



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **FEPO - europalety, s.r.o.**, IČO 26907330
sídlem Brněnská 1087/48, 664 34 Kuřim
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2019, č. j. 21864/19/5300-21442-809464

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 5. 2019, č. j. 21864/19/5300-21442-809464, se **ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 11 228 Kč k rukám zástupce žalobce, Ing. Radka Lančíka, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 25. 5. 2018, č. j. 2633145/18/3005-52522-709745, č. j. 2633725/18/3005-52522-709745, č. j. 2633757/18/3005-52522-709745, č. j. 2633828/18/3005-52522-709745, č. j. 2633845/18/3005-52522-709745, č. j. 2633865/18/3005-52522-709745, č. j. 2633885/18/3005-52522-709745, č. j. 2633920/18/3005-52522-709745, č. j. 2633994/18/3005-52522-709745, č. j. 2634064/18/3005-52522-709745, č. j. 2634081/18/3005-52522-709745, č. j. 2634104/18/3005-52522-709745, č. j. 2634174/18/3005-52522-709745, č. j. 2634216/18/3005-52522-709745, a dodatečný platební výměr ze dne 4. 5. 2018, č. j. 2328591/18/3005-52522-709745.
2. Těmito rozhodnutími správce daně doměřil žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zpráv o daňové kontrole ze dnů 22. 5. 2018 a 27. 4. 2018, daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden až prosinec 2014, leden až duben 2015 a srpen 2016, v souhrnné výši 8 301 446 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále ve výši 1 660 284 Kč.
3. Správce daně tak žalobci neuznal odpočet DPH na výstupu, uplatněný žalobcem v předmětných zdaňovacích obdobích, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávaly pochybnosti v souhrnných hlášeních uvedené dodávky zboží (dřevěné palety) od dodavatelů žalobce (společností Gammopal s.r.o. a K. V., dále také „dodavatelé žalobce“), kteří dle správce daně byli součástí řetězce transakcí, vykazujícího znaky daňového podvodu. Správce daně totiž v daňovém řízení identifikoval obchodní řetězec, jehož součástí byl i žalobce, probíhající podezřelým způsobem, v němž byla u některých článků (výhradně subdodavatelů žalobce) identifikována chybějící daň, některé články se staly pro místně příslušné správce daně nekontaktními, u těchto daňových subjektů nebylo možno ověřit plnění jejich daňových povinností, avšak žalobce si DPH, zaplacenou z dřevěných palet na vstupu, od své daňové povinnosti odedčetl. Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvy k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce o záměru neodvést DPH na straně jeho subdodavatelů přinejmenším mohl vědět a přitom neučinil adekvátní opatření, která lze po něm rozumně požadovat, aby účasti na podvodném jednání předešel.
4. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí ztotožnil s právním závěrem správce daně, neboť po posouzení všech kontrolních zjištění správce daně (včetně hodnocení zjištěných skutečností správcem daně a žalobcem doložených důkazních prostředků) dospěl (ve shodě se správcem daně) rovněž k závěru, že obchodní transakce zúčastněných subjektů nevykazují znaky standardního obchodního vztahu. Žalovaný (s odkazem na závěry z judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU, z níž v úvodní části obsáhle cituje za účelem vytvoření právního rámce následného posouzení) se proto zaměřil na posouzení, zda předmětné obchodní transakce splňují znaky podvodného jednání na DPH, tzn. zda: 1) existuje podvodný řetězec subjektů a chybějící daň; 2) existují objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobce o podvodném jednání (tzv. vědomostní test); a 3) byla žalobcem přijata veškerá opatření, která po něm mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby tak zajistil svou neúčast na daňovém podvodu.

5. Žalovaný posuzoval ve shodě se správcem daně zvlášť jednotlivé obchodní řetězce, v nichž se vyskytoval žalobce, podle odlišnosti dodavatelů a subdodavatelů žalobce. Tyto obchodní řetězce rozdělil podle původu obchodovaného zboží na „tuzemskou větev“ a „polskou větev“. V „tuzemské větvi“ identifikoval žalovaný 6 obchodních řetězců:
- 1) *neznámý* > *Vše o kovech s.r.o.* > *K. V.* > žalobce,
 - 2) *neznámý* > *Winchendon, s.r.o.* > *K. V.* > žalobce,
 - 3) *neznámý* > *Hoistway Limited s.r.o.* > *K. V.* > žalobce,
 - 4) *neznámý* > *KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ s.r.o.* > *TEAM MSK s.r.o.* > *K. V.* > žalobce,
 - 5) *neznámý* > *Meriont s.r.o. v likvidaci* > *TEAM MSK s.r.o.* > *K. V.* > žalobce, a
 - 6) *neznámý* > *BlueBerg s.r.o.* > *MM Real Servis s.r.o.* > *TEAM MSK s.r.o.* > *K. V.* > žalobce.
6. V řetězcích 1) až 3) identifikoval žalovaný shodně chybějící daň u dodavatelů *K. V.* – společností *Vše o kovech s.r.o.*, *Winchendon, s.r.o.* a *Hoistway Limited s.r.o.* Existenci chybějící daně odůvodnil žalovaný shodně tak, že tyto články obchodního řetězce jsou pro své místně příslušné správce daně nekontaktní, nepodávají daňová přiznání a není tak možno ověřit, zda DPH na výstupu v souladu se zákonem odvedli. Žalovaný proto tyto články obchodního řetězce označil jako „missing tradery“, tedy subjekty, které vykáží DPH na výstupu, avšak tuto daň správci daně neodvedou. *K. V.* pak žalovaný označil jako „buffera“, tedy jako článek přes který obchodované zboží pouze fakturačně „přetékal“, neboť *K. V.* neměl sklad ani osobní kapacity k tomu, aby s dřevěnými paletami mohl v tak velkém množství (stovky kusů měsíčně) nakládat. Dřevěné palety byly proto dodávány na základě objednávky *K. V.* od jeho dodavatelů přímo k žalobci.
7. V řetězcích 4) a 5) identifikoval žalovaný shodně chybějící daň u subdodavatelů *K. V.* – společností *KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ s.r.o.* a *Meriont s.r.o. v likvidaci*. Existenci chybějící daně odůvodnil žalovaný tak, že společnost *KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ s.r.o.* je pro svého místně příslušného správce daně nekontaktní, nepodává daňové přiznání a není tak možno ověřit, zda DPH na výstupu v souladu se zákonem odvedla. U společnosti *Meriont s.r.o. v likvidaci* pak správce daně identifikoval chybějící daň, kterou „bylo možno i kvantifikovat“. U této společnosti totiž zahájil místně příslušný správce daně na základě podaných daňových přiznání za leden 2015 až červen 2015 postup k odstranění pochybností, a následně jí pro vlastní nekontaktnost a pasivitu doměřil za zdaňovací období leden 2015 až duben 2015 (zdaňovací období, v nichž společnost byla součástí obchodního řetězce s žalobcem) DPH s rozdílem 3 401 368 Kč oproti daňové povinnosti, vykázané touto společností. Žalovaný proto tyto články obchodního řetězce označil jako „missing tradery“, tedy subjekty, které vykáží DPH na výstupu, avšak tuto daň správci daně neodvedou. Dále v řetězcích 4) a 5) označil žalovaný za „missing tradera“ také společnost *TEAM MSK s.r.o.*, neboť u této společnosti byla také identifikována chybějící daň na základě doměřovacího řízení, v němž *TEAM MSK s.r.o.* neprokázala přijetí zdanitelných plnění, z nichž měla zaplatit DPH, kterou si následně chtěla odečíst od vlastní daňové povinnosti, od deklarovaných dodavatelů – *KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ s.r.o.* a *Meriont s.r.o. v likvidaci*.
8. V řetězci 6) identifikoval žalovaný chybějící daň u společnosti *BlueBerg s.r.o.*, která neuhradila svou vykázanou daňovou povinnost za zdaňovací období třetí čtvrtletí 2016 ve

výši 115 929 Kč, neumožnila místně příslušnému správci daně zahájit daňovou kontrolu, a následně jí v doměřovacím řízení byla doměřena DPH ve výši 1 702 659 Kč a penále z doměřené daně ve výši 340 531 Kč. Tato společnost dle zjištění žalovaného přestala být kontaktní ve chvíli, kdy se místně příslušný správce daně pokusil prověřit skutečnosti uváděné v daňovém přiznání a kontrolních hlášení. Žalovaný proto tento články obchodního řetězce označil jako „missing tradera“, tedy subjekt, které vykáže DPH na výstupu, avšak tuto daň správci daně neodvede. Společnosti MM Real Servis s.r.o. a TEAM MSK s.r.o. označil žalovaný jako „buffery“, tedy společnosti, přes které obchodované zboží pouze fakturačně protéká za účelem zvýšení jejich hodnoty.

9. Žalovaný dále vymezil celkem celou řadu objektivních okolností, svědčících o možnosti žalobce dozvědět se o podvodném jednání. Za podezřelou okolnost považoval žalovaný absenci existence alespoň rámcových kupních smluv, zapojení nadbytečných článků, které nepřidávaly žádnou přidanou hodnotu a zboží přes ně procházelo jen fakturačně (dle žalovaného žalobce znal i své subdodavatele a subdodavatelé naopak znali jeho), rizikové a neracionální chování jednotlivých obchodníků (připravování se o zisk zapojením dalších článků, nezjišťování původu palet), fixní a předem určené ceny za palety různých kvalit, nekontrolování kvality palet.
10. V „polské větvi“ identifikoval žalovaný 2 obchodní řetězce:
 - 1) *polští dodavatelé > H. P. > Ebro trade s.r.o. v likvidaci > Gammopal s.r.o. > žalobce,*
a
 - 2) *polští dodavatelé > EBRO pack s.r.o. > Ebro trade s.r.o. v likvidaci > Gammopal s.r.o.*
> žalobce.
11. V těchto řetězcích identifikoval žalovaný personální propojení mezi EBRO pack s.r.o., Ebro trade s.r.o. v likvidaci a H. P., neboť H. P. byla v rozhodném období jednatelkou obou společností, a ze skutkového stavu vyplynulo, že veškeré podnikání za H. P. jako osobu samostatně výdělečně činnou i za obě společnosti organizoval její bývalý manžel, F. P. Ten měl přitom dle zjištění žalovaného znemožněno podnikání pro absenci podmínky bezúhonnosti ve smyslu § 6 odst. 2 zákona č. 455/1991 Sb., živnostenského zákona, v rozhodném znění. U obou uvedených společností přitom byly evidovány nedoplatky na vlastních daňových povinnostech (přes 33 milionů Kč u společnosti Ebro trade s.r.o. v likvidaci a přes 4 miliony Kč u EBRO pack s.r.o.), obě společnosti byly pro místně příslušné správce daně nekontaktní a neumožnily zahájení daňové kontroly, nereagovaly na výzvy místně příslušných správců daně. H. P. pak dle zjištění žalovaného nepodala v rozhodném zdaňovacím období daňové přiznání a na základě daňové kontroly jí byla doměřena DPH přesahující 3,1 milionu Kč. H. P. byla dle zjištění žalovaného pro daňový podvod při obchodování s dřevěnými paletami pravomocně odsouzena k trestu odnětí svobody. Žalovaný proto tyto články obchodního řetězce označil jako „missing tradery“, tedy subjekty, které vykáží DPH na výstupu, avšak tuto daň správci daně neodvedou.
12. Společnost Gammopal s.r.o. pak žalovaný označil jako „buffera“, tedy jako článek přes který obchodované zboží pouze fakturačně „přetékalo“, neboť žalovaný zpochybnil, že by jednatel Gammopal s.r.o. či jeho zaměstnanci přebírali palety na území České republiky způsobem, jak jej popsal jednatel této společnosti. Dřevěné palety byly proto dodávány na základě objednávky Gammopal s.r.o. od jeho dodavatelů přímo k žalobci. Žalovaný taktéž ze správního spisu dospěl k závěru, že v některých případech také dopravu prováděl přímo polský dodavatel, kterým byla ve většině uskutečněných zdanitelných plnění společnost

C.M.C. Sp. z o.o., 34-120 Andrychów, ul. Przemysłowa 54. Dopravu tak prováděla dle žalovaného buď společnost EBRO pack s.r.o. v případě dopravní doložky INCOTERMS EXW, nebo C.M.C. Sp. z o.o. v případě dopravní doložky INCOTERMS CIP.

13. Žalovaný dále vymezil celkem celou řadu objektivních okolností, svědčících o možnosti žalobce dozvědět se o podvodném jednání. Za podezřelou okolnost považoval žalovaný absenci existence alespoň rámcových kupních smluv, zapojení nadbytečných článků, které nepřidávaly žádnou přidanou hodnotu a zboží přes ně procházelo jen fakturačně, a skutečnost, že žalobce musel dle žalovaného vědět, že nakupuje palety příliš levně. Dle žalovaného žalobce musel vědět, jaká je zhruba cena dřevěných palet v Polsku, neboť palety kupoval i od jiných polských dodavatelů přímo, zároveň žalobce věděl, že palety dodává z Polska C.M.C. Sp. z o.o., neboť s nimi chtěl dle výpovědi jednatele žalobce obchodovat napřímo, a zároveň si musel být žalobce na základě CMR listů být vědom skutečnosti, že v obchodním řetězci se nachází ještě další článek, neboť na nich byla uvedena společnost EBRO pack s.r.o. jako odběratel. Jestliže každý z článků řetězce měl mít na uzavřeném obchodu přiměřený zisk, muselo být žalobci zjevné, že nakupuje palety za nižší nebo stejnou cenu, jako byla prodejní cena C.M.C. Sp. z o.o. To mohlo být podle žalovaného způsobeno pouze tím, že některý ze článků řetězce uměle cenu palet snižoval a sám vydělával na neplnění své daňové povinnosti.
14. Žalovaný nakonec uzavřel, že žalobce nepřijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby vlastní účasti na daňovém podvodu zamezil, proto je namístě odepřít mu nárok na odpočet DPH.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

15. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
16. Žalobce v první řadě uvádí, že jeho obchody jsou založeny na dlouholeté spolupráci s Gammopal s.r.o. a K. V. U těchto subjektů žalovaný chybějící daň neidentifikoval. Ostatní články jednotlivých řetězců, identifikovaných žalovaným, u nichž žalovaný identifikoval chybějící daň, žalobce nezná. Dále žalovaný uvádí, že neuzavírání písemných smluv je při obchodování s dřevěnými paletami zcela běžné a žalovaný ani neuvádí, co neobvyklého na této skutečnosti je. Argument různé kvality palet či možnosti zkázy palet pak dle žalobce nemůže obstát, neboť palety zkáze nepodléhají, vlhkost jim nevadí a shnijí za 15 let.
17. Žalobce nesouhlasí s tím, aby jako objektivní okolnost pro posouzení žalobcova zavinění figurování v obchodním řetězci, v němž se některý z článků dopustil daňového podvodu, byly přičítány skutečnosti, týkající se subdodavatelů žalobce či subdodavatelů dodavatelů žalobce, aniž by žalovaný dostatečně prokázal, že žalobce věděl či mohl vědět o těchto objektivních okolnostech. Žalobce žádné daňové zvýhodnění nezískal, on ze svých poskytnutých zdanitelných plnění DPH odvedl, stejně jako ji odvedli jeho dodavatelé Gammopal s.r.o. a K. V. Žalobce dále vyčítá žalovanému pasivitu při získání svědeckých výpovědí od jednatele jednotlivých společností, u kterých žalovaný identifikoval chybějící daň.
18. Žalobce dále zopakoval, že na základě CMR listů měl povědomí o svých subdodavatelích a navštívil proto společnost C.M.C. Sp. z o.o. s vidinou lepší ceny, jenže obdržel odpověď,

že pro Českou republiku je pro ně partnerem Ebro trade s.r.o. v likvidaci či EBRO pack s.r.o. Žalobce dále zpochybňuje tvrzení žalovaného, že žalobce musel vědět, že palety kupuje za nižší cenu, než je obvyklé s vidinou snadného profitu – žalovaný dle žalobce nijak neprokázal, že by žalobce kupoval dřevěné palety za nižší cenu, než je obvyklé. Následně žalobce vysvětluje rozdíly mezi různými paletami, prodávanými na trhu (světlé, tmavé, mokré, suché, extra suché, licencované, nelicencované, atypické). Žalobce si přitom objednal světlé palety a ty také dostal. Žalobce je přitom schopen koupit i levnější palety (120-150 Kč/ks) než od K. V. (160-165 Kč/ks). Žalobce však nevěděl, za jakou konkrétní cenu prodával který z jeho subdodavatelů palety, tyto informace si subdodavatelé nechávají pro sebe.

19. Žalobce uvádí, že nevěděl, že dřevěné palety, které dodával žalobci K. V., pochází od TEAM MSK s.r.o., jejímž jednatelem je L. S., kterého žalobce taktéž zná, avšak do dohody těchto dvou osob žalobci nic není. Rozhodl-li se L. S. připravit o část zisku zapojením K. V. do obchodu s žalobcem, je to jejich soukromou záležitostí. Žalobce neměl žádné povědomí o dohodách mezi dodavatelem žalobce a jejich subdodavatelem.
20. Žalobce poukazuje na to, že na rozdíl od případů, které jsou předmětem žalovaným citované judikatury, žalobce vždy nakupoval zboží v běžné splatnosti, nebylo za cenu neobvyklou, při prodeji vykazovali dodavatelé žalobce obvyklou marži a absenci písemné smlouvy nelze dle žalobce *a priori* považovat za podezřelou okolnost.
21. Žalobce také tvrdí, že žalovaný v rámci jednotlivých řetězců selhal v identifikaci chybějící daně, neboť ze skutkového stavu není zjevné, kde vznikla chybějící daň, jako základní podmínka pro existenci daňového podvodu. Zároveň žalovaný neprokázal, že jestliže existuje v jednotlivých obchodních řetězcích chybějící daň, tak se tato daň váže právě ke zdanitelným plněním, které byly v konečném důsledku poskytnuty žalobci. Žalovaný tedy tvrdí, že chybějící daň identifikoval u subdodavatelů žalobce, avšak neprokázal, že tito subdodavatelé nedovedli daň z obchodů s těmi dřevěnými paletami, které byly dodány žalobci. Zároveň žalovaný ani neprokázal existenci účelu neodvedení DPH, tedy že se články v obchodním řetězci s žalobcem zapojili do obchodování s účelem neodvedení DPH.
22. Konečně žalobce poukazuje na skutečnost, že žalovaný nárok odpočet na DPH z obchodů s dřevěnými paletami odepřel již společnosti Gammopal s.r.o., a není proto možné, aby byl nárok na odpočet DPH odepřen i žalobci, a fakticky tedy dvakrát za stejnou daň – to by bylo v rozporu s judikaturou, dle které existence daňového podvodu nemůže bez dalšího vést k odepření nároku na odpočet DPH u všech subjektů v daném řetězci.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a obsah dalších podání

23. Žalovaný ve vyjádření k žalobě v první řadě trvá na tom, že absence písemné smlouvy je objektivní okolností pro dokreslení nestandardnosti obchodního jednání, při kterém dochází k obchodování tisíců dřevěných palet, a také o nebezpečnosti žalobce při podnikatelské činnosti.
24. Žalovaný dále uvádí, že žalobci není přičítáno k tíži neodvedení daně jinými články obchodního řetězce, virtuální sídla těchto článků či jejich nekontaktnost – tyto skutečnosti žalovaný zohlednil ve vztahu k prokázání existence daňového podvodu v rámci obchodního řetězce, do nějž byl žalobce zapojen. Žalovaný doplňuje, že není pravda, že by

bylo možno Ebro trade s.r.o. v likvidaci a EBRO pack s.r.o. považovat za kontaktní z důvodu výsledku H. a F. P., neboť ti v době vedení daňového řízení již nebyli součástí organizační struktury těchto společností. Žalovaný taktéž nebyl pasivní při zajišťování výpovědí jednatelů jednotlivých nekontaktních článků obchodních řetězců s žalobcem, místo pobytů těchto jednatelů se však nepodařilo zastihnout ani Policii České republiky.

25. Žalovaný dále uvádí, že z judikatury správních soudů vyplývá, že při splnění vědomostního testu není dvojí odmítnutí nároku na odpočet DPH (tedy odmítnutí dvěma článkům obchodního řetězce) v rozporu s principy dohledu nad fungováním systému DPH. Žalovaný připomíná, že k daňové ztrátě nedošlo v důsledku podnikatelského selhání, ale v úmyslném zapojení článků do obchodního řetězce, které jsou pro správce daně nekontaktní, a u kterých proto rozhodné skutečnosti není možno ověřit. V projednávaném případě se přitom s výjimkou jednoho článku jednalo o schránkové společnosti, které fakticky nedisponovaly sklady, prostory, zaměstnanci, technikou apod., přes ně plnění procházelo toliko fakturačně. V daňovém řízení přitom bylo prokázáno, že žalobce o zapojení článků obchodního řetězce s účelem znesnadnit jeho rozkrytí, věděl. Dle žalovaného také není pravdou, že by TEAM MSK s.r.o. a Gammopal s.r.o. uhradili předmětnou daň.
26. Žalovaný dále uvádí na pravou míru, že nikdy netvrdil, že Gammopal s.r.o. nemá provozovnu. Ve vztahu ke skutečnostem, prokázaným žalovaným v „polské větvi“ se pak žalovaný v podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
27. Žalovaný následně opakuje důvody pro vyslovení závěru, že žalobce musel vědět o tom, že dřevěné palety původem od C.M.C. Sp. z o.o. musel kupovat za nižší cenu než je obvyklé, které jsou již shrnuty v bodě [13] tohoto rozsudku. Žalovaný přitom zadal správci daně vytvořit reprezentativní vzorek obchodních případů od C.M.C. Sp. z o.o. k žalobci a zmapování cen v těchto obchodních případech a z tohoto reprezentativního vzorku je zjevné, že žalobce ve velké části obchodních případů nakupoval od svých dodavatelů palety levněji, než jaká byla prodejní cena C.M.C. Sp. z o.o. Žalobce přitom musel mít povědomí o tom, že přeprodeji profitují pouze z neodvedení DPH, a obchodní případy za tak nízké ceny není možno realizovat. Co se týče „tuzemské větve“, tak v té žalobci nebyla vyčítána podezřele nízká cena za palety, nýbrž skutečnost, že žalobce platil fixní cenu za palety různé kvality palet. Tato skutečnost je dle žalovaného do té míry nestandardní, že by v reálné situaci nemohla nastat, navíc bez písemné smlouvy. Konečně žalovaný uvádí, že ze správního spisu, stejně jako i z výpovědi jednatele žalobce, vyplývá skutečnost, že žalobce kupoval od svých dodavatelů použité palety.

IV. Posouzení věci soudem

28. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná** (§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.).
29. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s oprávněností postupu žalovaného, na jehož základě neuznal žalobci odpočet na DPH za uskutečnění zdanitelného plnění v podobě přijetí dřevěných palet, a to z důvodu zaviněné účasti žalobce na podvodu na DPH.

30. Jak již bylo rekapitulováno, žalobce ve svých daňových přiznáních uplatňoval odpočet DPH za období leden až prosinec 2014, leden až duben 2015 a srpen 2016. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajících z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH.
31. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).
32. Jak zdůraznil i žalovaný, problematikou podvodného jednání ve spojitosti s daňovými subjekty uplatňovanými nároky na odpočet DPH se ve své judikatuře mnohokrát zabýval i Nejvyšší správní soud (s inspirací v judikatuře Soudního dvora EU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH - viz např. citovaný rozsudek ve věci *Mahagében*; rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, či rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04). Cílem tzv. karuselového podvodu zpravidla není reálná ekonomická činnost, ale neuhrazení DPH na výstupu plátcem typu „missing trader“ (plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcovi ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH, nebo jí přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává a stává se pro správce daně nekontaktní) a následované inkasem nadměrného odpočtu plátcem typu „broker“ (plátce, kterému vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném členském státě a osvobozeného od plnění při dodání zboží do EU). Dalším subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je „buffer“, jehož úkolem v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastřít vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi *missing traderem* a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. „Pojmem ...podvod na DPH...se v souladu s touto judikaturou označují 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, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právních, obchodních a osobních vazby mezi zúčastněnými subjekty“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156).
33. Ve shodě s touto judikaturou proto krajský soud přistoupil k hodnocení, zda v daném případě žalovaný (či správce daně) prokázal existenci první podmínky, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH, tj. zda zjištěné

skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzované obchodní transakci (řetězci) došlo k podvodnému jednání na DPH a tedy, že nedošlo k odvedení daně jedním z účastníků řetězce.

IV. a) Existence daňového podvodu

34. Žalobce v první řadě namítal, že žalovaný nedostatečným způsobem prokázal existenci chybějící daně v případě obchodních transakcí mezi dodavatelem žalobce a žalobcem. Žalovaný v „tuzemské větvi“ dovozoval existenci chybějící daně u obchodních řetězců 1) až 3) ze skutečnosti, že subdodavatelé žalobce Vše o kovech s.r.o., Winchendon, s.r.o. a Hoistway Limited s.r.o. jsou pro své místně příslušné správce daně nekontaktní, nepodávají daňová přiznání a není tak možno ověřit, zda DPH na výstupu v souladu se zákonem odvedli. S tímto závěrem se krajský soud nemůže ztotožnit.
35. Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasné patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění. V tomto ohledu nelze považovat tvrzení, že u jednoho z článků obchodního řetězce nebylo pro jeho nekontaktnost možné ověřit plnění daňové povinnosti. Daňové orgány musí postavit najisto, zda nekontaktní subjekt svou daňovou povinnost splnil či nikoliv. Existence chybějící daně totiž je základním předpokladem pro to, aby mohl být daňový subjekt shledán odpovědným za účast na daňovém podvodu (srov. odst. [46] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44).
36. Výchozí premisa, z níž žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel a podle níž je existenci chybějící daně možno bez dalšího shledat u nekontaktních subjektů, je proto chybná. S ohledem na to, že nárok na odpočet daně může být omezen jen ve výjimečných případech, pokud je prokázáno, že byl uplatňován podvodně (rozsudek Soudního dvora EU ve spojených věcech *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*), nemůže soud aprobovat názor, podle něhož, nelze-li u nekontaktního subjektu ověřit, zda přiznal a uhradil daň nebo zda přiznanou a odvedenou daň uhradil ve správné výši, je třeba automaticky předpokládat, že se jedná o daň chybějící. Pokud by bylo správci daně umožněno, aby daňovému subjektu odepřel nárok na odpočet daně na základě blíže nepodložených domněnek o podvodném jednání dodavatelů či subdodavatelů daňového subjektu, vedlo by to k nepřiměřenému rozšíření palety oněch výjimečných případů až k rezignaci na důkazní povinnost správce daně, jehož úkolem je prokázat, že byl spáchán daňový podvod a že o něm daňový subjekt domáhající se nároku na odpočet věděl nebo mohl a měl vědět.
37. Žalovaný svůj závěr o zákonnosti jeho postupu opírá o judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58 (správně 1 Afs 53/2016-55, pozn. krajského soudu), a ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47 (správně 1 Afs 16/2017-43, pozn. krajského soudu), a dále o rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Întreprinderea Individuală Dobro M. Mariusze*, C-159/17, ze dne 7. 3. Ani z jednoho z judikátů, citovaných žalovaným, však jím tvrzené právní názory

nevyplývají. V citovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu bylo shodně pouze konstatováno, že „Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že zjištěné skutkové okolnosti svědčí pro závěr, že se společnost [...] dopustila podvodu na DPH. Jednou z typických forem podvodu na DPH je situace, kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale vybranou DPH neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen. Dojde tedy k daňovému úniku. Poté tento dodavatel „zmizí ze scény“. Nepodává daňová přiznání, je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, registrované sídlo je pouze formální (zpravidla na dané adrese formálně sídlí velké množství subjektů, které se tam fakticky nevyskytují) apod.“ Zároveň však v obou citovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu bylo žalovaným, resp. správcem daně postaveno najisto, že v daném případě existovala chybějící daň. Pokud pak jde o rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Dobre*, k tomu krajský soud uvádí, že Soudní dvůr EU hovořil o dvou samostatných důvodech pro odeprání nároku na odpočet DPH, a sice 1) jestliže je prokázáno, že z důvodu nesplnění povinností, které je jí vytýkáno, neměla daňová správa k dispozici informace nezbytné k prokázání toho, že jsou splněny hmotněprávní věcné požadavky pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu uvedenou osobou povinnou k dani 2) nebo když tato osoba jednala podvodně, aby mohla požívat tohoto práva, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu. Závěrem tohoto rozsudku tedy nebylo, že by bylo možno odeprít nárok na odpočet DPH pro daňový podvod z důvodu, že daňový subjekt nedoložil potřebné listiny k prokázání oprávněnosti uplatněných nároků.

38. Krajský soud chápe, že jestliže místně příslušný správce daně nemá povědomí o ekonomické činnosti daňového subjektu z důvodu jeho nekontaktnosti, nemůže u tohoto subjektu konstatovat existenci chybějící daně. Těžko však u subjektu, u kterého správce daně nemá povědomí o jeho ekonomické činnosti, lze konstatovat, že se dopustil daňového podvodu. Nelze také přehlédnout, že správce daně byl v jednotlivých odpovědích místně příslušných správců daně Vše o kovech s.r.o., Winchendon, s.r.o. a Hoistway Limited s.r.o. žádán o sdělení informací, které by mohly mít vliv na daňovou povinnost těchto subjektů. Pokud tedy správce daně chtěl identifikovat chybějící daň, měl o skutečnosti, že tyto subjekty vykonávaly v rozhodných zdaňovacích obdobích ekonomickou činnost, informovat jejich místně příslušné správce daně, kteří by následně mohli zahájit řízení o doměření daně ze zdanitelných plnění, na jejichž počátku dle správce daně tyto subjekty v rámci řetězců 1) až 3) stály, a případně daň doměřit. V takovém případě by existence chybějící daně byla zjevná, a nic by nebránilo správci daně v tom, aby dále pokračoval v popisu podvodu na DPH. Do té doby jsou však tvrzení správce daně o existenci chybějící daně v obchodních řetězcích 1) až 3) pouze domněnkami, na jejichž základě není možno uplatnit výjimku z pravidla nároku na odpočet DPH.
39. Krajský soud dále přezkoumal tvrzení žalovaného o existenci daňového podvodu v řetězcích 4) a 5) a dospěl k závěru, že závěr žalovaného je taktéž nezákonný. Z napadeného rozhodnutí totiž vyplývá, že už společnosti TEAM MSK s.r.o. správce daně sice identifikoval chybějící daň, zároveň však nemohl konstatovat, že důvodem pro vznik chybějící daně byl daňový podvod, když ze závěrů daňové kontroly vyplývá, že DPH byla společnosti TEAM MSK s.r.o. doměřena proto, že tato společnost neprokázala přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, a tudíž i podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Jestliže této společnosti nevznikl nárok na odpočet DPH, těžko mohl žalovaný rozhodnout o tom, že tento odpočet TEAM MSK s.r.o. odeprě na základě výjimky z pravidla možnosti odečíst si od vlastní daňové povinnosti DPH zaplacenou na vstupu pro účast na daňovém podvodu. Tím spíše je pak

nezákonné odepřít nárok na odpočet DPH dalším subjektům v rámci obchodního řetězce, když důvodem pro vznik chybějící daně jejich dodavatele či subdodavatele bylo nesplnění podmínek pro samotný vznik nároku na odpočet DPH, nikoliv účast na daňovém podvodu.

40. O to více nekonceptně nadto působí snaha žalovaného identifikovat podvod na DPH u daňových subjektů, v řetězci předcházející společnost TEAM MSK s.r.o., tedy KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ s.r.o. a Meriont s.r.o. v likvidaci. V daňovém řízení s TEAM MSK s.r.o. totiž správce daně nepřiznal této společnosti nárok na odpočet DPH z důvodu, že tato společnost neprokázala přijetí zdanitelných plnění od těchto subjektů. Krajskému soudu proto není zjevné, jak následně může žalovaný dovozovat účast TEAM MSK s.r.o. (a v návaznosti pak K. V. a žalobce), když tvrdí, že TEAM MSK s.r.o. od těchto společností zdanitelná plnění vůbec nepřijal, resp. jejich přijetí neprokal. Takový postup na krajský soud působí až účelově – pokud by totiž žalovaný chtěl u TEAM MSK s.r.o. konstatovat účast na daňovém podvodu, musel by nejprve této společnosti přiznat nárok na odpočet DPH.
41. Žalovaný si musí v daňovém řízení vybrat, zda jeho pochybnosti směřují k uskutečnění zdanitelných plnění, a tedy ke vzniku nároku na odečet DPH, nebo k zákonnosti vzniklého nároku na odečet DPH – nemůže však tyto přístupy libovolně kombinovat k jeho vlastnímu užitku, a nechávat si u některých subjektů v údajně podvodném řetězci „zadní vrátka“ pro možnost vedení navazujícího řízení o daňovém podvodu za situace, kdy by se správní soud neztotožnil se závěry žalovaného, že daňovém subjektu nevznikl nárok na odpočet DPH nepřizná z důvodu nesplnění podmínek § 72 a § 73 zákona o DPH. Krajský soud tak k obchodním řetězcům 4) a 5) uzavírá, že dospěl-li žalovaný k závěru, že TEAM MSK s.r.o. vůbec nepřijal zdanitelná plnění od subjektů, jež se měly dopustit daňového podvodu (KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ s.r.o. a Meriont s.r.o. v likvidaci), bylo by absurdní činit závěry o účasti na daňovém podvodu při obchodování s těmito subjekty u TEAM MSK s.r.o., stejně jako u odběratelů této společnosti.
42. Krajský soud konstatuje, že existenci daňového podvodu v souladu se závěry žalovaného shledal v obchodním řetězci 6) „tuzemské větve“. Z napadeného rozhodnutí je zjevné, že žalovaný identifikoval subjekt, u nějž se vyskytuje chybějící daň (BlueBerg s.r.o.), skládající se z nedoplatku na vlastní vyměřené daňové povinnosti, doměřené daně a penále na doměřené dani. Dále na základě žádosti o informace žalovaný zjistil, že BlueBerg s.r.o. se stala pro místně příslušného správce daně nekontaktní. To, že subjekt je ekonomicky aktivní, jako plátc DPH prodá zboží s DPH, ale vybranou DPH neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen a poté tento dodavatel „zmizí ze scény“, nepodává daňová přiznání a je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, je dle judikatury typickou formou daňového podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55).-
43. Stejně tak v „polské větvi“ žalovaný dle krajského soudu dostatečně přesvědčivě a srozumitelně identifikoval články, které se dopustily podvodu na DPH. Jednalo se o H. P., Ebro trade s.r.o. v likvidaci a EBRO pack s.r.o., u nichž žalovaný dostatečně identifikoval chybějící daň, viz bod [11] tohoto rozsudku. Žalovaný zároveň dostatečně popsal skutkové okolnosti, v nichž daňový podvod probíhal, když uvedl, že za všechny tři jmenované subjekty jednal bývalý manžel H. P., F. P., který měl znemožněno podnikání pro dřívější pravomocné odsouzení ze spáchání trestné činnosti v oblasti podnikání, že mezi těmito personálně propojenými subjekty docházelo k nesmyslnému přeprořádání stejného zboží,

že u těchto subjektů došlo ke snížení ceny za dřevěné palety pod hodnotu, za jakou tyto palety kupovaly od svých polských dodavatelů, a že jediný způsob, jakým mohli generovat zisk, byl neuhrazení DPH, přičemž ze způsobu obchodování H. P., Ebro trade s.r.o. a EBRO pack s.r.o. je zjevné, že tento model profitování z obchodů s paletami byl zamýšlený.

44. Nad rámec výše uvedeného však krajský soud uvádí, že argumentace žalobce, ze které v podstatě vyplývá, že správce daně může odečíst nárok na odpočet DPH pouze v rozsahu, v jakém bylo prokázáno, že z konkrétního zdanitelného plnění nebyla odvedena DPH, je nepravdivá. Odepření odpočtu na DPH je kvazisankčním mechanismem, nikoliv mechanismem *restitutio in integrum*. Jinými slovy, v případě prokázání účasti na podvodu na DPH není důvodem odepření odečtu na DPH to, že by daňový subjekt neměl na tento odpočet nárok (nebyly by splněny podmínky pro uplatnění odpočtu), ale proto, že se zaviněně účastnil obchodů, jejichž cílem bylo nezákonným či zneužívajícím způsobem vylákat odpočet DPH. Pro odepření odpočtu na DPH proto není nezbytné prokazovat, že chybějící daň existuje právě u všech zdanitelných plnění, poskytnutých žalobci, z nichž byl žalobci odepřen odečet na DPH. Žalovanému postačí, pokud prokáže, že u určitého daňového subjektu existuje chybějící daň, že obchodní řetězec, v němž tento daňový subjekt figuroval, byl zasažen podvodem na DPH, a že žalobce s takovým daňovým subjektem obchodoval v období, v němž byla chybějící daň identifikována, přičemž věděl nebo mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH, a neučinil veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby své účasti na podvodu na DPH předešel.

IV. b) Prokázání zaviněné účasti žalobce na daňovém podvodu

45. Krajský soud následně přistoupil k tomu, že přezkoumal námitky žalobce, že žalovaný nedostatečně prokázal, že žalobce věděl či alespoň mohl vědět o tom, že se účastní obchodů zasažených podvodem na DPH, přičemž přezkoumání splnění této podmínky se vztahuje pouze k obchodnímu řetězci 6) „tuzemské větve“ a obchodních řetězců v „polské větvi“.
46. Vzhledem k tomu, že žalovaný, resp. správce daně, neunesli důkazní břemeno ohledně existence chybějící daně v obchodních řetězcích 1) až 3) „tuzemské větve“, pak krajský soud nepovažoval za nezbytné zabývat se splněním dalších podmínek pro možnost odepření nároku na odpočet DPH žalobci pro účast na daňovém podvodu u těchto obchodních řetězců, neboť bez prokázání existence chybějící daně vůbec nelze o existenci daňového podvodu uvažovat. Zároveň však krajský soud v žádném případě nevyslovil závěr, že by v obchodním řetězci mezi žalobcem a jeho dodavateli a subdodavateli u některého z článku nedošlo k daňovému podvodu, pouze konstatuje, že žalovaný pro tyto závěry nedisponuje dostatečnými podklady ve správním spise. Stejně pak z důvodu, že žalovaný nesprávně identifikoval daňový podvod v řetězcích 4) a 5) „tuzemské větve“ se krajský soud dále nezabýval splněním ostatních podmínek pro možnost odepření nároku na odpočet DPH v těchto obchodních řetězcích.
47. Prokázání povědomosti daňového subjektu o podvodném jednání na DPH představuje další, toliko subjektivní podmínku, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH. Okolnostmi, za kterých daňový subjekt věděl nebo měl vědět o tom, že je součástí podvodu, se Nejvyšší správní soud opakovaně v rámci své rozhodovací činnosti zabýval, když především zdůraznil, že pokud „je dodání zboží uskutečněno pro osobu povinnou k DPH, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, nelze jen na základě samotné skutečnosti daňového podvodu

vyvozovat ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani.“ (srov. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100). K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v žalobcem citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60: „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. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“

48. Jinými slovy, „pouhá“ existence podvodného jednání na DPH v rámci řetězce obchodních transakcí, jehož je daňový subjekt účastníkem, ještě sama o sobě nemůže legitimizovat či legalizovat postup správce daně v podobě odepření nároku tohoto daňového subjektu na odpočet DPH za uskutečněné plnění. Nejvyšší správní soud zde našel inspiraci v judikatuře Soudního dvora EU, konkrétně v citovaném rozsudku ve věci *Optigen*, v němž bylo zdůrazněno, že „nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rovněž např. rozsudek ze dne 11. 5. 2006 ve věci *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, či rozsudek ze dne 21. 2. 2008 ve věci *Netto Supermarkt*, C-271/06).
- 49. Soudní dvůr EU proto ve své judikatuře – s respektem k zásadě proporcionality a vzhledem ke skutečnosti, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze zásady, kterou tento nárok představuje – stanovil limity pro postup daňových orgánů, především aby dostatečně právně prokázaly 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 (srov. citované rozsudky ve věci *Mahagében* či ve věci *Federation of Technological Industries a další*).
- 50. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je tedy rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů, přičemž správce daně může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. např. citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 94/2009-156, nebo rozsudek ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). „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 Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142; rozsudek ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60; rozsudek ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38).

51. Zmíněné objektivní okolnosti (indicie), byť každá samy o sobě nejsou nezákonné, pak ve svém souhrnu mohou tvořit logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl, či minimálně vědět mohl. *„I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání daňového subjektu.“* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34, či citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 37/2012-50). V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůraznil, že *„pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak 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* (srov. např. rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, nebo citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 55/2016-38, s inspirací v citovaném rozsudku Soudního dvora EU ve věci *Kittel*).
52. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobce na odpočet je, zda věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, přičemž tuto povědomost žalobce je třeba posoudit z hlediska zjištěných objektivních okolností. Jak již bylo výše zmíněno, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vymezil řadu objektivních okolností, přičemž krajský soud, s ohledem na rozsah jejich odůvodnění, nepovažuje za nezbytné je zde podrobně rekapitulovat. Spíše se prizmatem uvedených závěrů judikatury Nejvyššího správního soudu soustředí na zodpovězení otázky, zda lze přisvědčit názoru žalovaného, že tyto ve svém souhrnu svědčí o povědomosti žalobce o jeho účasti na podvodném jednání. Přesněji řečeno otázky, zda závěr žalovaného o oprávněnosti odepření odpočtu DPH žalobci z důvodu jeho povědomosti, resp. účasti na podvodu na DPH, může na základě zjišťovaných a zjištěných skutečností v rámci daňového i odvolacího řízení obstát.
53. Pokud jde tedy o obchodní řetězec 6) „tuzemské větve“, tak krajský soud v první řadě konstatuje, že s přihlédnutím k ostatním okolnostem případu nepovažuje absenci písemné kupní smlouvy za podezřelou okolnost. Krajský soud se obecně kloní k názoru, že absence písemné smlouvy nečiní s ohledem na autonomii vůle subjektů soukromého práva obchod podezřelým. Tato okolnost bude typicky podezřelou zejména u jednorázových či nárazových obchodů neznámých subjektů ve vysokých částkách, u nichž lze uvažovat o tom, že by si neměly v obchodech důvěřovat, přesto přistoupily k obchodování bez písemných smluv. Ze skutkového stavu je zjevné, že žalobce se svými dodavateli K. V. a Gammopal s.r.o. obchodoval dlouhodobě, měli vůči sobě důvěru v jejich zavedené obchodní vztahy a nepovažovali tudíž existenci písemné smlouvy za nezbytně nutnou. Naopak obchody mezi K. V., Gammopal s.r.o. a žalobcem jsou dle správního spisu zcela standardní, u žádného z těchto subjektů správce daně neidentifikoval chybějící daň, obchody nejsou fiktivní, mají reálný základ a pokračují dodnes (podle stavu k podání žaloby).
54. Těžko se může jevit podezřelou skutečnost, že mezi subjekty nebyla uzavřena písemná smlouva, když správce daně identifikoval problém z daňového hlediska v úplně jiných částech obchodního řetězce. Nadto je nesmyslný argument žalovaného, že při absenci

písemné smlouvy chybí elementární právní jistota obchodníků, neboť obchody mezi žalobcem a jeho dodavateli jsou regulovány zákonem č. 89/2012 Sb., občanským zákoníkem, v rozhodném znění, které tyto instituty elementární právní jistoty defaultně upravuje, a pouze dává účastníkům právních vztahů možnost se od těchto nastavených pravidel odchýlit. Žalobce také v žalobě poukazuje na skutečnost, že při obchodech s dřevěnými paletami je běžné, že se neuzavírá písemná kupní smlouva, a že žalovaný dostatečně nezdůvodnil, v čem je tato skutečnost nestandardní.

55. Jak totiž uvedl Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60, „[s]kutečnost, že stěžovatelka mohla vědět, měla vědět či dokonce přímo věděla o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jejího smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud stěžovatelka 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. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného v převážné míře lze seznat, že „je zarážející“, „nelogické“, „je nutno se pozastavit“, „není obvyklé“ či „je s podivem“. Správce daně si zcela jistě může učinit názor na průběh obchodní transakce, její logistiku, jakož i na odbornost osob či praktičnost a účelnost školení obsluhy apod., nicméně pokud stěžovatelka argumentuje, a to obzvláště v oblasti odborně náročné a technicky složité, běžnou obchodní praxí v dané oblasti, nemůže žalovaný, coby laik, bez dostatečně odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními a vysvětleními stěžovatelky, která dle Nejvyššího správního soudu nejsou nikterak nemyslitelná, absurdní a mimo realitu, učinit pouze na základě svých domněnek závěr vedoucí k vědomosti stěžovatelky o zapojení v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, resp. neodvedení daně.“ Prizmatem výše uvedeného krajský soud nahlédl na odůvodnění tvrzené nestandardnosti absence písemných kupních smluv mezi žalobcem a jeho dodavateli, a konstatuje, že v daném případě nejsou tvrzení žalobce nikterak nemyslitelná, absurdní a mimo realitu, aby si žalovaný mohl učinit pouze na základě svých domněnek závěr, vedoucí k vědomosti žalobce o zapojení v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, resp. neodvedení daně, přičemž ani žalovaný nestandardnost žalobcem tvrzené běžné obchodní praxe v průběhu správního řízení neprokázal.
56. Další tvrzená nestandardnost, spočívající ve včlenění nadbytečných obchodních článků do řetězce, dle krajského soudu taktéž pro možnost konstatování vědomosti žalobce o zapojení do podvodného řetězce nemůže obstát. V první řadě je třeba uvést, že krajskému soudu vůbec není zjevné, jak žalovaný dospěl k závěru, že některé články byly do obchodního řetězce „BlueBerg s.r.o. > MM Real Servis s.r.o. > TEAM MSK s.r.o. > K. V. > žalobce“ včleněny neracionálně. Ze správního spisu vyplývá, že jednatel MM Real s.r.o., M. M., zkontaktoval jednatele TEAM MSK s.r.o., L. S., s dotazem na možnost odbytu většího množství dřevěných palet. Přitom z obchodních řetězců 4) a 5) „tuzemské větve“ je zjevné, že K. V. zprostředkoval společnosti TEAM MSK s.r.o. odbyt palet u žalobce. Z uvedeného vyplývá, že obchodní vzorec předmětného řetězce spočíval v tom, že MM Real Servis s.r.o. měl k dispozici dodavatele palet (společnost BlueBerg s.r.o.), TEAM MSK s.r.o. měl k dispozici odběratele palet (K. V., který však pro TEAM MSK s.r.o. zprostředkoval prodej palet žalobci), proto je zcela racionální vysvětlení, že se tyto dva subjekty obchodně spojily. Naopak za absurdní považuje krajský soud konstrukci žalovaného, že je podnikatelsky neracionální, aby se jednatel MM Real Servis s.r.o. nepokusil obejít TEAM MSK s.r.o. v okamžiku kdy zjistil, kdo je vlastně odběratelem

palet, jejichž dodávání zajišťoval. Krajský soud nepopírá, že takový postup je samozřejmě v obchodních vztazích možný, nicméně je také zcela pochopitelné, pokud si chce podnikatel zachovat určitou podnikatelskou čest respektováním dohody se svým obchodním partnerem, aniž by se jej snažil obejít.

57. Stejně tak se krajskému soudu ani v kontextu celého případu nejeví jakkoliv podezřelé, že v obchodním řetězci 6) „tuzemské větve“ docházelo ze strany K. V. a TEAM MSK s.r.o. k pouhému zprostředkování prodeje dřevěných palet. Zprostředkovatelský právní vztah je jedním z explicitně upravených soukromoprávních obchodních vztahů, a nelze proto a priori považovat za podezřelé, že přidaná hodnota určitého subjektu obchodního vztahu je propojení dodavatele s odběratelem. S tím se pojí i žalovaným tvrzená objektivní okolnost nabídky velkého množství palet od malého obchodníka – jestliže K. V. byl pouhým zprostředkovatelem prodeje palet žalobci, nebude pro posouzení podezřelosti tohoto jednání relevantní, že zprostředkování se týkalo velkého množství palet. Nadto krajský soud zdůrazňuje, že mezi žalobcem a K. V. nedošlo k žádnému problémovému jednání z daňového hlediska a žalovaný ani nepopřel, že obchodní vztah mezi žalobcem a K. V. skutečně existoval. Stejně tak žalovaný nedetekoval problém z daňového hlediska mezi K. V. a TEAM MSK s.r.o. Krajskému soudu tak není zjevné, jak mohla skutečnost, že K. V. nabízí žalobci k odběru velké množství palet, upozornit žalobce na to, že některý z článků před K. V. se dopustil daňového podvodu.
58. Žalovaný pak nijak nepodložil svůj závěr, že se zkušený obchodník v oblasti obchodu s dřevěnými paletami intenzivně zajímají o původ kupovaného zboží, a že nabídka palet „po kamionech“ musí nutně vzbudit pozornost. Krajský soud opět poukazuje na závěr Nejvyššího správního soudu z rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60, že chce-li žalovaný tvrdit, že nějaký postup je v určitém odvětví běžnou praxí, je povinen to také dokázat. V rovině tvrzení se však krajskému soudu naopak jeví pravděpodobnější, že by si zkušený obchodník spíše hlídal své obchodní kontakty proto, aby nepřišel o zisk ze zprostředkování obchodu (srov. vymezení obchodního tajemství dle § 504 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, v rozhodném znění).
59. To, že musel žalobce jako zkušený obchodník vědět, že TEAM MSK s.r.o. nemá sklad a nevykupuje palety je dle krajského soudu čistá fabulace žalovaného. Ze správního spisu nevyplývá, že by měl žalobce jakkoliv o obchodech s dřevěnými paletami jednat s L. S., jednatelem TEAM MSK s.r.o., přestože tuto osobu znal jako bývalého konkurenta. Stejně tak je dle krajského soudu ničím nepodloženým tvrzení žalovaného, že žalobce v době obchodování s K. V. „*přesně věděl, kdo od koho a za kolik*“ – takový závěr zkrátka nevyplývá ze správního spisu. Toliko v rovině tvrzení pak konečně zůstává také závěr žalovaného, že v praxi za běžných okolností by nikdy nemohlo nastat, aby v obchodním vztahu mohla být nastavena fixní cena za palety, které mohou být v různém stavu, obzvláště za situace, kdy výpověď žalobce a jeho dodavatelů ke konzistentní v tvrzení, že neměly-li dodávané palety požadovanou kvalitu, došlo k adekvátnímu snížení ceny u dalších dodávek (žalovaný sice poukazuje na to, že žalobce ničím nepodložil tyto slevy z kupní ceny, avšak vůbec neposoudil ve vzájemné souvislosti shodu výpovědí mezi žalobcem a jeho dodavateli v tomto ohledu). Nadto žalovaný opakovaně neprokázal to, že by vůbec skutečnost, že žalobce platil K. V. fixní cenu za palety různé kvality, mohla ovlivnit vědomost žalobce o existenci daňového podvodu v obchodech, uzavíraných mezi dodavateli subdodavatele žalobce.

60. Krajský soud tak ve vztahu k obchodním případům 1) až 6) „tuzemské větve“ uzavírá, že žalovaný neprokázal splnění podmínek pro odepření nároku na odpočet DPH žalobci z důvodu zaviněného zapojení do daňového podvodu proto, že ve většině identifikovaných obchodních řetězců neprokázal existenci daňového podvodu (1 až 6), a také proto, že v případě, ve kterém prokázal existenci daňového podvodu, neprokázal zaviněnou účast žalobce na obchodním řetězci, zasaženém daňovým podvodem.
61. Optikou výše vymezeného právního rámce následně krajský soud přistoupil k přezkoumání oprávněnosti odepření nároku na odpočet DPH žalobci ze zdanitelných plnění, uskutečněných v rámci obchodních řetězců 1) a 2) „polské větve“, tedy zda žalovaný dostatečně prokázal, že žalobce alespoň musel vědět o tom, že tyto obchodní řetězce byly zasaženy daňovým podvodem, přesto se do obchodního řetězce zapojil. V obchodních řetězcích v „polské větvi“ žalovaný vymezil v podstatě dvě objektivní okolnosti, ze kterých usuzoval prokázání zaviněné účasti žalobce v obchodním řetězci, zasaženém daňovým podvodem, a sice absenci písemné smlouvy a skutečnost, že žalobce musel vědět, že dřevěné palety kupuje za příliš nízkou cenu.
62. K otázce absence písemné smlouvy se krajský soud vyjádřil ve vztahu k „tuzemské větvi“ již v bodech [54] a [55] tohoto rozsudku. Vzhledem k tomu, že kontext, ve kterém je absence písemné smlouvy mezi žalobcem a Gammopal s.r.o. potřeba posuzovat, je totožný s kontextem, v němž krajský soud posuzoval absenci písemné smlouvy mezi K. V. a žalobcem, na tyto body odůvodnění rozsudku se krajský soud v podrobnostech odkazuje. Je proto na místě shodně jako v tuzemské větvi odmítnout skutečnost, že mezi žalobcem a jeho dodavatelem absentovala písemná smlouva, jako okolnost, z níž mohl žalobce usuzovat na existenci daňového podvodu v obchodním řetězci, do nějž se zapojil, pokud žalovaný nemá pochybnosti o reálném uskutečnění obchodů mezi žalobcem a jeho dodavateli, tyto obchody dlouhodobě fungovaly a fungují a žalovaný zároveň podvodné jednání neidentifikoval u tohoto dodavatele žalobce. Jinými slovy, žalovaný vůbec nezduodňuje, jaký rozdíl v povědomí žalobce o tom, že se H. P., EBRO pack s.r.o. a Ebro trade s.r.o. v likvidaci dopustily daňového podvodu, mohlo mít uzavření či naopak neuzavření písemné smlouvy s Gammopal s.r.o.
63. Konečně ani otázka podezřelé ceny palet není dle krajského soudu dostatečně žalovaným vyřešena proto, aby mohla skutečnost, že mezi články H. P., EBRO pack s.r.o. a Ebro trade s.r.o. v likvidaci došlo k umělému snížení ceny palet, přičítána k tíži žalobci. V první řadě je potřeba uvést, že žalovaný se vůbec nezabýval tím, jaká byla v době, kdy žalobce, potažmo Gammopal s.r.o. obchodovali s H. P., EBRO pack s.r.o. a Ebro trade s.r.o. v likvidaci, obvyklá cena dřevěných palet. Ze správního spisu si tak nelze vůbec učinit závěr o tom, zda se cena, za kterou žalobce kupoval palety od Gammopal s.r.o., natolik vymykala ceně palet po přeprodeji (či zprostředkování od dodavatele k odběrateli), že žalobci mohlo být zjevné, že někde v rámci obchodního řetězce muselo dojít ke snížení ceny palet. Krajský soud již přitom dříve judikoval, že má-li žalovaný v úmyslu použít cenu zdanitelného plnění použít k tíži žalobce ve vztahu k jeho možnému povědomí o účasti na daňovém podvodu, je povinen mít pro závěry o ceně obvyklé oporu ve správním spise (srov. např. rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 5. 1. 2015, č. j. 62 Af 61/2013-74 nebo ze dne 22. 8. 2017, č. j. 62 Af 76/2015-68).
64. Jinými slovy, krajský soud nepopírá závěry žalovaného, že žalobce od Gammopal s.r.o. nakupoval palety v některých případech za stejnou cenu či levněji, než za kolik je prodávala polská C.M.C. Sp. z o.o., žalovaný však neprokázal, že by i při vědomí více

článků v řetězci byla cena tak nízká, že by žalobci muselo být jasné, že některé články řetězce nemohou mít na zprostředkování prodeje palet legální zisk. Žalovaný sice argumentuje tím, že žalobce kupoval palety od jiných dodavatelů přímo v Polsku, a měl tak srovnání ceny palet, avšak žalovaný se těmito dalšími obchody vůbec nezabýval, a nelze tak vyloučit, že cena těchto palet mohla být ovlivněna např. tím, že polští dodavatelé žalobce byli ve skutečnosti také zprostředkovateli prodeje palet, nikoliv výrobci (tedy že se cena palet od polských dodavatelů zvedala tím, že tito dodavatelé nemuseli být prvním článkem v obchodním řetězci s žalobcem).

65. Stejně tak skutečnost, že žalobce oslovil C.M.C. Sp. z o.o. s nabídkou přímého obchodu, na což mu byla údajně sdělena informace, že pro tuto společnost je výhradním odběratelem pro Českou republiku „EBRO“, přestože C.M.C. Sp. z o.o. tuto skutečnost v odpovědi na mezinárodní dožádání popřela, nijak nevypovídá o tom, že by žalobce musel znát cenu palet od C.M.C. Sp. z o.o. Tato skutečnost pouze vypovídá o tom, že žalobce věděl z CMR listů, kdo je originálním dodavatelem palet, a pokusil se s tímto dodavatelem uzavřít přímý obchodní vztah. Žalovaný v mezinárodním dožádání neučinil vůči C.M.C. Sp. z o.o. dotaz, zda sdělovala žalobci cenu za své palety, a dokonce se ani nedotázal, zda žalobce skutečně s C.M.C. Sp. z o.o. jednal. Závěry žalovaného v tomto ohledu jsou spíše spekulativní, neboť nemají oporu v provedeném dokazování. Krajský soud ještě považuje uvést na pravou míru, že ačkoliv z textu odůvodnění napadeného rozhodnutí *„EBRO Pack a Gammopal by měli cenu navyšovat, nikoliv snižovat“* by mohlo plynout, že taktéž Gammopal s.r.o. cenu za palety snižovala, není tomu tak. Ze srovnání cen vyhotoveného správce daně je zjevné, že Gammopal s.r.o. cenu za dřevěné palety navyšovala oproti svým dodavatelům, a žalovaný tak mohl maximálně učinit závěr, že prodejní cena palet od Gammopal s.r.o. byla v důsledku někdy i nižší než prodejní cena C.M.C. Sp. z o.o., nikoliv že snad Gammopal s.r.o. cenu za palety dále snižovala.
66. S ohledem na výše uvedené tak krajský soud uzavírá, že žalovaný ve vztahu k obchodním řetězcům v polské větvi neprokázal, že by byly žalobci dostupné takové okolnosti, z nichž by minimálně mohl usuzovat na existenci daňového podvodu v obchodních řetězcích, do nichž se zapojil.

IV. c) Učinění nezbytných opatření k prevenci účasti na daňovém podvodu

Vzhledem k tomu, že žalovaný u žádného z obchodních řetězců, kterých se žalobce účastnil, neprokázal splnění prvních dvou předpokladů pro odepření nároku na odpočet DPH, tedy existenci daňového podvodu a existenci objektivních podezřelých okolností, na jejichž základě žalobce alespoň mohl vědět, že se účastní daňového podvodu, krajský soud považuje za nepodstatné zabývat se tím, zda postupoval žalobce ve zkoumaných obchodních případech dostatečně obezřetně, což je třetím předpokladem pro možnost odepření nároku na odpočet DPH.

V. Závěr a náklady řízení

67. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil částečně proto, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve správním spise [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]; částečně pro nezákonnost [§ 78 odst. 1 s. ř. s.], a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s.] a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.

68. 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.
69. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce žalobce 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 (příprava a převzetí zastoupení, žaloba) ve výši $2 \times 3 \times 100$ Kč a dva režijní paušály ve výši 2×300 Kč, tedy celkem 6 800 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 1 428 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč.
70. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 11 228 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 19. února 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu