



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobkyně: **IP TRADE BRNO s.r.o.**
sídlem Nové Sady 988/2, Brno
zastoupena daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář
s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2019, č. j. 36616/19/5300-21441-702127

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství žalovaného ze dne 24. 9. 2019, č. j. 36616/19/5300-21441-702127, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč k rukám jejího zástupce TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 20. 12. 2016 u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen až srpen roku 2016 a dne 17. 2. 2017 za zdaňovací období duben až květen roku 2016.

2. Na základě výsledků daňové kontroly správce daně neuznal žalobkyni uplatněný nárok na odpočet daně v jednotlivých kontrolovaných měsících roku 2016 (duben 2016 až srpen 2016) na základě přijatých dokladů od dodavatele A.D.M. DESIGN s.r.o. „v likvidaci“ („ADM Design“) za dodání tvářecích závitníků. Dodatečnými platebními výměry ze dne 6. 6. 2018, resp. 7. 6. 2016, č. j. 3147200/18/3001-51523-712437, č. j. 3147258/18/3001-51523-712437, č. j. 3123988/18/3001-51523-712437, č. j. 3124068/18/3001-51523-712437 a č. j. 3147443/18/3001-51523-712437, vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty v celkové výši 340 451 Kč a penále ve výši 24 466 Kč.
3. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně proti rozhodnutím správce daně zamítl a dodatečné platební výběry potvrdil.

II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně v žalobě uvedla, že jejím předmětem podnikání je maloobchod v nespecializovaných prodejnách spočívající v nákupu a prodeji především náradí, stavebního a drobného materiálu. Namítla, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nedostatečně odůvodnil daňový podvod. Není patrné, na základě čeho dospěl k identifikaci řetězce obchodních společností zasaženého daňovým podvodem. Z žádného provedeného důkazu nevyplývá, že by dodavatel žalobkyně ADM Design přijímal závitníky od obchodní korporace KL Wine s.r.o. („KL Wine“). Současně žalovaný nepopsal, na základě jakých skutkových okolností mělo k daňovému podvodu dojít. Popis řetězce je nesrozumitelný. Žalovaný zcela náhodně a v rozporu s právní teorií využívá k popisu jednotlivých článků řetězce pojmy *missing trader* a *buffer*. Zjištění o virtuálním sídle ADM Design je zavádějící. V době obchodů sídlila tato společnost na adrese Kaštanová 1055/14, Olomouc. Správce daně však prováděl šetření dne 20. 10. 2016 na adrese Přerovská 485/35, Olomouc, resp. dne 21. 6. 2017 na adrese Národní třída 2311/18, Hodonín.
5. Souvislost s podvodem nemá ani absence provozovny, nepodávání daňových přiznání v následujících obdobích nebo postižení podílu jednatele A. M. exekucí, která se týkala soukromoprávních vztahů jednatele se společností LONDON LEGAL SOLUTION (UK) LTD; tato exekuce byla následně zrušena z důvodu uhrazení předmětného dluhu. Z kontrolních hlášení ADM Design je dále patrné, že žalobkyně nebyla jediným odběratelem. Dalším byla společnost MAFRY STAV s. r. o. Nesrozumitelný je rovněž závěr o absenci ziskovosti podnikání ADM Design. Z kontrolních hlášení plyne, že byla vždy výrazně v zisku (uskutečněná plnění převyšují plnění přijatá). K těmto skutečnostem se žalovaný nijak nevyjádřil. Přisvědčit nelze ani tvrzení, že nebylo možné zkontrolovat uplatněné nároky na odpočet daně. Obsah kontrolních hlášení totiž umožňuje jednoznačnou identifikaci dodavatelů i odběratelů. Nebyly rovněž vysvětleny skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a vylákáním odpočtu. Žalovaný vycházel z výsledku pana M., bývalého jednatele ADM Design, který však byl zaměřen na splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet, nikoliv na okolnosti daňového podvodu. Neodvedenou daň žalovaný automaticky srovnal s chybějící daní v daňovém podvodu, což ale není přípustné. Existence daňového podvodu tak nebyla žalovaným prokázána.
6. Účast žalobkyně na daňovém podvodu založil žalovaný na celkem šesti objektivních okolnostech. Nestandardní je podle žalovaného i skutečnost, že žalobkyně měla přístup ke kontrolním hlášením svého dodavatele ADM Design. Tuto objektivní okolnost však

žalovaný vyjádřil až v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně se proto k ní nemohla vyjádřit dříve než v nyní projednávané žalobě, čímž došlo ke zkrácení jejích procesních práv.

7. Zpochybnila všechny objektivní okolnosti svědčící o její vědomosti o účasti na daňovém podvodu. Má za to, že provedla dostatek preventivních opatření, kterými eliminovala svou účast na daňovém podvodu. V tomto směru upozornila na dlouhodobou osobní znalost jednatele dodavatele AMD Design, kontrolu veřejných rejstříků, placení za dodávky až po kvalitativní a kvantitativní kontrole zboží do rukou oprávněné osoby a požadování důkazu o zaevidování daňových dokladů do kontrolního hlášení.
8. Navrhla proto, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na závěru o existenci daňového podvodu. Ze všech skutečností je podle něj zřejmé, že řetězec obchodních korporací byl vytvořen účelově. Některé obchodní korporace v řetězci neplní daňové povinnosti, jsou nekontaktní a jejich sídla se nachází na virtuálních adresách. Z napadeného rozhodnutí je nepochybné, jakými úvahami se žalovaný řídil při hodnocení skutkových i právních otázek, při hodnocení jednotlivých objektivních okolností a jak se vypořádal se všemi odlišnostmi, které byly v daňovém řízení zjištěny.
10. Tvzení žalobkyně, že žalovaný v napadeném rozhodnutí rozšířil argumentaci o dříve neuvedenou objektivní okolnost, není pravdivé. Žalovaný se k předmětné objektivní okolnosti vyjadřoval již v seznámení, které bylo žalobkyni doručeno dne 16. 7. 2019. K němu se žalobkyně mohla vyjádřit.
11. Žalovaný je přesvědčen, že v napadeném rozhodnutí dostatečně konkrétně popsal řetězec obchodních korporací zasažený daňovým podvodem. Dodavatel ADM Design zahrnul v kontrolních hlášeních za posuzovaná zdaňovací období daňové doklady s uvedením žalobkyně jako odběratele. Současně tento dodavatel vykázal v kontrolních hlášeních přijetí plnění od subdodavatele KL Wine. Zjištěný řetězec tak vyplývá právě ze skutečností uváděných zapojenými subjekty v jejich kontrolních hlášeních.
12. Objektivní okolnosti popsané v napadeném rozhodnutí, ač samy o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně o podvodu na DPH musela vědět. Žalobkyni se nepodařilo prokázat, že o předmětném daňovém podvodu nevěděla či vědět nemohla a neměla; to jednoznačně vyplývá z napadeného rozhodnutí.
13. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně

14. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně shrnula, že se žalovaný ve svém vyjádření dopustil řady závažných pochybení a manipulací. V napadeném rozhodnutí popsal obchodní řetězec jinak než ve vyjádření k žalobě. Není proto zřejmé, který z popsaných řetězců je správný. Žalovaný ve vyjádření nesprávně zmiňuje, že dodavatel žalobkyně AMD Design si byl vědom skutečnosti, že je jediným jejím dodavatelem závitníků.

V. Ústní jednání

15. Při ústním jednání dne 29. 11. 2021 účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích uplatněných v předchozích písemných podáních.
16. Zástupce žalobkyně uvedl, že předmětem prokazování v rámci daňové kontroly primárně bylo, zda tvářecí závitníky byly žalobkyni dodány od ADM Design. Až po předložení kontrolního hlášení dodavatele správce daně uzavřel, že zboží bylo dodáno od deklarovaného dodavatele. Poté však dospěl k nesprávnému závěru, že došlo ke spáchání podvodu na DPH. V tomto ohledu není dostatečně zjištěn řetězec a není prokázána existence daňového podvodu. Odkázal na stanovisko generální advokátky Kokott ve věci C-4/20 a na dřívější judikaturu Soudního dvora Evropské unie („SDEU“) ve věci C-574/15. Důležitá je rovněž skutečnost, že žalobkyně s dodavatelem obchodovala již od roku 2014 a ke změně sídla na sídlo virtuální došlo až po provedení obchodů. Jednatel žalobkyně doplnil, že od dodavatele ADM Design závitníky odebíral pravidelně. Nakupoval v hotovosti, aby na zboží vydělal.
17. Zástupce žalovaného odkázal na správní spis a shrnul, že chybějící daň byla identifikována u dodavatele i subdodavatele. Zmínil rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 239/2020, z něž plyne, že i nekontaktnost může narušit daňovou neutralitu. V posuzovaném případě existovalo více nestandardních okolností, které svědčily o podvodu i vědomosti žalobkyně o něm.
18. Soud konstatoval obsah soudního a správního spisu. Dokazování prováděno nebylo, neboť účastníci žádné důkazní návrhy nevznesly a ani soud nepovažoval za nutné dokazování doplňovat.

VI. Posouzení věci soudem

19. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
20. Dospěl k závěru, že **žaloba je důvodná**.
21. Žalobkyně namítla, že správní orgány neprokázaly existenci daňového podvodu, nesprávně posoudily a vyhodnotily jednotlivé objektivní skutečnosti svědčící o jejím vědomém zapojení do daňového podvodu a nepřihlédly k přijatým opatřením. Soud proto hodnotil, zda žalovaný odepřel žalobkyni nárok na odpočet DPH z důvodu její vědomé účasti na daňovém podvodu v souladu se zákonem či nikoliv.
22. Vnitrostátní úprava daně z přidané hodnoty se v jednotlivých členských státech EU řídí směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty („Směrnice“), která nahradila šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében* a *Péter Dávid*, bod 41).

23. Samotná existence podvodného jednání však k odepření nároku na odpočet nestačí. Nárok na odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, nebo nověji rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění musí správce daně pro odepření nároku na odpočet daně prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57, nebo ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017-31).
24. V projednávaném případě žalovaný potvrdil, že žalobkyně splnila zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72, resp. § 73 zákona o DPH. Nárok na odpočet daně jí proto mohl být odepřen jen tehdy, pokud by správní orgány prokázaly skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU zánik nároku spojuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, bod 36). Současně však platí, že není povinností správních orgánů či soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, přičemž správce daně může vycházet i jen z indicií, které mu jsou k dispozici (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60).
25. Posuzování toho, zda daňový subjekt nárokující si odpočet daně „zavinil“ svou účast na podvodu na DPH, musí z povahy věci následovat až poté, co správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo. Nejvyšší správní soud ostatně již v rozsudku ze dne 30. 5. 2013, č. j. 1 Afs 13/2013- 61, zdůraznil, že v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Pokud by tomu tak nebylo, jen stěží by správce daně mohl unést důkazní břemeno stran prokázání existence objektivních okolností, na základě kterých příslušný daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že předmětným plněním účastní transakce zasažené daňovým podvodem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43).
26. Pro posouzení, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH spáchaného některým z účastníků v řetězci, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobkyně věděla, anebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ni mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).

Existence podvodu na dani z přidané hodnoty

27. Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval dodavatelsko-odběratelský řetězec mezi žalobkyní a jejím dodavatelem – obchodní korporací AMD Design a subdodavatelem KL Wine.
28. Uvedl, že žalobkyně deklarovala pořízení tvářecích závitníků na základě daňových dokladů vystavených dodavatelem ADM Design. Dodavatel ADM Design zahrnul v kontrolních hlášeníh za posuzovaná zdaňovací období předmětné daňové doklady s

uvedením žalobkyně jako odběratele. Současně tento dodavatel vykázal v kontrolních hlášeních přijaté plnění od subdodavatele KL Wine. Subdodavatel KL Wine vykázal v kontrolních hlášeních dodání tvářecích závitníků společnosti ADM Design v měsících duben a květen roku 2016. V následujících měsících již subdodavatel KL Wine přiznání k dani z přidané hodnoty ani kontrolní hlášení nepodával.

29. V posuzovaných zdaňovacích obdobích správní orgány proto popsaly následující řetězec společností obchodující s danou komoditou:

neznámý dodavatel → KL Wine → ADM Design → žalobkyně

30. Žalovaný následně identifikoval chybějící daň, a to jak u dodavatele AMD Design, tak u subdodavatele KL Wine. Tento subdodavatel za zdaňovací období duben až květen 2016 podal přiznání k DPH, ve kterých vykázal daňové povinnosti ve stotisícových hodnotách; ty však neuhradil. Od června 2016 tato společnost nepodala přiznání k dani z přidané hodnoty, tzn. nepřiznala pořízení zboží ani prodej předmětného zboží dodavateli ADM Design, ani z těchto plnění neodvedla daň na výstupu. Dodavatel ADM Design však vykázal pořízení zboží od tohoto subdodavatele v přiznáních k DPH a v kontrolních hlášeních za zdaňovací období duben 2016 až červenec 2016, a od srpna 2016 již přiznání k DPH nepodává. Dodavatel AMD Design za zdaňovací období duben 2016 až červenec 2016 sice podal přiznání k DPH, ale vykázanou vlastní daň dobrovolně ke dni splatnosti neuhradil (viz bod 54 napadeného rozhodnutí). Správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení prověřil, že chybějící daň u dodavatele ADM Design byla identifikována ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Navíc bylo zjištěno, že dodavatel již od začátku roku 2016 nehradí své daňové povinnosti (viz doplnění spisového materiálu z 18. 4. 2019, č. 13 správního spisu).
31. Správní orgány odůvodnily své závěry o existenci daňového podvodu kromě chybějící daně i několika neobvyklostmi v řetězci a podezřelými vlastnostmi subjektů vyskytujících se v rámci obchodního řetězce. Předně uvedly, že dodavatel i subdodavatel jsou pro správce daně nekontaktní (což je podle správních orgánů prvním ze signálů o existenci daňového podvodu) a neplní si své daňové povinnosti. Dále obě korporace neplní povinnost ukládat účetní uzávěrky do obchodního rejstříku, obě korporace vykazují na svém daňovém účtu značné daňové nedoplatky a jejich sídla jsou na virtuálních adresách.
32. Další neobvyklou skutečností je neznalost dodavatele ADM Design (konkrétně za něj jednajícího jednatele A. M.) konkrétních výrobců závitníků. Jednatel dodavatele si nevzpomněl na konkrétní výrobce (dodavatele) závitníků kromě subdodavatele KL Wine (kterého označil za „jednoho z těch větších“, viz ústní jednání ze dne 2. 6. 2017). Popsal, že předmětné zboží dodával žalobkyni za „zhruba“ nákupní cenu. Uvedené podle soudu svědčí o nestandardnosti celého obchodního případu, neboť jak správně uvedl žalovaný, smyslem podnikání je generovat zisk, nikoliv pomoci „ušetřit“ svým odběratelům, jak uvedl jednatel pan M. (viz protokol o ústním jednání ze dne 31. 3. 2017, č. j. 1517443/17/3005-60563-711788, č. 1. A13 správního spisu).
33. V rámci svědecké výpovědi jednatel dodavatele ADM Design pan M. uvedl, že zboží, které v dubnu 2016 až červenci 2016 prodal žalobkyni, zčásti pořídil od společnosti KL Wine, konkrétně od J. A. Dle obchodního rejstříku již dne 22. 1. 2016 byla u společnosti KL Wine zapsána změna jednatele a společníka, přičemž změna jednatele nastala již dne 18. 1. 2016. Jednatel ADM Design pan M. tak jednal ohledně pořízení zboží s osobou, která již nebyla jednatelem společnosti KL Wine; tím byl již D. B.

34. Do jisté míry lze přisvědčit žalobkyni v tom, že skutečnost, že podíl jednatele dodavatele ADM Design byl stížen exekucí, která byla následně zastavena pro zaplacení soukromoprávní pohledávky, nemusí nijak nasvědčovat existenci daňového podvodu. I bez zohlednění této skutečnosti je však soud přesvědčen, že žalovaný se otázkou existence podvodu v napadeném rozhodnutí dostatečně zabýval (zejména str. 12 až 16 napadeného rozhodnutí) a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu vysvětlil, v čem daňový podvod spočíval, resp. u jakého článku došlo ke ztrátě daně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44).
35. Lze tak uzavřít, že žalovaný v napadeném rozhodnutí (zejm. bod 54) dostatečně prokázal existenci daňového podvodu. Správní orgány identifikovaly chybějící daň u dodavatele i subdodavatele žalobkyně, popsaly řetězec obchodních korporací přeprodávající předmětné zboží a identifikovaly nestandardní skutkové okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu. Nerozhodný je popis žalovaného, který identifikoval dodavatele ADM Design současně jako „buffera“ a „missing tradera“, neboť jak dodavatel, tak i subdodavatel jsou pro správce daně nekontaktní, neuhradili své daňové povinnosti a po zahájení daňové kontroly tzv. zmizeli ze scény. V řetězci obě korporace vystupovaly jako články, u nichž lze nalézt chybějící daň.
36. Závěry žalovaného nejsou v rozporu se stanoviskem generální advokátky Kokott ve věci C-4/20, „ALTI“ OOD, resp. s rozsudkem SDEU z 2. 5. 2018 ve věci C-574/15, *Mauro Scialdone*, na nějž zmíněné stanovisko odkazuje. Z těchto dokumentů plyne, že nezaplacení daně samo o sobě nepředstavuje daňový únik. To však ani žalovaný v napadeném rozhodnutí netvrdil. Kromě neuhrazené daně u dodavatele ADM Design (i u subdodavatele KL Wine) zmínil žalovaný v bodě 54 několik výše popsaných skutečností, které ve svém souhrnu svědčí o existenci daňového podvodu (nezájem dodavatele o původ zboží, nespolupráce subdodavatele se správcem daně, nepodávání daňových přiznání subdodavatelem od června 2016, nezveřejňování účetních závěrek, narušení neutrality daně, sídlo na virtuálních adresách, jednání s osobou neoprávněnou apod.).
37. Námitka neprokázání existence daňového podvodu tak není důvodná.

Vědomost žalobkyně o podvodu na dani z přidané hodnoty

38. Dále soud hodnotil, zda správní orgány na základě objektivních skutkových okolností správně dovodily, že žalobkyně věděla, anebo mohla a měla vědět, že se přijetím plnění od výše uvedených obchodních korporací účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.
39. Za objektivní okolnosti, na základě kterých žalobkyně mohla nebo měla vědět o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem, označil žalovaný následující skutečnosti (viz body 16 až 18 napadeného rozhodnutí).
40. První z nich byla podle žalovaného absence prezentace zboží dodavatelem a stanovení ceny zboží. Žalobkyně pořizovala tvářecí závitníky, což je závitořezné nářadí pro beztržkovou výrobu vnitřních závitů, od dodavatele ADM Design, který v tomto oboru není společností zavedenou. Žalovaný náhledem na internetové stránky zjistil celou řadu výrobců a prodejců prezentujících a nabízejících toto zboží, mezi nimiž však dodavatel ADM Design nefiguroval. Žalobkyně správci daně neozřejmila, na základě jakých kritérií si vybrala právě dodavatele ADM Design, který prodej zboží veřejně neprezentoval např. na webových stránkách ohledně výrobce, kvality zboží či ceně. S ohledem na absenci těchto informací žalovanému nebylo zřejmé, jakým způsobem si žalobkyně ověřovala kvalitu

zboží; neznala totiž výrobce tvářecích závitníků, ani se o něj nezajímala. Tyto dvě veličiny mohly podle žalovaného výrazně ovlivnit cenu zboží a smysluplnost, respektive ekonomičnost obchodních transakcí. Žalovaný tak měl za to, že žalobkyně postupovala při obchodování s ADM Design lehkově a účelově a že smyslem obchodů nebylo dosažení zisku.

41. Jako druhou objektivní okolnost zmínil žalovaný „nečitelnost“ dodavatele ADM Design, neboť ten o sobě nezveřejňuje žádné informace v obchodním rejstříku.
42. Žalovaný dále uvedl, že i přes desetiletou známost jednatelů nebylo v obchodním styku obvyklé uzavřít písemnou smlouvu, při pravidelných odběrech zboží aspoň smlouvu rámcovou. Tím spíš, neměla-li žalobkyně žádné informace o majetkových poměrech dodavatele. Ani jedna ze smluvních stran nepožadovala smluvní zajištění předmětných obchodních transakcí, což umocňuje podezření, že do obchodních případů vstupovaly společnosti vědomě s tím, že se účastní nestandardních obchodních transakcí.
43. Další objektivní okolností podle žalovaného byla absence písemných smluv, emailové komunikace, předávacích protokolů či objednávek.
44. Poslední zjištěnou objektivní okolnost byla podle žalovaného znalost kontrolních hlášení svého dodavatele a hrazení za předmětné plnění v hotovosti. Tím žalobkyně nepostupovala transparentně a nezanechala tak dostatečnou auditní stopu.
45. Soud pečlivě zhodnotil veškeré objektivní okolnosti zjištěné žalovaným jednotlivě i ve svém souhrnu a dospěl k závěru, že nepostačují pro dovození vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu. Objektivní okolnosti jako absence prezentace prodeje určitého typu výrobků na stránkách dodavatele, uzavření písemné smlouvy, nezakládání listin do obchodního rejstříku nebo platby v hotovosti bývají často správními orgány zmiňovány v rámci prokazování vědomosti o existenci daňového podvodu. K těmto obecnějším okolnostem však přistupuje ještě tzv. stěžejní okolnost, která závěr o vědomosti odběratele o nestandardnostech transakcí umocní. V nynějším případě soud v napadeném rozhodnutí žádnou zásadní objektivní okolnost, která by jej přesvědčila o tom, že žalobkyně měla či minimálně mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu, nenalezl, a to ani při jejich posouzení v souhrnu.
46. Jak vyplývá ze správního spisu, žalobkyně v rámci odvolacího řízení předložila faktury prokazující nákup tvářecích závitníků od ADM Design v prosinci 2014. Tím dokládala, že s totožným dodavatelem a s totožným typem zboží obchodovala již dříve, aniž by byly tyto obchody správcem daně jakkoli zpochybněny. Tuto skutečnost žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nerefletoval, přestože i podle judikatury Nejvyššího správního soudu je na základě dlouhodobé bezvadné spolupráce akceptovatelný nižší standard smluvní dokumentace (viz rozsudek ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, ve věci *Trimetal*).
47. Z vyjádření jednatele žalobkyně učiněného při ústním jednání vyplynulo, že v jeho podnikání není neobvyklé nakupovat zboží od dodavatelů bez uzavření písemných smluv. Žádné podnikatelské riziko podle něj nehrozí, neboť při dodání zboží je provedena kvalitativní i kvantitativní kontrola a až poté je cena zboží uhrazena. Hotovostní úhrady za zboží jsou využity z důvodu, že tato platební podmínka zaručuje nižší cenu zboží. Ve světle těchto skutečností, i s přihlédnutím k delší obchodní spolupráci dodavatele se

žalobkyní, která byla v odvolacím řízení prokázána, soud neshledal, že by chování žalobkyně při uzavírání předmětných obchodních transakcí bylo nestandardní či rizikové.

48. Nad rámec lze doplnit, že žalovaný ani správce daně se v nynějším případě nijak nezabývali následným prodejem závitníků dalším odběratelům. Často přitom v rámci daňových podvodů dochází k tomu, že zakoupené zboží je v témže objemu neprodleně přeprodáváno dále v řetězci obchodních společností. To v nynějším případě zjištěno nebylo. Soud ze správního spisu toliko ověřil, že tvářecí závitníky byly žalobkyní následně dodávány v určitém množství tuzemské společnosti GORDUR s. r. o. (viz protokol o ústním jednání dne 18. 1. 2017, č. j. 125453/17/3005-60563-711788, č. A2 správního spisu) a slovenské společnosti SKADAR Invest s. r. o. (viz faktury převzaté při kontrole založené ve správním spise).
49. Vědomost žalobkyně o podvodu nelze podle soudu v nynějším případě dovozovat ze skutečnosti, že její dodavatel na svých internetových stránkách neinformuje o svých podnikatelských aktivitách, ani z toho, že blíže nevysvětlila, na základě jakých kritérií si vybrala dodavatele ADM Design. Správní orgány nezpochybnilly, že žalobkyně a její dodavatel dlouhodobě spolupracovali, resp. že se jednatele osobně znali. Za této situace nebylo podle soudu nijak neobvyklé, že si žalobkyně vybrala pro dodání závitníků právě dodavatele AMD Design, s nímž již dříve bez problémů spolupracovala. Správní orgány neodůvodnily, v čem byla spolupráce žalobkyně a dodavatele ADM Design neobvyklá z pohledu podnikatelského, neboť nebylo tvrzeno ani prokázáno, že by žalobkyně nakupovala zboží za vyšší ceny, než za jaké se standardně prodává na trhu. Závěr o „lehkovážnosti“ jednání žalobkyně tak podle soudu (zejména s přihlédnutím k dřívější spolupráci obou společností) neobstojí.
50. Stejnou optikou je nutno nahlížet i na závěr žalovaného o nestandardnostech, které mají pramenit z absence smluvní dokumentace, resp. z nezveřejňování účetních závěrek dodavatele v obchodním rejstříku. Přestože ve spojení s jinými nestandardními okolnostmi mohou i tyto skutečnosti hrát roli při prokazování vědomosti o daňovém podvodu, neuzavření písemné smlouvy či nezveřejnění účetní závěrky dodavatele ve sbírce listin v obchodním rejstříku samo o sobě nic nevypovídá o tom, zda dodavatel či jiný subjekt věděl o svém zapojení do podvodného obchodu (viz výše citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 252/2017-31 ve věci *Trimetal*. Nepřistoupí-li tedy k těmto okolnostem určitá zásadní objektivní okolnost, nemohou tyto okolnosti pro závěr o vědomosti o účasti na podvodu založit.
51. Co se týče platby v hotovosti, i ta za určitých skutkových okolností může signalizovat vědomost daňového subjektu o zapojení do daňového podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38). V projednávané věci však nebylo prokázáno, že by v rámci žalobcova podnikání byly platby v hotovosti dodavatelům neobvyklé. Jednatel žalobkyně ostatně při jednání přesvědčivě vysvětlil, že důvodem pro zvolení hotovostních plateb je snaha o snížení ceny zboží. V projednávaném případě objemy hotovostních plateb nebyly neobvykle vysoké (maximálně ve výši cca 200 tis. Kč). Navíc správními orgány nebyly zjištěny navazující skutečnosti, které by platby v hotovosti problematizovaly (např. bezhotovostní platby jiným dodavatelům, účelové rozdělování větších plateb, výběry hotovosti z účtu ihned po připsání částek apod.). Úhrady v hotovosti proto soud v projednávaném případě nepovažuje za natolik nestandardní (ani s přihlédnutím k ostatním zjištěným

skutečností), aby jej vedly k závěru o vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do daňového podvodu.

52. Lze tak uzavřít, že přestože jednotlivé okolnosti zmiňované žalovaným mohly vzbudit určité podezření o solidnosti obchodních transakcí, ani ve svém souhrnu nebyly způsobitelné prokázat vědomost žalobkyně o jejím zapojení do daňového podvodu.
53. Námitka neprokázání vědomosti žalobkyně o zapojení do daňového podvodu je důvodná.

VII. Závěr a náklady řízení

54. S ohledem na výše uvedené soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s., neboť žalovaný neprokázal vědomost žalobkyně o podvodu na DPH. Současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s. ř. s. V něm bude žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Bude na něm, aby se opětovně zabýval otázkou, zda ve věci existují takové objektivní okolnosti, které by svědčily o vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH. Okolnosti dosud zmíněné v napadeném rozhodnutí totiž pro závěr o vědomosti žalobkyně o účasti na podvodu nepostačují.
55. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, soud jí proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému.
56. Náklady řízení žalobkyně se skládají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů jejího zástupce. Soud přiznal zástupci žalobkyně odměnu podle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, za čtyři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsí žaloby, podání repliky, účast na jednání) 4×3100 Kč a náhradu hotových výdajů s těmito úkony spojenými 4×300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky); celkem tedy 13 600 Kč. Odměnu za dupliku (výpočet smluvní odměny) soud zástupci žalobkyně nepřiznal, neboť jej nelze chápat jako úkon právní služby dle § 11 advokátního tarifu. Protože advokát žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2856 Kč odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celkem tedy zástupci žalobkyně náleží náhrada nákladů řízení ve výši 19 456 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. listopadu 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu