



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **Stanex s.r.o.** (dříve ALPHA MORAVIA, s.r.o.)
sídlem Slezská 2210/128, Praha
zastoupena společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2018, č. j. 10764/18/5300-21442-809464

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj na základě výsledků daňové kontroly na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období duben 2011 až prosinec 2011 a leden 2012

až prosinec 2012 dodatečnými platebními výměry ze dne 14. 2. 2017, č. j. 240589/17/3301-51521-702877, č. j. 247179/17/3301-51521-702877, č. j. 247239/17/3301-51521-702877, č. j. 247390/17/3301-51521-702877, č. j. 247481/17/3301-51521-702877 a č. j. 247676/17/3301-51521-702877, doměřil žalobkyni daň v celkové výši 1 020 000 Kč z důvodu vyloučení nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti DG ADVANTAGE, s. r. o. (dále jen „DG ADVANTAGE“) spočívajících v reklamě na závodním speciálu Mitsubishi Lancer EVO IX sk N, RZ x). Správce daně žalobkyni neuznal předmětný nárok na odpočet daně z důvodu jejího zapojení do řetězce obchodních transakcí, jejichž cílem bylo vylákání výhody na DPH podvodným způsobem, o kterém žalobkyně věděla nebo vědět mohla a měla, přičemž nepřijala taková rozumná opatření, kterými by se účasti na podvodu na DPH vyhnula.

2. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dodatečné platební výměry.

II. Obsah žaloby a dalších podání žalobkyně

3. Žalobkyně v podané žalobě a dalších podáních namítala, že na ni bylo nesprávně přeneseno důkazní břemeno na základě vědomostního testu. Žalovaný dostatečně nepopsal existenci daňového podvodu, resp. neunesl ve věci existence podvodu na DPH své důkazní břemeno.
4. Nenastala žádná skutečnost, která by indikovala tvrzený daňový podvod, ani nebylo určeno, že došlo ke ztrátě daně. Samotná nekontaktnost dodavatele ještě sama o sobě neznamená, že transakce byla zatížena podvodem. Žalovaný neodůvodnil, v čem podvod na dani spočíval a tato skutečnost neplyne ani ze spisového materiálu. Závěr o existenci podvodu na dani je tak nepřezkoumatelný.
5. Pokud společnost Mount Futapu s. r. o. (dále jen „Mount Futapu“) jako členek obchodního řetězce předcházející dodavateli nesplnila daňovou povinnost, znamená to, že její místně příslušný správce daně byl při výběru daní nečinný. Neznamená to však, že následné obchody mezi subjekty v řetězci byly zasaženy podvodem na DPH. Žalovaný mohl uplatnit ručení za nezaplacenou daň ve smyslu § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), u dodavatele DG ADVANTAGE, nikoliv vybrat daň od žalobkyně.
6. V napadeném rozhodnutí absentuje nejen popis toho, jakým způsobem se mohla žalobkyně na podvodu podílet, jak ho mohla detekovat, či co ji mohlo upozornit, ale především absentuje jakýkoliv důkazní prostředek o tom, že společnost Mount Futapu je tzv. ztraceným obchodníkem.
7. Nárok na odpočet daně lze odmítnout pouze v případě, že se daňový subjekt účastnil vědomě podvodu na DPH. Je ovšem na žalovaném, aby řádně prokázal, že o podvodu na DPH žalobkyně věděla nebo vědět mohla. Z pohledu jak tuzemské, tak především judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále také jen „SDEU“) je potřeba účast na řetězovém podvodu dokazovat podle objektivních okolností, nikoliv okolností nestandardních. Žádná ze skutečností uváděných žalovaným v napadeném rozhodnutí není objektivní skutečností prokazující vědomou účast žalobkyně na podvodu na DPH.
8. V doplnění žaloby ze dne 4. 10. 2018 žalobkyně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 – 31, uvedla, že se společností Mount Futapu vůbec neobchodovala a tato společnost není vedena v rejstříku

nespolehlivých plátců. Okolnosti uváděné žalovaným v podobě milionových nedoplatků této společnosti tak nelze klást k tíži žalobkyně.

9. Jediným smyslem a účelem realizace reklamy, byla realizace reklamy samotné, nikoliv získání daňové výhody. Žalobkyně žádnou daňovou výhodu nezískala, čímž se žalovaný nezabýval. Jedním ze základních znaků podvodů na dani je skutečnost, že jediným smyslem a účelem celé transakce je získání daňové výhody. Taková skutečnost však v projednávaném případě vůbec nenastala.
10. Navrhla proto, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že v napadeném rozhodnutí jednoznačně identifikoval chybějící daň, a to u společnosti Mount Futapu. Prokázal také další nestandardní okolnosti předmětných obchodních transakcí, ze kterých plyne, že k neodvedení daně v řetězci došlo v důsledku podvodného jednání. Žalobkyně současně nepřijala rozumná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zabránila. Bylo jednoznačně prokázáno zapojení do řetězového podvodu na DPH i to, že žalobkyně o svém zapojení věděla nebo mohla a měla vědět.
12. V daném případě nedošlo k nepřipustnému přenášení důkazního břemene. Žalovaný své důkazní břemeno unesl, neboť v napadeném rozhodnutí popsal skutečnosti, ve kterých podvod na DPH spočíval. Dále jednoznačně prokázal existenci objektivních okolností, které svědčí o vědomé účasti žalobkyně v řetězci zasaženém daňovým podvodem. Následně bylo na žalobkyni, aby unesla své důkazní břemeno a prokázala, že přijala dostatečná opatření k tomu, aby své účasti na podvodu zabránila.
13. Žalovaný existenci podvodu nedovozuje pouze z nekontaktnosti společnosti Mount Futapu. Tato skutečnost je ovšem hodnocena jako jedna z nestandardností, které ve svém souhrnu prokazují existenci daňového podvodu. V napadeném rozhodnutí žalovaný popsal devět objektivních okolností, které ačkoli samy o sobě nemusí být nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují vědomost žalobkyně o podvodu na DPH.
14. Nepřiznání nároku na odpočet daně nenahrazuje výběr chybějící daně. Neslouží k tomu, aby stát na některém z článků vybíral daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neuhradil. Nepřiznání nároku na odpočet daně představuje ochranu smyslu a účelu směrnice, resp. ochranu samotného systému DPH. Nelze proto souhlasit s námitkou, že se správce daně snaží vybrat chybějící daň tam, kde je dostatečný majetek.
15. V doplnění vyjádření ze dne 11. 10. 2018 žalovaný uvedl, že § 109 zákona o DPH nedopadá na danou situaci, neboť se týká placení daně, nikoliv jejího stanovení. Institut ručení coby nástroj v boji proti daňovým únikům může mít toliko podpůrný charakter. Vždy však je třeba zachovat také možnost využití dalšího nástroje v boji proti daňovým únikům, kterým je právě odepření nároku na odpočet daně v rámci nalézacího řízení.
16. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

17. 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.
18. O žalobě rozhodl soud bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále též „s. ř. s.“).
19. Dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.
20. Jádrem sporu mezi žalobkyní a žalovaným spočívá v tom, zda žalobkyni lze odepřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z důvodu její vědomé účasti na daňovém podvodu.
21. Vnitrostátní právní úprava DPH se v jednotlivých členských státech řídí směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „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.
22. Z judikatury SDEU 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 je k odepření nároku na odpočet daně nutno 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 není sporné, že žalobkyně splnila zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72, resp. § 73 zákona o DPH, proto jí mohl být nárok na odpočet odepřen jen tehdy, pokud by finanční 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 nárokuující 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

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 ní 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).
27. Soud tedy úvodem posuzoval, zda žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně určitě popsal, v čem daňový podvod spočívá [bod IV. A) rozsudku]. Následně hodnotil, zda obстоjí závěr žalovaného o vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH, resp. závěr o tom, že nepřijala dostatečná opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby své účasti na podvodu zabránila [bod IV. B) rozsudku]. Závěrem se soud zabýval námitkou nepřipustného přenášení důkazního břemene [bod IV. C) rozsudku] a námitkou nesplnění povinnosti uplatnit ručení podle § 109 zákona o DPH [bod IV. D) rozsudku].

28. Žalobkyně v podané žalobě namítá, že nebyla prokázána existence podvodu na DPH.
29. Naopak podle žalovaného skutkové okolnosti zjištěné při daňové kontrole svědčí pro závěr, že předmětné obchodní transakce byly zatíženy podvodem na DPH.
30. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně si v dotčených zdaňovacích obdobích pronajímala reklamní plochy od společnosti DG ADVANTAGE. Reklamní a propagační služby byly přeprodávány v předmětných zdaňovacích obdobích v následujícím vnitrostátním řetězci společností. Dodavatel žalobkyně, společnost DG ADVANTAGE, uskutečňoval služby pro žalobkyni prostřednictvím subdodavatele Mount Futapu, který zajistil umístění loga žalobkyně na soutěžním vozidle Mitsubishi Lancer EVO; toto vozidlo patřilo Ing. V. P.

Ing. Václav Pech $\longrightarrow$ Mount Futapu $\longrightarrow$ DG ADVANTAGE
žalobkyně

31. V rámci předmětného dodavatelsko-odběratelského řetězce došlo u přeprodeje reklamy k výraznému navýšení její ceny. Pronájem reklamní plochy od Ing. V. P. pro společnost Mount Futapu byl ve výši 20 000 Kč bez DPH za jeden závod a poskytnutou reklamní plochu. Společnost Mount Futapu zajišťovala pro společnost DG ADVANTAGE komplexní reklamní služby včetně pronájmu plochy na vozidle Mitsubishi za částku 1 650 000 Kč bez DPH za jeden závod. Společnost DG ADVANTAGE poskytla žalobkyni pronájem malé reklamní plochy a umístění loga na vozidle Mitsubishi za cenu 850 000 Kč bez DPH za jeden závod, přičemž společnost DS ADVANTAGE zajišťovala pronájem reklamní plochy na vozidle Mitsubishi při MČR v rally prostřednictvím dodavatele Mount Futapu i dalším subjektům. Dle předložených smluv měla společnost DG

ADVANTAGE od společnosti Mount Futapu pronajato 20 % reklamní plochy na soutěžním vozidle Mitsubishi.

32. Jak plyne z odpovědi Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 4, ze dne 27. 3. 2014, č. j. 1881997/14/2004-05405-107544, společnost Mount Futapu je pro svého místně příslušného správce daně dlouhodobě nekontaktní a na adrese svého sídla, na kterém jsou poskytovány služby tzv. virtuálního sídla, se nenachází. Jediný jednatel společnosti s prvostupňovým správcem daně nekomunikoval. Společnost Mount Futapu přitom v rámci registračních údajů neuvedla žádnou provozovnu, ačkoli jako předmět činnosti deklarovala „velkoobchod“. Místně příslušný správce daně zaslal společnosti Mount Futapu v rámci vyhledávací činnosti podle § 78 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, výzvu k poskytnutí informací podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu, která byla doručena uplynutím lhůty do datové schránky. Na tuto výzvu nebylo nijak reagováno. Společnost Mount Futapu podala daňová priznání k DPH za zdaňovací období roku 2011 (byla čtvrtletním plátcem), ale vykázané daňové povinnosti v úhrnné výši 4 770 960 Kč neuhradila. Daňový nedoplatek společnosti Mount Futapu evidovaný na jejím osobním daňovém účtu DPH v dané době přesahoval 13 000 000 Kč.
33. Ze správního spisu dále vyplývá, že jednatelem společnosti Mount Futapu a jejím jediným společníkem byl od 28. 1. 2011 pan S. Č. Pan S. Č. vypověděl, že o činnosti společnosti Mount Futapu nic neví. Na otázku, zda někdy za společnost Mount Futapu jednal, odpověděl: „*Ne, nejednal. Pan B. řekl, ať si ji vezmu na sebe, že nebudu nic dělat, o nic se nebudu starat*“. Na otázku prvostupňového správce daně týkající se vystavování dokladů za společnost Mount Futapu odpověděl, že žádné doklady nevystavoval. Svědkovi byly dále předloženy k nahlédnutí smlouvy o pronájmu reklamní plochy ze dne 21. 3. 2011 uzavřené mezi Mount Futapu jako zadavatelem a Ing. V. P. jako provozovatelem vozidla Mitsubishi, který reklamní plochy na tomto vozidle pronajímal společnosti Mount Futapu. Svědek vypověděl, že předmětné smlouvy jménem společnosti Mount Futapu neuzavřel a ani nepodepsal. Podpis na smlouvách není jeho. Co se týče smluv o pronájmu reklamní plochy uzavřené mezi Mount Futapu jako pronajímatelem a společností DG ADVANTAGE jako nájemcem reklamní plochy na soutěžním vozidle Mitsubishi, které byly svědkovi rovněž předloženy, svědek vypověděl: „*Smlouvy jsem nesjednal, obsah smluv neznám, nevím, co obsahují. Na smlouvách, kromě smlouvy z 18. 7. 2015 na Barum Rally Zlín, je podpis můj, ale nevzpomínám si, kdo mi smlouvy k podpisu předložil*.“ Svědek dále uvedl, že nevystavil ani faktury za předmětná plnění pro odběratele společnost DG ADVANTAGE, a že nemá k dispozici ani žádné razítko. V rámci svědecké výpovědi dále uvedl, že nezná společnost Charouz Racing System (závodní speciál Mitsubishi byl v majetku této společnosti do 16. 12. 2011, poté ho odkoupil Ing. V. P.). Zmínil, že pana P. nezná a nikdy s ním nejednal (viz protokol ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1718705/15/3301-61563-709190).
34. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uzavřel, že společnost Mount Futapu nesplnila svoji daňovou povinnost, pro správce daně je nekontaktní, jedná se proto o tzv. „ztraceného obchodníka“ (missing trader). Právě u této společnosti se podle něj nachází chybějící daň.
35. Soud je přesvědčen, že žalovaný se otázkou existence podvodu v napadeném rozhodnutí dostatečně zabýval (zejména str. 11 napadeného rozhodnutí) a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu vysvětlil, v čem daňový podvod spočíval (viz např. žalobkyní citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 - 44). Soud se ztotožňuje se závěry správních orgánů, že předmětné obchodní transakce jsou

zatíženy podvodem na DPH. Nutno dodat, že sama žalobkyně v podaném odvolání s tímto závěrem souhlasila. V žalobě však již s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního tvrdila, že žalovaný ve věci existence podvodu na DPH neunesl své důkazní břemeno. S tím se však soud neztotožňuje.

36. Správce daně v projednávané věci zjistil, že v rámci předmětného dodavatelsko-odběratelského řetězce došlo u přeprodeje reklamy k výraznému navýšení její ceny, společnosti Mount Futapu a DG ADVANTAGE se staly plátcí DPH těsně před realizací předmětných transakcí a obě společnosti měly toho času sídlo v Praze na adresách, na kterých poskytuje služby virtuálních sídel společnost OFFICE HOUSE SE. Z výpovědi svědka S. Č. správce daně zjistil, že jednatel společnosti Mount Futapu o činnosti této společnosti nic neví, žádné doklady nevystavoval a předmětné smlouvy jménem společnosti Mount Futapu neuzavřel, ani nepodepsal. Správce daně konečně zjistil, že společnost Mount Futapu podala daňová přiznání k DPH za zdaňovací období roku 2011, ale vykázané daňové povinnosti neuhradila a pro správce daně je dlouhodobě nekontaktní. Soud souhlasí se žalovaným (i správcem daně), že tyto skutečnosti ve svém celku svědčí o tom, že předmětné obchodní transakce jsou zatíženy podvodem na DPH a správce daně unesl důkazní břemeno stran prokázání existence daňového podvodu.
37. Jako nepřijatelnou je nutno odmítnout argumentaci žalobkyně, že předmětné obchodní transakce nebyly zatíženy podvodem na DPH, neboť nebyla neoprávněně použita daňová identifikační čísla, nebylo zjištěno, že by společnosti popsané v řetězci zmizely, a žalobkyně se nestala pro správce daně nekontaktní. Uvedenou argumentaci, že *„[p]odvodem na DPH potom může být rovněž situace, kdy k vylákání daňové výhody daňový subjekt neoprávněně použije daňové identifikační číslo nebo kdy zmizí ještě dříve, než daňové orgány stihnou jakkoliv zasáhnout (...)“* žalovaný uváděl v napadeném rozhodnutí pouze obecně a popisoval možné varianty a modifikace daňových podvodů, nevztahoval je však přímo k případu žalobkyně. Se žalobkyní lze souhlasit, že uvedené skutečnosti nebyly v projednávaném případě tvrzeny. Jak však správně uvedl žalovaný, podvody na DPH mohou nabývat nejrůznějších variant. V předmětném případě se na podvodu podílely více než dva daňové subjekty v řetězci za sebou (tzv. řetězové podvody) tak, že daňovým subjektem nebyla odvedena určitá částka získaná jako DPH (Mount Futapu) a druhý daňový subjekt si ji čerpal za nestandardních okolností. Tento způsob daňového podvodu žalovaný dostatečně určitě popsal v napadeném rozhodnutí, proto jeho závěry o existenci daňového podvodu obstojí.
38. S ohledem na výše uvedené nepovažuje soud za příléhavý odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, *Vyrtych*, ve vztahu k žalobní námitce prokázání existence daňového podvodu správcem daně. Nejvyšší správní soud ve věci *Vyrtych* vyslovil, že ani v rozhodnutí o odvolání, ani v rozsudku městského soudu nebylo definováno, v čem podvodné jednání v daném případě spočívalo, kdo jej spáchal a jaká byla aktivní účast stěžovatele na tomto tvrzeném podvodném jednání. V nyní projednávané věci však žalovaný přesvědčivě tyto skutečnosti v napadeném rozhodnutí popsal a existenci daňového podvodu prokázal.
39. Nepříléhavý je rovněž odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 – 48, *Filák*. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že správce daně se zabýval pouze subjektivní stránkou věci, tj. vědomostí daňového subjektu o tom, že je součástí daňového podvodu, avšak dostatečně nepopsal

objektivní stránku věci, tj. existenci daňového podvodu. V nyní projednávané věci nicméně žalovaný této své povinnosti dostál.

40. Námitka neprokázání existence daňového podvodu proto není důvodná.

IV. B) Námitka neprokázání vědomosti žalobkyně o zapojení do podvodného jednání

41. Žalobkyně dále zpochybňovala závěr žalovaného, v němž bylo na základě zjištěných objektivních okolností dovozeno, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného jednání věděla nebo vědět mohla.

42. Správní orgány v posuzované věci zjistily následující objektivní okolnosti: (1) hodnota samotného plnění, (2) hodnota plnění vzhledem k tržbám žalobkyně, (3) neexistence marketingové strategie a iracionální podnikatelské chování žalobkyně, (4) parametry loga umístěného na vozidle, (5) navázání obchodní spolupráce žalobkyně a jejího dodavatele a (6) nedostatečně ošetřená smluvní dokumentace.

43. Soud souhlasí se žalovaným, že objektivní okolnosti zjištěné v posuzované věci ve svém souhrnu svědčí pro závěr, že žalobkyně věděla nebo vědět mohla a měla, že se přijetím plnění od dodavatele DG ADVANTAGE účastní podvodu na DPH.

44. Prvotní objektivní okolností je výrazné navýšení ceny plnění. Cena za pronájem reklamní plochy na soutěžním vozidle Mitsubishi byla v dodavatelsko-odběratelském řetězci výrazně navýšena z 20 000 Kč bez DPH za veškerou reklamní plochu na jeden závod na 850 000 Kč bez DPH za drobnou reklamní plochu v rámci jednoho závodu bez zásadního opodstatnění. Soud se plně ztotožňuje se žalovaným, že uvedené navýšení ceny za pronájem malé reklamní plochy na závodním speciálu nemá žádné racionální opodstatnění a nákup reklamy od dodavatele DG ADVANTAGE nepřinesl žalobkyni v podstatě žádnou přidanou hodnotu. Žalobkyně navíc mohla reklamu sjednat přímo s Ing. V. P. za řádově nižší částku, nikoliv přes prostředníka.

45. Za umístění loga na závodním speciálu Mitsubishi na MČR v rally zaplatila žalobkyně v roce 2011 celkově 5 100 000 Kč bez DPH. Tato částka, která jako daňově uznatelný výdaj vstupuje okamžitě do nákladů, odpovídá více než čtvrtině celkových tržeb žalobkyně v roce 2011 (dle hlavní účetní knihy za období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 činily tržby žalobkyně 19 mil. Kč).

46. Je tedy zřejmé, že žalobkyně na tuto formu propagace objektivně vynaložila velmi významnou část svých příjmů, aniž by však současně prováděla marketingové plánování. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by žalobkyně tuto reklamní kampaň a její dopad na své hospodaření nějakým způsobem vyhodnocovala, což je vzhledem k hrazené ceně značně nestandardní a podezřelá okolnost. Rovněž soud je přesvědčen, že se žalobkyně nechovala ekonomicky zcela racionálně, pokud vložila značné finanční prostředky do reklamní kampaně, u níž neměla zjištěn budoucí přínos pro její podnikatelskou činnost. Podnikání žalobkyně bylo přitom založeno na dlouhodobém pronájmu nemovitostí a bylo lokálního významu. Z tohoto důvodu propagace žalobkyně na závodech rallye v jiných oblastech České republiky s největší pravděpodobností nemohla znamenat příliv nových klientů či navýšení tržeb žalobkyně, přesto na ni byly vynakládány stejné objemy finančních prostředků; tyto skutečnosti správně zohlednil žalovaný v bodě 49 napadeného rozhodnutí.

47. Dodavatel žalobkyně, společnost DG ADVANTAGE, jakož i subdodavatel, společnost Mount Futapu, nepropagovaly svou činnost prostřednictvím webových stránek, přestože

se jedná o standardní součást podnikání, respektive nikoli nákladný a zároveň efektivní způsob, kterým lze nabízet výrobky či služby nejširšímu spektru zákazníku a prezentovat tak svou ekonomickou činnost. Dodavatel žalobkyně navíc v době uzavření předmětných smluv sídlil na adrese, na kterých společnost OFFICE HOUSE SE poskytuje služby virtuálních sídel. I tyto okolnosti, přestože by samy o sobě nesvědčily o nestandardnosti obchodních transakcí, mají ve spojení s dalšími objektivními okolnostmi pro věc význam.

48. Další objektivní okolností byly podle žalovaného parametry umístěvaného loga. Ze spisového materiálu vyplývá, že v případě loga žalobkyně se jednalo o dvě malé plochy na vozidle Mitsubishi (po obou stranách karoserie nad zadní nápravou) o rozměrech zhruba 55 x 11 cm. Zde byl umístěn nevýrazný červený nápis „*Alpha Moravia*“ (původní označení žalobkyně, pozn. soud) na žlutém poli, který vzhledem k malým rozměrům a nekонтastnosti barev nebyl příliš dobře čitelný. Velikost loga a jeho umístění navíc nebylo mezi žalobkyní a společností DG ADVANTAGE písemně ujednáno. Žalobkyně tak neměla žádnou právní jistotu ohledně velikosti a umístění svého loga. Soud souhlasí se žalovaným, že vzhledem k ceně, kterou za pronájem reklamní plochy žalobkyně uhradila, se jeví nestandardní, že nebyly smluvně ujednány parametry inzerovaného loga (velikost, umístění na vozidle, případně jeho čitelnost pro diváky rallye závodu). Zmíněné skutečnosti podle soudu nasvědčují tomu, že o parametry loga žalobkyni ve skutečnosti nešlo a stačilo jí jakékoli logo. Takový přístup jistě nevypovídá o postupu žalobkyně s péčí řádného hospodáře.
49. Rozpory panují i ohledně tvrzení o způsobu navázání spolupráce mezi žalobkyní a společností DG ADVANTAGE. Jednatel dodavatele, Ing. R. L., vypověděl, že na konkrétní způsob navázání obchodní spolupráce se žalobkyní si nepamatuje a že jednal s panem Z., jednatelem žalobkyně. Na otázku, zda společnost DG ADVANTAGE spolupracovala se žalobkyní i v předchozích letech svědek odpověděl, že nikoli. Jednotlivé verze o způsobu navázání spolupráce žalobkyně a dodavatele se však rozcházejí. Žalobkyně totiž prostřednictvím zmocněnce tvrdila, že pan Z. znal pana L. delší dobu, neboť dříve jí poskytoval reklamu přes společnost DG Advices.
50. Smlouvy mezi společností DG ADVANTAGE a žalobkyní byly uzavřeny písemně, měly však ryze formální charakter. Z pohledu žalobkyně jakožto zadavatele reklamy nebylo ve smlouvách jasně specifikováno, jak velkou reklamní plochu si za 850 000 Kč bez DPH za jeden závod pronajímá, ani to, kde se tato plocha má na vozidle nacházet. Ve smlouvách nebyl určen ani rozsah reklamního materiálu, fotodokumentace a DVD (zda se má například jednat o propagační videa, atd.). Stejně tak nebyl ve smlouvách upraven styk s médii a další propagace obchodního jména a loga žalobkyně ze strany společnosti DG ADVANTAGE. Žalobkyně uzavřela smlouvu, která nebyla konkrétní, a vystavovala se riziku, že za své peníze nedostane takové plnění, které by bylo adekvátní fakturované částce. Parametry samotného loga byly podle Ing. L. ujednány pouze ústně, nikoli písemně. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že absencí podrobnější smluvní úpravy parametrů loga ve smlouvě se žalobkyně vystavovala riziku, že reklamní logo bude drobné, hůře viditelné a že propagace nepřinese žalobkyni očekávaný přínos pro její podnikání.
51. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí detailně popsal smluvní ujednání týkající se sankce za neuhrazení poskytnutého plnění. Z výpisů z účtů žalobkyně bylo zjištěno, že při platbách za předmětná plnění na účet společnosti DG ADVANTAGE nebyly dodržovány termíny splatnosti uvedené na daňových dokladech. Úroky z neuhrazené

částky však nebyly společností DG ADVANTAGE požadovány. Odkázat lze proto na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž plyne, že nevymáhání dlužných částek vzbuzuje důvodnou pochybnost o řádném podnikatelském záměru (srov. přiměřeně rozsudek ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015 - 29).

52. Jak správně uvedl žalovaný, všechny výše uvedené skutečnosti samy o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu však tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34). Právě ve svém celku totiž zjištěné objektivní skutečnosti představují takový souhrn neobvyklých skutečností, který by u náležitě obezřetné obchodní společnosti, která provozuje ekonomickou činnost obvyklým způsobem, měl vést k pojetí podezření stran opravdového podtextu řetězce realizovaných transakcí. V takových situacích je namísto minimálně vysoký stupeň „prověření“ obchodního partnera ze strany daňového subjektu (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017 - 60).
53. Popsané objektivní okolnosti tak u žalobkyně měly vyvolat přinejmenším podezření, zda se přijetím dotčeného plnění nebude podílet na daňovém podvodu (přiměřeně viz rozsudek SDEU ve věci *Mahagében a Dávid*, bod 60). Za dané situace tak bylo možné po žalobkyni rozumně požadovat, aby přijala opatření, která by zajistila, že se přijetím předmětného plnění nebude podílet na daňovém podvodu.
54. Za rozumná opatření přitom nelze považovat tvrzení žalobkyně, podle níž nenesla riziko nezaplacení služby, nebo stálost a kontinuita DG ADVANTAGE, která vznikla již v roce 1992. Soud se ztotožňuje se žalovaným, že tato opatření hrubě nedostačují pro možné vyloučení vědomosti žalobkyně o podvodném jednání. Ze zjištění učiněných v daňovém řízení vyplývá, že žalobkyně jednala neobezřetně, ekonomicky neracionálně a že nepřijala dostatečná opatření, aby účasti na podvodném jednání zabránila.
55. Lze tak shrnout, že objektivní okolnosti ve svém souhrnu jasně ukazují, že žalobkyně o daňovém podvodu věděla nebo mohla vědět, přičemž nepřijala dostatečná opatření, aby svojí účastí na podvodném jednání zabránila.
56. Skutečnosti zjištěné v daňovém řízení a závěry z nich dovozené nejsou v rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Výrtych*, na který žalobkyně odkázala. Ve zprávě o daňové kontrole ve věci *Výrtych* správce daně uvedl, že odpočet nelze uznat z důvodu, že v řetězci transakcí se zbožím, které předcházely dodání zboží daňovému subjektu, byl spáchán podvod na DPH a že si daňový subjekt mohl být vědom toho, že se účastní podvodu na dani z přidané hodnoty, neboť bude čerpat odpočet z navýšené ceny zakázky, která nebude v plné výši odvedena. Podle Nejvyššího správního soudu bylo zjevné pouze to, že subdodavatel daňového subjektu neodvedl daň; to však samo o sobě nesvědčí o existenci daňového podvodu, ani o tom, že existuje jakákoliv spojitost mezi touto společností (subdodavatelem) a daňovým subjektem a o tom, že daňový subjekt měl a mohl vědět, že byl zapojen do obchodního řetězce zatíženého (na samém jeho počátku) podvodem na DPH. Ve věci *Výrtych* tak byla vědomost daňového subjektu o podvodu na DPH dovozena pouze ze skutečnosti, že přechází společnost v řetězci nesplnila své daňové povinnosti, což shledal Nejvyšší správní soud jako nedostatečné. V nyní řešeném případě je však situace odlišná. Existence daňového

podvodu nebyla dovozena jen a pouze z neplnění daňové povinnosti jedním článkem obchodního řetězce, ale rovněž ze skutečnosti, že v rámci předmětného dodavatelsko-obdobratelského řetězce došlo u přepravece reklamy k výraznému navýšení její ceny, společnosti Mount Futapu a DG ADVANTAGE se staly plátcí DPH těsně před realizací předmětných transakcí a obě společnosti měly toho času sídlo v Praze na adresách poskytujících služby virtuálních sídel. Jednatel společnosti Mount Futapu o předmětné činnosti společnosti nic nevěděl, doklady nevystavoval a smlouvy neuzavřel. Okolnosti zjištěné v nyní projednávané věci se tak značně liší od případu Vyrtych. V řízení před daňovými orgány bylo objektivně prokázáno, že žalobkyni byly známy indicie, které svědčily o existenci daňového podvodu a o možném zapojení žalobkyně do tohoto podvodu. Žalobkyně však nepřijala dostatečná opatření, aby se své účasti na podvodu vyhnula. Závěr žalovaného o vědomosti žalobkyně o svém zapojení do daňového podvodu je proto správný a v souladu s rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věci *Vyrtych* nebo *Filák*.

57. Námitka proto není důvodná.

IV. C) Námitka nepřijatelného přenesení důkazního břemene

58. Žalobkyně rovněž tvrdila, že správce daně ve věci podvodu na DPH nesprávně přenesl důkazní břemeno na žalobkyni.

59. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že důkazní břemeno ohledně skutečností prokazujících daňový podvod nese správce daně. O přesunu důkazního břemene na daňový subjekt, aby prokázal, že se daňového podvodu neúčastnil, nelze uvažovat (viz rozsudky ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 – 30, a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 – 28).

60. Odpovědnost za zjištění skutkového stavu věci, včetně prokázání objektivních okolností, z nichž vyplývá, že si daňový subjekt nepočínal přiměřeně obezřetně, tedy má výlučně správce daně. To platí bez ohledu na okolnost, jakou procesní taktiku své obrany daňový subjekt zvolí. V oprávnění daňového subjektu nabízet důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně je proto zapotřebí primárně vidět právo osoby, proti níž se řízení vede, nikoliv její důkazní břemeno. Nenabízí-li daňový subjekt možné varianty skutkového děje, může tím zjednodušit důkazní pozici správce daně. Na správci daně leží důkazní břemeno k prokázání buď vědomosti daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takové neobezřetnosti, že kdyby k ní nedošlo, daňový subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil a mohl by se takového zapojení vyvarovat. Budou-li závěry ohledně objektivních okolností nasvědčujících tomu, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl nebo vědět mohl, skutkově podložené, logicky a vzájemně nerozporné a nenabízející rozumně přesvědčivé vysvětlení, správce daně důkazní břemeno unese. V opačném případě je správce daně povinen nárok na odpočet daně uznat.

61. Čím větší aktivitu (kvalifikovanou) daňový subjekt při své obraně vyvine, tím větší nároky budou kladeny na správce daně. Bude povinen svá dosavadní zjištění obhájit a odstranit případné pochybnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34). Platí tedy, že zatímco uskutečnění zdanitelného plnění je povinen prokázat plátce DPH nárokující si odpočet, případnou účast plátce na daňovém podvodu prokazuje správce daně. Daňový subjekt totiž tíží daňové břemeno pouze ve

vztahu k těm skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popř. v dalších podáních (viz § 92 odst. 3 daňového řádu).

62. V projednávaném případě své důkazní břemeno k prokázání existence daňového podvodu a vědomého zapojení žalobkyně do něj unesl [viz část IV. B) rozsudku]. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně popsal skutečnosti, ve kterých podvod na DPH spočíval. Dále prokázal existenci objektivních okolností svědčící o tom, že žalobkyně o účasti v řetězci zasaženém daňovým podvodem věděla nebo vědět mohla a měla. Současně nebylo zjištěno, že by žalobkyně přijala dostatečná opatření k tomu, aby své účasti na podvodu zabránila. Jak soud uvedl výše, žalobkyní tvrzená opatření k vyloučení účasti na podvodu nepostačovala.
63. Uváděl-li žalovaný na stranách 4 až 5 napadeného rozhodnutí, že „[d]ůkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží na správci daně. K přenesení tohoto důkazního břemene zpátky na daňový subjekt dochází na základě tzv. vědomostního testu,“ je nutné jeho argumentaci do jisté míry korigovat. Z výše citované judikatury jednoznačně plyne, že při prokazování účasti daňového subjektu k přesunu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt nedochází, neboť důkazní břemeno spočívá vždy na správci daně (viz bod 60 rozsudku). V nyní posuzovaném případě však k přenášení důkazního břemena nedošlo a žalovaný své důkazní břemeno ohledně zapojení žalobkyně do daňového podvodu unesl.
64. Námitka proto není důvodná.

IV. D) Námitka neuplatnění § 109 zákona o DPH

65. Žalobkyně namítala, že jí neměl být odepřen nárok na odpočet DPH, ale namísto toho měl být aplikován institut ručení podle § 109 zákona o DPH.
66. Shodnou argumentací se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 – 56. V něm dospěl k závěru, že institut ručení podle § 109 zákona o DPH nepředstavuje speciální úpravu vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodu na DPH. Základní podmínkou pro uplatnění zásady *lex specialis derogat generali* je, že speciální i obecné ustanovení upravuje totožnou materii, což ve vztahu k odepření nároku na odpočet daně a k institutu ručení není naplněno. Tyto instituty se totiž uplatní v různých fázích daňového řízení. Institut odepření nároku na odpočet daně spadá svou povahou do fáze nalézacího řízení, zatímco institut ručení systematicky spadá do fáze placení daní. Právě ve fázi placení daně pak funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady již stanovené daně. Na nutnost rozlišení těchto dvou fází upozorňuje i zákonodárce v důvodové zprávě k § 172 daňového řádu, v níž uvádí: „*Nutno připomenout, že daňové řízení probíhá ve dvou fázích. Cílem první fáze je daň zajistit a stanovit (fáze nalézací). V druhé fázi je nutné zajistit zaplacení stanovené daně (fáze platební). Ve fázi nalézací je daňové řízení vztahem mezi daňovým subjektem a správcem daně. Ručitel v tomto případě nemá postavení dalšího účastníka řízení, což odpovídá zejména zásadě procesní ekonomie i zásadě přiměřenosti, neboť opačný přístup by vedl k tomu, že by se veškerá komunikace musela vést jak s daňovým subjektem, tak s ručitelem, přičemž ručitele se výsledek tohoto řízení bude přímo týkat pouze v nepatrném procentu případů (tehdy, kdy daňový subjekt nesplní svou daňovou povinnost). To by ve svých důsledcích vedlo k nehospodárnému zatěžování ručitelů, kterým by tak byly zasílány písemnosti ze strany finančních úřadů, které se jich přímo netýkají. Ručitele se tak přímo dotýká až fáze platební, a to pouze v případě, kdy nastanou podmínky uvedené v § 171.*“

67. Argumentace žalobkyně, že měl daň od ztraceného obchodníka vybrat jeho místně příslušný správce daně či mělo být využito institutu ručení, s odkazem na výše uvedený rozsudek č. j. 7 Afs 8/2018-56 neobstojí. Žalobkyně si nárokovala odpočet DPH z plnění přijatých od DG ADVANTAGE, bylo proto povinností správce daně oprávněnost jejího nároku přezkoumat. Správce daně v předmětné věci nárok na odpočet z předmětných plnění odmítl, neboť prokázal existenci daňového podvodu i vědomost žalobkyně o účasti na něm. Nárok na odpočet tak žalobkyni nemohl být přiznán, nehledě na skutečnost, zda se místně příslušný správce daně snažil vybrat daň od ztraceného obchodníka či nikoliv.
68. Námitka tak není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

69. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
70. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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 26. března 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu