17291/17, č. j. 17295/17 a č. j. 172256/17. Žalobkyně svá odvolání doplnila podáními ze dne 21. 2. 2017, ze dne 22. 2. 2017 a ze dne 28. 2. 2017 (dále jen „odvolání“).
39. Dne 13. 7. 2017 byla žalobkyni doručena písemnost nazvaná „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ č. j. 30732/17/5300-21442-712226, ve které žalovaný před vydáním napadeného rozhodnutí seznámil žalobkyni s

odlišným právním názorem. Na toto seznámení žalobkyně reagovala písemností žalovanému doručenou dne 28. 7. 2017.

40. Dne 10. 11. 2017 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, které je předmětem přezkumu v tomto řízení.
41. V dané věci spor mezi účastníky řízení o doměření DPH spočívá v posouzení oprávněnosti nároku žalobkyně na odpočet DPH z přijatých faktur za dodání zboží (slunečnicové nebo řepkové semínko) vystavených dodavatelem – společností Great v předmětném zdaňovacím období měsíců března až května 2014.
42. Aby bylo možné učinit závěr o existenci nároku na odpočet daně na základě dodání zboží, je vždy prioritně nezbytné ověřit, zda vůbec tento nárok vznikl, tj. zda dodání zboží či služeb bylo opravdu uskutečněno, a pokud tomu tak bylo, zda dané zboží či služby byly žalobcem užity pro účely jeho zdanitelných plnění (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 271/2015 - 50, č. j. 9 Afs 115/2016 - 57).
43. Soud předesílá, že ve skutkově obdobné právní věci totožných účastníků týkající se navazujícího zdaňovacího období červen až červenec 2014 rozhodl Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci, rozsudkem ze dne 30. 10. 2019, č. j. 65 Af 32/2018 - 93, kterým žalobě vyhověl. Soud neshledal důvod se od závěrů formulovaných v citovaném rozsudku odklonit.
44. Soud vyšel z následující vnitrostátní právní úpravy a pravidel dokazování nároku na odpočet DPH.
45. Podle ustanovení § 72 zákona o DPH, ve znění účinném pro rok 2014, plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelného plnění.
46. Podle § 73 zákona o DPH daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně na základě daňového dokladu.
47. Posouzení nároku žalobce na odpočet DPH se odvíjí od způsobu prokazování skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, tedy i ověření správnosti žalobcem uváděných údajů v daňovém přiznání a oprávněnosti vystavení předmětných daňových dokladů. Prokazování nároku v daňovém řízení se řídí zásadami důkazního břemene, vymezenými v ust. § 92 násl. zákona č. 280 /2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
48. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
49. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
50. Podle § 8 písm. c) daňového řádu správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

51. V případě, že dodání zboží či služby bylo reálně uskutečněno tak, jak to vyplývá z daňového dokladu, a že toto zboží či služba byly na výstupu užity subjektem nároklujícím odpočet, nelze v zásadě přiznání nároku na odpočet odmítnout.
52. Soud považuje za zásadní, že v průběhu daňového řízení bylo prokázáno, jak ostatně sám žalovaný konstatoval v dokumentu ze dne 13. 7. 2017 nazvaném Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení a následně též v napadeném rozhodnutí, že žalobkyni bylo zboží dodáno, dodávku uskutečnil plátce DPH – společnost Great, a to za obvyklou cenu, zboží bylo využíváno pro účely uskutečnění zdanitelných plnění v rámci ekonomické činnosti žalobkyně, ze kterých žalobkyně odvádí daň na výstupu.
53. Mezi účastníky není sporu, že žalobkyně naplnila zákonné podmínky pro přiznání odpočtu na DPH ve smyslu § 72 a násl. ZDPH. Během více než dvouletého daňového řízení správce daně prověřoval nárok na odpočet žalobkyně v souvislosti s dodávkami olejin za uvedená zdaňovací období roku 2014. Nejříve zpochybňoval samotné uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Žalovaný posléze v červenci 2017 formuloval odlišný právní názor, jímž odůvodnil odnětí nároku na odpočet DPH u přijatých plnění od společnosti Great, aniž prováděl další zjišťování svědčící této skutečnosti. Žalovaný nakonec po výrazné změně důvodů neoprávněnosti uplatnění nároku uzavřel, že odpočet nelze uznat z důvodu, že v řetězci transakcí se zbožím, které předcházely dodání zboží žalobkyni, byl spáchán podvod s DPH a že si žalobkyně mohla a měla být vědoma, že se účastní podvodu na dani z přidané hodnoty.
54. Vzhledem k tomu, že není pochyb o tom, že žalobkyně splnila veškeré formální i hmotné podmínky stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty, legitimním důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH tak mohly být pouze skutečnosti jiné; tyto žalovaný spatřoval v účasti žalobkyně na podvodu na DPH
55. Nicméně i za těchto okolností nelze nárok na odpočet daně přiznat za podmínek vyplývajících z rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL a navazující rozhodovací praxe SDEU a Nejvyššího správního soudu, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží zakládající nárok na odpočet, věděla nebo musela vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu, není-li prokázáno, že přijala opatření k zamezení její účasti na podvodu.
56. Žalobkyně pak v podané žalobě nezpochybňuje výsledky kontrolních zjištění vyplývajících ze zprávy o kontrole za zdaňovací období měsíců března až května 2014, nýbrž odmítá hodnocení těchto okolností z hlediska znaků podvodného jednání v řetězci obchodních transakcí a z hlediska zapojení žalobkyně jako daňového subjektu do podvodu na DPH.
57. Podstatou předmětné věci je proto posouzení, zda finanční orgány postupovaly v souladu se zákonem, pokud odepřely žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu z důvodu jejího zapojení do daňového podvodu na DPH.
58. Podvody na DPH se v minulosti správní soudy již mnohokrát zabývaly, přičemž se v této problematice opírají o judikaturu SDEU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH [srov. především 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“), či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11..

59. Správní soudy ve své rozhodovací praxi opakovaně zdůraznily, že judikatura SDEU pojmem „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 šesté směrnice o dani z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V první řadě je tedy třeba identifikovat objektivní skutečnosti, ze kterých mimo jiné vyplývá jeden z nejdůležitějších znaků daňového podvodu, totiž porušení daňové neutrality. Zodpovězení této otázky je výsledkem posouzení, zda objektivní skutečnosti provázející předmětné obchodní transakce vedly k závěru o existenci podvodu.
60. 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 popsáných 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“.*
61. V dané věci je tedy ohledně znaků existence daňového podvodu rozhodné, zda ob stojí žalovaným přijaté posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 94/2009 - 156).
62. Judikatura Nejvyššího správního soudu potvrdila, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS 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, 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).
63. 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 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.

64. Aby mohl žalovaný přistoupit ke zkoumání, zda je u žalobkyně 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 o daňový podvod jedná.
65. Z napadeného rozhodnutí je zjevné toliko to, že společnost V. G. coby dodavatel společnosti Great neodvedla za uvedená období daň z přidané hodnoty. To samo o sobě však nevypovídá o tom, že se jedná o daňový podvod, ani o tom, že existuje jakákoli spojitost mezi touto společností V. G. a žalobkyní, obzvláště když žalobkyně opakovaně namítala, že identita subdodavatelů na předchozích úrovních dodavatelského řetězce jí nebyla známa. Je povinností žalovaného specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není. Nelze pomíjet ani to, že v rámci daňového řízení existují legitimní nástroje, které správce daně může, resp. musí využít k zabezpečení splnění dlužné daňové povinnosti především ve vztahu ke skutečnému daňovému dlužníkovi.
66. Jak již bylo uvedeno výše, za podvod na DPH označuje judikatura SDEU situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty.
67. Dle přesvědčení soudu nelze požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sahát. Je v právě projednávaném případě zcela mimo možnosti žalobkyně, která v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem Great, který jediný je odpovědný za řádné a včasné plnění dodávek, v rámci „obezřetnosti“ předvídat a

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. Zcela absurdně by mohla při nerespektování zjištění přímé příčinné souvislosti mezi chybějící daní a poskytnutou či vylákanou výhodou nastat situace, kdy by z důvodu neodvedení daně jedním ze subjektů byla doměřena daň (či odepřen nárok na odpočet) kterémukoli, tedy teoreticky i všem subjektům v daném obchodním řetězci (zpravidla krom toho, který daň neodvedl). Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel, s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících vylákat daňovou výhodou (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60). O takový případ se však v projednávané věci nejednalo, když samotná faktická existence dodavatele Great, jeho kontaktnost, rozsah dodávek ani faktická plnění žádné znaky pochybností nevykazovaly.

68. Soud se ztotožňuje se závěrem vysloveným v rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 10. 2019, č. j. 65 Af 32/2018 – 93, 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.
69. Městský soud ve shodě s argumentací Krajského soudu v Ostravě neshledává nic nestandardního na tom, že žalobkyně začala obchodovat se společností Great za situace, kdy osoby, které za tuto společnost vystupovaly, byly v předešlém období součástí společnosti Corneco, se kterou žalobkyně již obchodovala bez jakýchkoli komplikací. Žalovaný sám přitom nevyjevil žádné konkrétní negativní poznatky o této společnosti, které by mohly svědčit o tom, že žalobkyně v době počátku obchodování se společností Great měla předvídat nestandardní okolnosti obchodování. Taktéž nelze shledat nic závadného na tom, že za společnost Great. jednaly osoby s cizí státní příslušností, když při existenci jednotného trhu EU není taková skutečnost ničím výjimečným. Ani skutečnost, že tyto osoby neumí česky a že nerozumí českému prostředí, nemůže sehrát významnou úlohu, zvláště pokud již s nimi žalobkyně v minulosti obchodovala. 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. Shodně lze tyto závěry učinit k hypotézám žalovaného o „doporučení“ společnosti Coface ve vztahu ke společnosti Great. Žalovaný se vůbec nezabýval obranou žalobkyně spočívající v argumentaci, že společnost Coface prověřovala společnost Great pouze v rozsahu pojistných rizik v rámci pojistné smlouvy, nikoli z hlediska doporučení stran navázání spolupráce žalobkyně s touto společností. Je třeba přisvědčit žalobkyni, že z pouhé okolnosti, že Coface. odmítla pojistit obchody s Great., nelze učinit závěr o ničím nestandardním. 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. Městský soud na rozdíl od žalovaného neshledává na žalobkyni popsaném způsobu obchodování nic nestandardního; bylo na žalovaném, aby vysvětlil, v čem spočívá skutková okolnost nedostatečné kontroly zboží za situace žalobkyní tvrzené kontroly a analýzy zboží v Olomouci. To však žalovaný neučinil. Soud připomíná, že po daňovém subjektu nelze požadovat prokázání skutečností, ke kterým v popsaném typu obchodování z jejich podstaty nedochází (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38). Ve vztahu ke stanovení cen zboží a následné marži lze také přisvědčit žalobkyni, 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.

70. Vzhledem k výše uvedenému městský soud dospěl k závěru, že žalovaný nevymezil takové konkrétní objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobkyně mohla nebo měla vědět, že plnění podle ujednání se společností Great jsou zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty.
71. Nebyla-li na určitém článku řetězce daň odvedena, nemůže dojít k odmítnutí nároku na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by o nezákonných praktikách jiného plátce či plátců věděl či mohl vědět. Z vazeb mezi zúčastněnými subjekty, jak vyplývají ze spisového materiálu, nebylo prokázáno, že by žalobkyně v tomto ohledu v dobré víře nebyla. Nemůže jí být přičítáno k tíži jednání společnosti V. G., s níž neměla založeny obchodněprávní vztahy. Soud uzavírá, že provedenými důkazy nebylo prokázáno, že obchodní transakce prováděné žalobkyní probíhaly za podmínek krajně neobvyklých a nelogických, nebyly specifikovány skutkové okolnosti podvodu (vyjma konstatování, že společnost V. G. neodvedla daň), nebylo prokázáno, že by se žalobkyně nechovala obezřetně při obchodních transakcích s dodavatelem Great, nebylo ani prokázáno, že žalobkyně mohla vědět či dokonce věděla o nějakém podvodném jednání, resp. se ho dokonce sama účastnila, nebyla ani prokázána jakákoli souvislost či propojenost mezi žalobkyní a společností V. G., u které daňový dluh vznikl. Z výše uvedených důvodů nemůže z hlediska zákonnosti napadené rozhodnutí žalovaného obstát.
72. Soud konstatuje, že žalobkyně splnila veškeré podmínky stanovené platnými právními předpisy pro přiznání nároku na odpočet; unesla důkazní břemeno stran faktického uskutečnění zdanitelného plnění co do jeho ceny a rozsahu, které přijala od plátce DPH a které použila v rámci ekonomické činnosti. Důkazní břemeno stran skutečností, jež by mohly oprávněně zapříčinit ve smyslu relevantní judikatury SDEU výjimečné odeprání nároku na odpočet, tj. vědomost o podvodném jednání či účast na něm a neobezřetelnost při uzavírání obchodu, správce daně ani žalovaný neunesl.

VII. Závěr

73. S ohledem na shora uvedené skutečnosti soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1, 4 s. ř. s.). Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
74. O nákladech řízení soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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. V řízení měla plný úspěch žalobkyně, a proto soud rozhodl, že žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni do rukou jejího zástupce na nákladech řízení částku 19 456 Kč do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku. Výše nákladů řízení o žalobě sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč [položka 18 bod 2 písm. a) sazebníku poplatků k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích] a z odměny za zastoupení advokátem v rozsahu čtyř úkonů právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, doplnění žaloby ze dne 29. 5. 2019, účast na jednání před soudem) po 3 100 Kč za úkon dle § 11 odst. 1 písm. a), d) na základě § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, včetně čtyř režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu).

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Jelikož zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení v rozsahu odměny za právní zastoupení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 856 Kč odpovídající této dani. Náhradu nákladů řízení v rozsahu odměny a režijních paušálů za repliku ze dne 28. 6. 2018 a repliku ze dne 18. 3. 2020 soud žalobkyni nepřiznal, neboť je neshledal účelně vynaloženými. Uvedená podání žalobkyně obsahovala pouze rekapitulaci a reformulaci tvrzení, která jsou obsahem žaloby, popř. rekapitulaci judikatury, která je soudu známa.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 10. února 2021

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.