



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **ELMONT GROUP a.s.**
sídlem Bieblova 1754/27, Brno
zastoupeného advokátkou Mgr. Šárkou Boučkovou
sídlem Údolní 403/42, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2017, č. j. 55130/17/5300-22444-706385

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2017, č. j. 55130/17/5300-22444-706385, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce, Mgr. Šárky Boučkové, advokátky.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Dne 27. 4. 2015 žalobce podal u Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíce března roku 2015, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 632 938 Kč; dne 25. 5. 2015 podal přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce dubna roku 2015, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 644 826 Kč.
2. Za uvedená zdaňovací období správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu, a to v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od obchodní společnosti PESTERO COMPANY s.r.o. (dále jen „PESTERO“), a to za dodání reklamních služeb dle smlouvy č. GL1410, uzavřené se žalobcem dne 18. 7. 2014.
3. Na základě výsledků provedené daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt věrohodně neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění od dodavatele PESTERO, a tedy neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně. Zároveň uvedl, že sporná plnění byla součástí řetězce transakcí, v rámci kterého docházelo pouze k přeprodeji reklamního času, jehož cena byla uměle navyšována, a žalobce věděl nebo přinejmenším vědět měl nebo mohl, že se účastní obchodu zatíženého podvodem na dani. Z tohoto důvodu správce daně žalobci neuznal nárok na odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele PESTERO a dne 18. 8. 2016 vydal pod č. j. 3662893/16/3003-52523-711543 a č. j. 3663461/16/3003-52523-711543 platební výměry, jimiž žalobci vyměřil nadměrné odpočty DPH ve výši snížené o uplatněné nároky na odpočet daně z přijatých plnění od dodavatele PESTERO (vyloučena byla částka 154 308 Kč za zdaňovací období měsíce března roku 2015 a částka 101 640 Kč za zdaňovací období měsíce dubna roku 2015). Nadměrné odpočty DPH tak byly uvedenými platebními výměry vyměřeny ve výši 478 630 Kč (za zdaňovací období měsíce března roku 2015) a ve výši 543 186 Kč (za zdaňovací období měsíce dubna roku 2015).
4. Žalobce se proti těmto rozhodnutím bránil odvoláními, ve znění jejich doplnění, která žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 20. 12. 2017, č. j. 55130/17/5300-22444-706385, jako nedůvodná zamítl a prvostupňové platební výměry potvrdil.

II. Obsah žaloby

5. Žalobce namítal, že nikdy vědomě nebyl součástí podvodu na DPH, své obchodní transakce prováděl v dobré víře a s náležitou opatrností. Připomněl, že stejně jako v předchozích letech uzavřel dne 18. 7. 2014 s dodavatelem PESTERO smlouvu o reklamních službách (č. GL1410), jejímž předmětem byl pronájem časového úseku v rozsahu 440 sekund na každé akci pro reklamní prezentaci žalobce formou spotu na 6 LED obrazovkách o velikosti 1 x 6 m umístěných na městském fotbalovém stadionu v Brně na ul. Srbská, a to při fotbalových utkáních 1. FC Brno v ligové sezóně 2014/2015 dle rozlosování ČMFS. Předmětem smlouvy nikdy nebyla výroba reklamního spotu, tudíž výroba nebyla žalobci nikdy účtována, jím hrazena ani uplatňována jako odpočet DPH. Žalobce s dodavatelem PESTERO spolupracoval na shodné činnosti několik let, průběh spolupráce byl uspokojivý, standardní. Reklamní spoty žalobce byly na fotbalových utkáních 1. FC Brno vysílány v objednaném a zaplaceném rozsahu, což kontrolovali pracovníci žalobce nejen osobní účastí na těchto utkáních, ale žalobce měl na tuto reklamu

odezvu také od svých zákazníků a spolupracujících firem. Všechny skutečnosti byly v daňovém řízení prokázány doložením důkazů – smlouvou ze dne 18. 7. 2014, daňovými doklady (fakturami) od dodavatele, bankovními výpisy o úhradě, soupisem fotbalových zápasů 2014/2015, na kterých byly reklamní služby realizovány, včetně fotodokumentací z této realizace a CD nosiči se záznamy fotbalových zápasů s realizací reklamních služeb.

6. Přesto správce daně dospěl k závěru, že žalobce dostatečně neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění od dodavatele, a neprokázal tak oprávněnost nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Zároveň však - v rozporu s tímto tvrzením - uvedl,

že nezpochybňuje samotnou existenci reklamních služeb. S tímto zjevným rozporem se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal pouze tak, že správce daně samotnou existenci reklamních služeb nezpochybnil, pouze se krátce v rámci zprávy o daňové kontrole vyslovil

ve smyslu neprokázání faktického přijetí zdanitelných plnění od dodavatele. Dle žalobce však uvedený rozpor nutně zakládá zmatečnost a nepřezkoumatelnost vydaných rozhodnutí, která jsou z tohoto důvodu ve smyslu § 102 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vadná a nicotná.

7. Žalobce pokračoval, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí opírá o zcela jiné skutečnosti, kdy považuje za prokázané, že se žalobce účastnil daňového podvodu na DPH, o němž věděl či vědět mohl, přičemž nepřijal dostatečná opatření, aby svou neúčast na daňovém podvodu zajistil. Žalobce nehodlal polemizovat o tom, zda se daňový podvod stal či nikoli. Rozhodně však odmítl tvrzení žalovaného, že by byl účasten jakéhokoli podvodu na DPH nebo o něm věděl či vědět mohl. Z celého řetězce uváděného správcem daně žalobce zná pouze společnost

FC ZBROJOVKA BRNO, a.s. (jako všeobecně známého provozovatele fotbalového stadionu, dále jen „FC ZBROJOVKA“) a společnost PESTERO (jako svého dodavatele). Dle názoru žalobce správce daně i žalovaný složitě předestírají existenci dodavatelsko-odběratelského řetězce podílejícího se na údajném podvodu, aniž by ovšem doložili, jak měl žalobce existenci tohoto řetězce zjistit. Žalobci bylo v této souvislosti známo, že reklamní čas na fotbalovém stadionu Zbrojovky prodávají konečným spotřebitelům pouze

2 subjekty – přímo společnost FC ZBROJOVKA – ta ovšem toliko jako součást sponzorských a partnerských vztahů; a dodavatel žalobce – společnost PESTERO. Žalobce žádné jiné subjekty neznal a nezná, nemohl tak vědět, že nějaký řetězec vůbec existuje, a tedy ani provádět kontrolu, resp. si fakticky prověřovat ostatní společnosti, o jejichž existenci neměl ponětí.

8. Žalovaný nadto nepředložil jediný důkaz o tom, že by žalobce věděl nebo mohl vědět o existenci řetězce, natož o daňovém podvodu v něm. Správce daně tuto skutečnost zjistil z veřejně nepřístupných zdrojů na základě vlastní kontrolní činnosti, což žalobce ani při sebevětší opatrnosti učinit nemohl. V této souvislosti se žalobce velmi podrobně (konkrétními odkazy na jednotlivé body odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného) věnoval zřejmým nesprávnostem a nelogičnostem v tvrzeních žalovaného stran vědomosti žalobce o účasti na podvodu DPH (včetně existence objektivních okolností majících vytvářet soubor nepřímých důkazů) a jeho dobré víry, jakož i otázek týkajících se výroby spotu,

neúměrného navýšení ceny a využitelnosti a vhodnosti dalších způsobů reklamy. Dle žalobce samotnou podstatu věci – tj. znalost existence jakéhosi řetězce, vědomou účast žalobce v tomto řetězci (či alespoň možnost této vědomosti) – žalovaný v řízení neprokázal. V řízení bylo prokázáno toliko to, že dodavatel neměl v místě sídla dopisní schránku, neměl zřízeny webové stránky a neměl sídlo označeno v souladu s živnostenským zákonem. To však nemůže účast žalobce na podvodném jednání prokazovat. K dané problematice existuje v České republice i Evropské unii rozsáhlá judikatura, na kterou žalobce odkázal a z níž v žalobě výběrově citoval. Závěrem proto navrhl, aby krajský soud na základě shora uvedených skutečností vydal rozsudek, kterým napadené rozhodnutí žalovaného zruší a žalobci přizná právo na náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný s vyslovenými názory žalobce nesouhlasil. Měl za to, že z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, z jakého důvodu, na základě jakých skutečností a jakých právních norem bylo v řízení rozhodováno. V podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a v něm obsažené závěry, na kterých setrval.
10. K namítané rozpornosti v tvrzeních správce daně žalovaný zopakoval, že ve zprávách o daňové kontrole se správce daně sice krátce vyslovil ve smyslu neprokázání faktického přijetí zdanitelných plnění od dodavatele PESTERO, avšak následně v rámci rozsáhlého komplexního hodnocení zjištěných skutečností a důkazů jasným, srozumitelným a rozpoznatelným způsobem přestřel své závěry ohledně odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu prokázané účasti žalobce na daňovém podvodu, o němž žalobce s ohledem na prokázané objektivní okolnosti věděl nebo mohl vědět. Za podstatnou žalovaný pokládal zejména tu skutečnost, že žalobce rozhodnutí správce daně z hlediska obsahového pochopil a že namítané dílčí nesrovnalosti v argumentaci nedosáhly takové intenzity, aby se dalo hovořit o zmatenosti či vadnosti odůvodnění zakládajícího nezákonnost, neplatnost či dokonce nicotnost vydaných rozhodnutí.
11. K námitce neúčasti žalobce na podvodu na DPH žalovaný uvedl, že pod body [52] až [63] odůvodnění napadeného rozhodnutí srozumitelným způsobem popsal, v čem konkrétně daňový podvod spočíval a kde a jak došlo k narušení daňové neutrality. V průběhu daňového řízení bylo objektivně zjištěno, že transakce mezi žalobcem a jeho dodavatelem PESTERO byla součástí řetězce mezi jeho jednotlivými články, a sice LIVELA a.s. → QETA s.r.o./Loremistan Trade s.r.o. → WOODEGO s.r.o. → PESTERO COMPANY s.r.o. → žalobce jako posledního článku řetězce, který hodlal inkasovat související nadměrný odpočet. V rámci řetězce docházelo k pouhému přeprodeji 400 sekund reklamního času (bez vytváření jakékoli další přidané hodnoty), vysílaného na LED obrazovkách umístěných na fotbalovém stadionu FC ZBROJOVKA. Žalobce přitom tento čas zakoupil za cenu 33násobně vyšší (a v případě přímého TV přenosu dokonce 64násobně vyšší), než jaká byla u prvního článku řetězce. Jednotlivé články řetězce se nenacházely na adrese svého sídla, jednalo se o sídla virtuální. Některé z nich rovněž nezveřejňovaly účetní závěrky ve sbírce listina a neplnily povinnosti vůči svým správcům daně. Smlouvy sepsané mezi jednotlivými články řetězce vykazovaly stejný formát a znění, lišily se pouze smluvními stranami a cenou; některé byly dokonce podepsány

v tentýž den. Tyto skutečnosti byly dle žalovaného znakem jisté koordinovanosti a spolupráce dotčených subjektů. Chybějící daň byla v rámci řetězce identifikována u společností WOODEGO a QETA.

12. Žalovaný rovněž připomněl, že pod body [64] až [78] napadeného rozhodnutí zkoumal, zda bylo na základě objektivních okolností prokázáno, že žalobce měl a mohl vědět, že předmětná plnění jsou součástí daňového podvodu. Tvrdil, že mezi tyto objektivní okolnosti zahrnul skutečnost, že cena reklamní služby neodpovídala běžným cenám na trhu (aniž by žalobce měl pro tento postup příslušné ekonomické vysvětlení), ve smlouvě s dodavatelem PESTERO nebyl přesně sjednán předmět plnění, přičemž i ve vztahu k samotné osobě dodavatele PESTERO bylo zjištěno, že v sídle absentuje označení firmy, nenacházela se zde poštovní schránka ani domovní zvonek. Ačkoli dodavatel měl být reklamní agenturou poskytující reklamní služby, nedisponoval webovými stránkami, na kterých by prezentoval svou činnost a oslovoval potenciální zákazníky. Tyto indicie měly dle žalovaného vést žalobce k podezření, že plnění od takto zpochybněného dodavatele jsou zasažena podvodem na DPH, a ve svém souhrnu dle žalovaného svědčila o tom, že žalobce o daňovém podvodu věděl či vědět mohl.
13. Dále žalovaný uvedl, že se pod body [79] až [86] věnoval posouzení, zda žalobce přijal dostatečná opatření k zamezení své účasti na daňovém podvodu. V této souvislosti zejména vycházel ze skutečnosti, že tvrzení žalobce ohledně zacílení reklamy byla obecná a nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, z nichž by bylo patrné, že žalobce prováděl průzkum trhu s cílem zjistit cenové rozpětí reklamních služeb. Žalobce rovněž nevysvětlil, proč zvolil jako způsob své propagace právě reklamní spoty na stadionu v Brně, ačkoli záběr činnosti žalobce v oboru, v němž podniká, je dle jeho internetových stránek celorepublikový. Další indicie představovala dle žalovaného neobežetnost žalobce stran akceptace neúměrně navýšené ceny za službu spočívající v pouhém poskytnutí reklamního času, a to bez racionálního vysvětlení a analýzy možností trhu; navíc odebranou od společnosti, která neměla své sídlo označeno firmou a identifikačním číslem, ani se neprezentovala na webových stránkách; nepřesné sjednání předmětu plnění a absence ověření účinku poskytnutých reklamních služeb na hospodaření žalobce. Ze všech těchto indicií dle žalovaného vyplynulo, že ze strany žalobce nebyla přijata veškerá opatření, která na něm mohla být rozumně požadována a která by svou povahou byla schopna reálně předejít a zabránit jeho účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty.
14. Žalovaný proto setrval na svém stanovisku, že orgány finanční správy unesly důkazní břemeno stran existence daňového podvodu a objektivních skutečností poukazujících na nestandardnost dotčeného případu; a žalobce přes výzvu neprokázal přijetí adekvátních preventivních opatření, kterými by v rámci obežetnosti naopak mohl prokázat svou neúčast na podvodu. S odkazem na konstantní judikaturu Soudního dvora EU (dále též „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu proto žalobci byl oprávněně uplatněný nárok na odpočet daně odmítnut.

15. Pokud žalobce v podané žalobě izolovaně rozporoval každý jednotlivý bod napadeného rozhodnutí o odvolání, žalovaný uvedl, že žalobce tímto způsobem jednotlivé body vytrhává z celkového kontextu a pokouší se navodit dojem, že zjištění daňových orgánů obou stupňů nemají vypovídací hodnotu a nejsou relevantní. V daném případě však nebylo nutno žalobci jednoznačně prokazovat, že se aktivně zapojil do podvodného řetězce. Postačovalo zjištění, že si mohl být podvodného jednání vědom. Proto tvrzení žalobce, že subjektivně nemohl nic vědět o dodavateli společnosti PESTERO, nijak nezpochybnilo indicie správce daně, že tato obchodní společnost byla jedním z článků podvodného řetězového obchodu. Po žalobci však již bylo v rámci daňové kontroly oprávněně požadováno prokázat opatření, která přijal k zamezení své účasti na podvodu, např. že si ověřoval údaje o svém obchodním partnerovi, že postupoval s péčí řádného hospodáře a že transakce měla racionální vysvětlení apod. Žalobce rovněž v průběhu daňového řízení nevysvětlil, proč se zaměřil právě na reklamu na fotbalových utkáních, a nepodal racionální vysvětlení uskutečněné transakce, ani skutečnosti, proč se ohledně možné spolupráce neobrátil přímo na FC ZBROJOVKU Brno. Žalobce nezkoumal obvyklou výši cen na reklamním trhu ani co nejúčinnější způsob své propagace a stejně tak nepředložil důkazní prostředky, že by prováděl průzkum trhu reklamních služeb za účelem porovnání cen, včetně možného výběru obchodního partnera.
16. Žalovaný tak vzhledem ke zjištěným okolnostem nepřisvědčil argumentaci žalobce, že o daňovém podvodu v řetězci, v němž vystupoval jako koncový uživatel, nevěděl, resp. nemohl vědět. Naopak se domníval, že při zachování běžné míry opatrnosti žalobce musel výše uvedené nestandardní okolnosti zaznamenat, přesto je ignoroval. Žalovaný připomněl, že situaci, kdy během série transakcí došlo k extrémnímu navýšení cen za poskytnuté reklamní služby, Nejvyšší správní soud řešil již ve svém rozsudku ve věci sp. zn. 8 Afs 43/2013 či ve věci sp. zn. 5 Afs 53/2008; poté se žalovaný věnoval také žalobcem namítanému rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a SDEU (v této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 10/2017, obdobně též na rozsudek ve věci sp. zn. 3 Afs 161/2016, či sp. zn. 4 Afs 233/2015). Žalovaný proto navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout s tím, že se žalobci nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

17. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž o věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalovaný podle § 51 odst. 1 s. ř. s. výslovně souhlasil s rozhodnutím o věci samé bez jednání a žalobce ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení výzvy nevyjádřil nesouhlas s takovým projednáním věci, ačkoli byl poučen o tom, že nevyjádří-li svůj nesouhlas, bude se mít za to, že souhlas je udělen. Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná.
18. Na úvod krajský soud podotýká, že ačkoli žalobce v podané žalobě uvedl, že nehodlá polemizovat se závěry daňových orgánů, zda se daňový podvod stal či nikoli, je v této souvislosti nutno mu přisvědčit již v tom, že správce daně zatížil svou rozhodovací činností

vnitřní rozporností, když ve zprávách o daňové kontrole na straně jedné dospěl k závěru, že žalobce dostatečně věrohodně neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění od dodavatele

PESTERO

a z tohoto důvodu neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH (str. 7); na straně druhé však zároveň konstatoval, že správce daně ve svém šetření nezpochybnil samotnou existenci reklamních služeb a zabýval se daňovým únikem na dani z přidané hodnoty v podobě neodvedené daně v rámci popsaného řetězce (str. 12). Žalovaný

se v odůvodnění napadeného rozhodnutí pokusil popsaný vnitřní rozpor zhojit konstatováním, že se jedná toliko o dílčí nesrovnalost v argumentaci prvostupňového správce daně, která nedosáhla takové intenzity, aby mohla založit nezákonnost či neplatnost odvoláním napadených rozhodnutí. S tímto hodnocením však nelze souhlasit. Závěr daňových orgánů, že žalobce byl účasten daňového podvodu a že o této účasti měl a mohl vědět, totiž předpokládá, že došlo k faktickému přijetí zdanitelných plnění od konkrétního dodavatele. Proto závěr správce daně obsažený ve zprávách o daňové kontrole, že žalobce neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění od dodavatele PESTERO zakládá natolik významnou vnitřní rozpornost, od které nelze odhlížet, kterou nelze bagatelizovat a kterou nelze pokládat toliko za dílčí nesrovnalost ve vydaných rozhodnutích, jak se ji snaží prezentovat žalovaný ve svém vyjádření k žalobě.

19. Krajský soud se ovšem ztotožnil také s dalšími námitkami žalobce týkajícími se jeho možné vědomosti o účasti na podvodu DPH (tj. že by žalobce v daném případě mohl a měl vědět

o případném podvodu) a dále toho, že žalobce údajně nepřijal dostatečná opatření, aby svou účast na podvodu vyloučil. Dle konstantní judikatury SDEU v této souvislosti platí, že pouhá existence daňového podvodu nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu nebyl nárok

na odpočet daně přiznán. „Nárok na odpočet není dotčen okolností, že v řetězci dodávek je jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, jestliže tato skutečnost daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl“ (viz rozsudek SDEU ve spojených věcech C-439/04 a C-440/440/04, *Alex Kittel a Recolta Recycling*).

20. K existenci dodavatelsko-odběratelského řetězce LIVELA → QETA/Loremistan → WOODEGO → PESTERO → žalobce a k výpočtu cenového posunu mezi jeho jednotlivými články, kdy správce daně poukazoval na neúměrné navýšení ceny v průběhu řetězce transakcí (prezentované v tabulce č. 1 na str. 14 odůvodnění napadeného rozhodnutí), je nutno již samy tyto závěry pokládat za zavádějící, neboť daňové orgány poměřovaly nepoměřitelné. V případě společnosti LOREMISTAN jakožto prvního článku řetězce se jednalo o vlastníka technických nosičů (LED obrazovek), který se vůbec nezabýval prodejem vysílacích časů konečným spotřebitelům, a tedy cenu za jejich pronájem na určitou dobu nebylo možno přepočítávat a porovnávat s cenami za zprostředkování vysílacího času reklamních spotů. Mezi společnostmi QETA, resp. Loremistan, WOODEGO a společností PESTERO je pak z tabulky č. 1 patrné, že k navýšení cen došlo pouze v minimálním rozsahu (6. 3. 2015: 1 030 Kč → 1 045 Kč → 1 100 Kč; 22. 3. 2015: 530 Kč → 537 Kč → 570 Kč; 19. 4. 2015: 1 030 Kč → 1 045 Kč → 1 100 Kč). U přeprodeje reklamního času mezi těmito subjekty tedy nelze hovořit o

žádném drastickém navyšování ceny. Žalobce nadto logicky argumentoval, že znal pouze cenu svého dodavatele, která byla obdobná či shodná v průběhu několika let a nezavdávala jakékoli pochybnosti; a že skutečnost, zda došlo k jejímu neúměrnému navýšení, nemohl posoudit, neboť neznal průběh řetězce ani povinnosti vyplývající ze smluv pro další subjekty.

21. Pokud žalovaný dále pod bodem [60] odůvodnění napadeného rozhodnutí hodnotil, že společnosti LIVELA, QETA, Loremistan a WOODEGO neplní své zákonné povinnosti, žalobce namítal, že tyto společnosti neznal a neměl s nimi žádné obchodní vztahy. Proto je ani nemohl prověřovat. Ve svém vyjádření směřovaném správci daně v tomto ohledu výslovně uvedl: *„Není v našich možnostech prověřovat obchodní vztahy našich obchodních partnerů. Ve svém odůvodnění zmiňujete další dvě firmy, které jsme před vaším sdělením neznali, ani znát nemohli. Provedli jsme si však nyní kontrolu v databázi "Registr nespolehlivých plátců DPH", kterou provozuje Ministerstvo financí ČR. Firma WOODEGO s.r.o. je vedena jako spolehlivý plátc DPH, i když Vy uvádíte, že se jedná o nespolehlivého plátce. (...) Obchodní korporace QETA s.r.o. je vedena jako nespolehlivý plátc DPH od 11/2015. Pokud z těchto zveřejněných dat v této databázi vyplývá, že firma QETA s.r.o. a WOODEGO s.r.o. za kontrolované období březen a duben 2015 odvedly daň z přidané hodnoty řádně a problém nastal až v listopadu 2015, a to ještě jen u jedné z nich, pak nechápeme souvislost s naší společností a daňovou kontrolou v období za březen a duben 2015.“* Z žádných zjištění učiněných správcem daně v předchozím řízení neplyne, že by žalobci byly shora jmenované společnosti známy či že by se žalobcem byly obchodně propojeny a že by žalobce měl povědomí o tom, že se v nyní posuzované věci jednalo o přeprodej (a nikoli přímý prodej) reklamního času.

22. Jak v této souvislosti vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS: *„Požadavek evropské judikatury týkající se prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci nelze extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Taktéž nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její "obezřetnost" sahá.“*
23. V případě samotného dodavatele žalobce – společnosti PESTERO – se indicie daňových orgánů omezily toliko na neoznačené sídlo, a to včetně domovního zvonku a poštovní schránky (dle žalovaného nebylo možno ověřit, zda jsou v tomto místě přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení dodavatele a zda se zde nachází jeho vedení – viz bod [75] odůvodnění), a neexistenci internetových stránek, na kterých by společnost prezentovala svou činnost. To dle závěrů žalovaného neodpovídá standardnímu chování běžného podnikatele, jehož snahou obvykle bývá, aby byl na trhu vidět a aby k němu potenciální zákazníci měli co nejsnadnější přístup. K tomu krajský soud uvádí, že pokud tyto „nestandardnosti“ měly dle názoru daňových orgánů představovat pro žalobce vědomost či jakési indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, nelze je k vyslovení uvedeného závěru pokládat za dostatečné. Opět je nutno i na tomto místě zopakovat, že v průběhu daňového řízení nebyla ze strany daňových orgánů učiněna zjištění takového charakteru a intenzity, z

nichž by bylo možno usuzovat na jimi přijatý závěr, že žalobce k obchodním transakcím přistupoval s menší mírou obezřetnosti, že by nevěnoval dostatečnou pozornost prověření dodavatele, interním kontrolním mechanismům nebo že by si dokonce byl vědom a aktivně se podílel na nekalém a účelovém podvodném jednání, kterého se měly dopustit články s pořadím 2. a 3. v řetězci, nikoli však žalobce jako 6. v pořadí.

24. Žalobce naopak v přechozím řízení předestřel argumenty, na základě kterých se domníval, že jemu známý dodavatel znaky účasti na podvodu DPH nevykazoval. Stejně tak nabídl z pohledu soudu relevantní a smysluplnou argumentaci týkající se využití, účinků a přínosu reklamy prezentované na fotbalovém stadionu (oproti celostátně vysílaným TV spotům, resp. jiným formám reklamy), jakož i umístění reklamy konkrétně na stadionu FC ZBROJOVKA v Brně na ul. Srbská (oproti z pohledu žalovaného vhodnějšímu a levnějšímu umístění na stadionu EDEN klubu SK Slavia Praha), na kterou krajský soud na tomto místě pro stručnost odůvodnění odkazuje. Odhlížet nelze ani od podrobného popisu žalobce stran jeho zjištění, kdo na regionálním trhu nabízí možnost pronájmu reklamního času na fotbalových utkáních v Brně. V této souvislosti nelze po daňových subjektech rozumně požadovat, aby si o těchto aktivitách vedly evidenci, případně si zadávaly placené průzkumy trhu od specializovaných subjektů, zvláště když jediným poskytovatelem samostatné reklamní služby byl zjištěn dodavatel PESTERO. Žalobce rovněž poskytl relevantní zdůvodnění, proč službu neobjednal přímo od provozovatele areálu FC ZBROJOVKA, který nabízí pouze sponzorství a partnerství klubu (tedy jiný institut než pouhý nákup reklamního času, kdy partner představuje nedílnou součást celé organizace ZBROJOVKY), nikoli samostatné reklamní služby; a nadto upozornil, že v případě partnerství v rozsahu 1 až 3 mil. Kč by ani nedostal adekvátní protiplnění, neboť by mu byly vyhrazeny pouze panely ve 2. a 3. řadě na stadionu a také o menší ploše (pouze 3 x 1 m, nikoli 6 x 1 m, jak uvedl žalovaný).
25. Souhlasit nelze ani se závěry žalovaného, že by jako projev neobezřetnosti žalobce mohla být hodnocena absence ověřování účinků poskytnutých reklamních služeb na hospodaření žalobce. Ani takto vznášené požadavky ze strany daňových orgánů se z pohledu ekonomické reality nejeví jako přiměřené. Žalobce sám v této souvislosti poukázal na neehospodárné vynakládání vydělaných prostředků na nesmyslně vznášené požadavky na zpracování odborných posudků, které by potvrdily závěr, že roste-li jeho obrát, je to dáno i dobře cílenou reklamou. V této spojitosti zároveň přílehlavě uvedl, že má-li zpětnou vazbu od svých odběratelů a spolupracujících firem, že reklamu znají, je to dostatečným vyjádřením toho, že reklama (jejíž účel spočívá ve zviditelnění subjektu) funguje.
26. Relevanci v daném případě nelze přiznat ani údajným pochybnostem daňových orgánů vztahujícím se k výrobě reklamního spotu, který vůbec nebyl předmětem plnění. Byl-li žalobce v průběhu řízení vyzýván k prokázání skutečností, jak byl vyroben reklamní spot, jednalo se

o výzvu nemající žádnou přímou souvislost s předmětem řízení, neboť plnění v podobě výroby spotu nebylo mezi žalobcem a dodavatelem PESTERO součástí smluvního vztahu.

27. Závěry žalovaného o oprávněnosti odepření odpočtu DPH žalobci z důvodu jeho vědomosti, resp. účasti na podvodu DPH, tak nemohou na základě shora uvedených skutečností obstát. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, č. 599/2004 Sb. NSS, uvedl, že důkazní břemeno daňového subjektu nelze pojmát extenzivně a rozšiřovat je na prokázání i těch skutečností, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt.
28. V souzené věci přitom na základě žalovaným popsanych objektivních skutečností nelze dospět k závěru, že by došlo k unesení důkazního břemene stran toho, že v řízení bylo prokázáno, že záměrem žalobce bylo čerpat odpočet na DPH, ačkoli věděl nebo mohl vědět, že DPH na výstupu nebyla v řetězci odvedena, tj. že mohl vědět (resp. věděl), že se účastní podvodu na dani.
29. Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti již mnohokrát zabýval, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu SDEU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH [srovnej rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci)* a *Bond House Systems Ltd*, C-254/03, C-355/03 a C-484/03; a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-44/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*; a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11]. Judikatura SDEU jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Ve věci *Optigen* nicméně 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. *“Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované v odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu”* (srovnej výše zmiňovaný rozsudek SDEU ve věci *Mahagében*).
30. Jak Nejvyšší správní soud vyslovil v již výše citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, skutečnost, že některá ze společností neodvedla za příslušná zdaňovací období daň, sama o sobě ještě nevypovídá o tom, že se jedná o daňový podvod a že existuje jakákoli spojitost mezi touto společností a žalobcem, ani o o tom, že žalobce měl a mohl vědět, že byl zapojen do obchodního řetězce zatíženého (na samém jeho počátku) podvodem na DPH. Nebyla-li na určitém článku řetězce daň odvedena, nemůže dojít k odmítnutí nároku na

odpočet tomu, kdo v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by o nezákonných praktických jiného plátce či plátců věděl či mohl vědět. Z vazeb mezi zúčastněnými subjekty v nyní projednávaném případě přitom nikterak nevyplývá a nebylo prokázáno, že by žalobce v tomto ohledu v dobré víře nebyl. Rozhodnutí žalovaného založené na tvrzené účasti žalobce na podvodném jednání proto nemůže obstát.

V. Závěr a náklady řízení

31. Krajský soud tak na základě výše uvedených skutečností shledal žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.). V něm je žalovaný vázán právním názorem vysloveným shora v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
32. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který měl ve věci úspěch, má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč za podanou žalobu; a dále v nákladech právního zastoupení žalobce v soudním řízení před krajským soudem dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu Mgr. Šárky Boučkové, advokátky, za zastupování žalobce v řízení před krajským soudem, a to za dva úkony právní služby (převzetí a přípravu zastoupení a písemné podání soudu ve věci samé – sepis žaloby) dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu. Dle ustanovení § 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku ve výši 3 100 Kč, odměna za dva úkony právní služby tedy činí 6 200 Kč (2 x 3 100 Kč). Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok také na paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč. V daném případě tato náhrada činí částku ve výši 600 Kč (2 x 300 Kč). Vzhledem k tomu, že zástupkyně žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů o částku 1 428 Kč odpovídající příslušné dani z přidané hodnoty. Celkové náklady řízení za zastoupení včetně daně z přidané hodnoty (ve výši 8 228 Kč) a zaplaceného soudního poplatku (ve výši 3 000 Kč) tak činí částku ve výši 11 228 Kč. Ke splnění povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. 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 31. březen 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu