



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **MADAC STEEL s. r. o.**
Vyšehradská 1349/2, 128 00 Praha
zastoupeného advokátem Mgr. Martinem Blaškem, LL.M.
sídlem Olbrachtova 1334/27, 710 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 43109/18/5300-22441-711776 ze dne 26. 9. 2018,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 29. 11. 2018 domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 43109/18/5300-22441-711776 ze dne 26. 9. 2018, kterým byl k odvolání žalobce potvrzen napadený dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č. j. 3695742/17/3207-51522-801580 ze dne 1. 12. 2017. Daň byla doměřena z důvodu neuznání žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně ve vztahu k plnění poskytnutému žalobci společností TONDINO SE, se sídlem Sokolská třída 966/22, Moravská Ostrava, 702 00 Ostrava, jímž byly reklamní služby spočívající v umístění reklamy na fotbalovém stadionu v Uherském Hradišti na banneru o velikosti 6x1m v jarní části sezóny 2014/2015. Orgány finanční správy dospěly k závěru, že předmětná obchodní transakce byla zasažena podvodem, o němž odvolatel přinejmenším vědět mohl a měl, a proto nárok žalobce na odpočet neuznaly.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce se správní žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného a uvádí, že jím byl zkrácen na svých právech. Žalobce má za to, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně i rozhodnutí žalovaného jsou nezákonná, resp. předmětné řízení trpí závažnými vadami, jelikož správní orgány nezjistily řádně skutkový stav, dopustily se nesprávného právního posouzení skutků, v rámci posouzení skutků překročily meze správního uvážení a rozhodly v rozporu s právní úpravou i ustálenou rozhodovací praxí, přičemž rozhodnutí správních orgánů nemají oporu v provedeném dokazování ani platných zákonech. Z výroků obou rozhodnutí není zcela zřejmé, jakými podklady se správní orgány při jejich rozhodování řídily, neboť jejich skutkové závěry jsou převážně spekulativní. Obě rozhodnutí tak považuje žalobce pro nedostatek důvodů za nepřezkoumatelná. Žalobce má předně za to, že se žalovaný s námitkami uváděnými žalobcem ve svém odvolání vůbec nevypořádal. Žalovaný dále dle žalobce porušil základní pravidlo presumpce nevinu, když jej již v tomto stádiu správního řízení označuje za účastníka daňového podvodu. Žalobce dále namítá, že jedinou relevantní okolností, kterou správce daně podvod odůvodňuje, je údajně nepřiměřená cena za reklamní plnění, přestože tento závěr správce daně nebyl dosud řádně prokázán. Žalobce má za to, že aniž by existovaly náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, jakékoliv nepřímé prověřování údajů obchodních partnerů daňovým subjektům v zásadě nepřísluší a toto je věcí orgánů daňové správy, nicméně že si společnost TONDINO SE před uzavřením smlouvy prověřil na základě veřejně dostupných informací, a to v rámci běžného základního ověření, kdy prostřednictvím nahlížení do obchodního rejstříku zjistil, kdo je oprávněn za dodavatele právně jednat. Dále žalobce ověřil, že společnost zakládá do sbírky listin veškeré dokumenty, k jejichž založení je povinna. V živnostenském rejstříku daňový subjekt ověřil předmět činnosti dodavatele, kterým byla mj. reklama a marketing. Nahlédnutím do insolvenčního rejstříku zjistil, že se dodavatel nedostal do úpadku ani na něj nebyl podán žádný insolvenční návrh. V registru plátců DPH daňový subjekt ověřil plátcovství dodavatele a jeho daňové identifikační číslo. Dle žalobce informace uvedené ve veřejných rejstřících nevykazovaly žádné nesrovnalosti, ze kterých by bylo možné usuzovat na podvod na DPH. Náležitou obezřetnost daňový subjekt pak projevil zejména tím, že plnění předmětu smlouvy průběžně osobně kontroloval. Vše výše uvedené dle žalobce

svědčí o dostatečné opatrnosti daňového subjektu v rámci sjednávání a realizace jeho obchodů za účelem minimalizace podnikatelského rizika. Žalobce dále poukazuje na skutečnost, že požadavky na něj kladené v rámci přijetí rozumných opatření a prověřování obchodních partnerů se s ohledem na nedávný postup samotné finanční správy jeví jako přehnané, a odkazuje na obchodní transakci Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“), které dle žalobce v minulosti nakoupilo mobilní telefony od dodavatele, u kterého v té době už 11 měsíců probíhala kontrola kvůli podezřením z podvodů s DPH, a žádá o porovnání předmětné věci s postupem GFŘ, z čehož má být zjištěno, že požadavky na žalobce ze strany orgánů daňové správy byly přehnané. Žalobce dále namítá, že ač ve svém „Vyjádření“ uplatnil zcela konkrétní námitky proti výsledku kontrolního zjištění a poukázal na zcela zásadní skutečnosti prokazující jeho tvrzení, správce daně se k těmto konkrétním námitkám postavil tak, že hledal jakýkoliv, byť nevýznamný, důvod pro odmítnutí jeho konkrétních námitek, svědecké výpovědi vytrhával z kontextu či přímo měnil jejich význam a omezil se na zcela paušální vyjádření, případně se k námitkám ani nevyjádřil. Žalobce má za to, že ve svém „Vyjádření“ podrobným způsobem uvedl, na základě jakých důvodů se domnívá, že správce daně nevzal při hodnocení důkazních prostředků v potaz vše, co vyšlo v průběhu daňového řízení najevo, reakce správce daně na tyto skutečnosti však nenaplnuje požadavky kladené judikaturou správních soudů na přezkoumatelnou správní úvahu. Žalobce rovněž namítá, že důkazní břemeno, které ho primárně tížilo, zcela jednoznačně unesl a toto důkazní břemeno bylo přeneseno v průběhu daňového řízení na správce daně, neboť žalobcem podané důkazy potvrdily věrohodnost a správnost jeho tvrzení. Žalobce dále uvedl, že není zřejmé, z jakého důvodu správce daně nikterak nehodnotí i takové důkazní prostředky, které jsou v jeho prospěch. Naopak, když už správce daně použije nějakou skutečnost, je to vždy jen v neprospěch daňového subjektu, přičemž předmětnou skutečnost interpretuje velmi jednostranným způsobem.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

3. Žalovaný se k žalobě vyjádřil tak, že předmětem sporu je otázka, zda byl žalobce součástí obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem, tedy zda věděl či měl a mohl vědět, že je součástí podvodného jednání jiných daňových subjektů a zda má nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od společnosti TONDINO SE. Žalovaný se nejprve ohradil, že žalobce v žalobě uplatnil nové námitky, které v odvolacím řízení neuplatnil, a dále, co se týče prokázání existence daňového podvodu, žalovaný odkázal na body 35 až 41 napadeného rozhodnutí. Při posouzení podvodu na DPH vychází žalovaný z judikatury Nejvyššího správního soudu, která podvod na DPH chápe jako kombinaci chybějící daně u některého z článků řetězce (narušení neutrality) a podezřelých okolností, tedy nestandardních okolností, jež ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo právě v důsledku podvodného jednání. Rozhodné je při tom posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Několik článků obchodního řetězce neuhradilo svoji daňovou povinnost za předmětné zdaňovací období, a to společnosti TONDINO SE a GARDIAN INVESTMENT s.r.o. U těchto subjektů tak byla identifikována chybějící daň. Daňový podvod byl konstatován nejen vzhledem k chybějící dani, ale i vzhledem k nestandardnostem v celém řetězci, které ve svém souhrnu prokazují existenci daňového podvodu. Žalovaný má za to, že unesl důkazní břemeno na základě tzv. vědomostního testu, který předpokládá judikatura SDEU

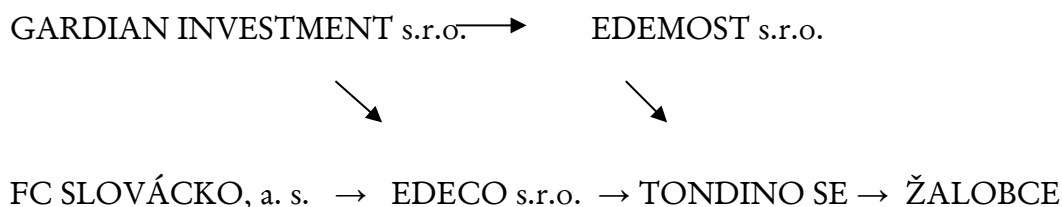
i vnitrostátních správních soudů a má za to, že byl prokázán daňový podvod i účast žalobce na něm. Co se týče kauzy GFŘ, má žalovaný za to, že GFŘ vystupovalo v pozici koncového zákazníka a nákup učinilo pro svou osobní potřebu, nikoliv pro uskutečňování dalšího zdanitelného plnění v rámci své ekonomické činnosti, a nebyla tak splněna jedna z podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. GFŘ tak nemohlo uplatňovat nárok na odpočet z daně, což ani nečinilo. Žalovaný je toho názoru, že žalobce přiměřená opatření k eliminaci rizika účasti na daňovém podvodu nepřijal a nemůže se tak dovolávat dobré víry. Ze zjištěných objektivních okolností jsou zjevné indicie, které měly v daňovém subjektu vzbudit podezření, že se účastní řetězce stíženého podvodem, avšak žalobce nepřijal dostatečná opatření, aby zamezil své účasti na podvodu na DPH. Žalovaný dále uvedl, že má za to, že se plně v souladu se zákonem a ustálenou judikaturou vypořádal s odvolacími námitkami, a má za to, že rozhodnutí je dostatečně odůvodněno a je plně přezkoumatelné. Žalobce ani neuvedl, se kterými námitkami se žalovaný nevypořádal dostatečně, a pouze skutečnost, že žalobce nesouhlasí se závěry žalovaného v napadeném rozhodnutí, nezakládá jeho nezákonnost. Žalovaný dále uvedl, že za spolupachatele musí být považován i daňový subjekt, který se na přípravě podvodu nijak nepodílel, ale přehlížel zjevné nestandardnosti. Není nutná vědomost daňového subjektu o podvodném jednání konkrétního článku řetězce, ale postačí existence objektivních okolností, na základě kterých daňový subjekt může nabýt podezření o podvodném charakteru transakce jako celku. Předmětné objektivní okolnosti nepředstavují pouhou odchylku od běžného (standardního) způsobu obchodování, ale musí se jednat o indicie, které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu. Dle žalovaného žalobce vědět měl a mohl, že se účastní obchodů, které jsou stíženy podvodem na DPH, když cena reklamních služeb byla nedůvodně vysoká, přičemž jednatel žalobce se dlouhodobě pohybuje ve sportovním prostředí, má určitou znalost sportovního prostředí a byl schopen zjistit a posoudit neadekvátnost ceny za deklarované reklamní služby. Mezi další okolnosti vzbuzující pochybnosti byly zařazeny také zjevné rozdíly mezi smluvním ujednáním a faktickou realizací reklamních služeb, neprovedení průzkumu trhu, náklady na zajištění reklamních služeb, analýza dopadu přijatých reklamních služeb. Ze spisového materiálu pak nevyplývá, že by žalobce učinil jakákoliv opatření k eliminaci možného rizika zapojení se do transakcí zasažených podvodem na DPH, žalobce nenabídl žádné důkazy, že se v obchodním styku choval s mírou obezřetnosti, kterou by bylo možné po daňovém subjektu v obdobném postavení a situaci spravedlivě požadovat. Žalovaný má dále za to, že důkazní břemeno unesl, neboť v předmětném řízení byla prokázána existence podvodu na DPH, vymezeny objektivní okolnosti a skutečnost, že žalobce nepřijal dostatečná opatření. Důkazní břemeno tedy nebylo na žalobce přeneseno, ale správce daně žalobce pouze vyzval k uplatnění jeho práva na kvalifikovanou procesní obranu v podobě tvrzení o přijatých a dodržovaných opatřeních a potažmo jejich případném prokázání. Žalovaný má za to, že se přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi stěžejními námitkami žalobce, které i řádně interpretoval, a navrhuje, aby soud žalobu zamítl s tím, že žalobci se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení a zastoupení.

IV. Posouzení věci soudem

4. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně dne 23. 2. 2016 zahájil u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2015 za účelem prověření přijatých zdanitelných plnění a oprávněnosti

uplatnění nároku na odpočet daně. Výsledek daňové kontroly popsal správce daně ve Zprávě o daňové kontrole č. j. 3678240/17/3207-61561-805118. Na základě provedeného dokazování dospěl správce daně k závěru, že žalobci nárok na odpočet DPH z plnění přijatého od společnosti TONDINO SE sice vznikl, ale byl žalobcem uplatněn neoprávněně. V rámci daňové kontroly byly totiž zjištěny objektivní okolnosti, na základě kterých bylo prokázáno, že předmětná obchodní transakce byla zasažena podvodem na DPH, a že o tom žalobce věděl nebo vědět měl nebo mohl. Správce daně pak dne 26. 9. 2018 vydal shora popsané prvostupňové rozhodnutí, proti němuž se žalobce odvolal. Na základě hodnocení důkazních prostředků získaných jak v odvolacím řízení, tak i v řízení vedeném v prvním stupni, se žalovaný ztotožnil s právním názorem správce daně, že plnění, z něhož žalobce uplatnil nárok na odpočet, je zatíženo podvodem na DPH, o němž žalobce vědět měl či mohl. Žalovaný proto odvolání proti platebnímu výměru prvostupňového správce daně napadeným rozhodnutím zamítl.

5. Orgány finanční správy zkoumaný obchodní řetězec vymezily následovně:



Při zkoumání vztahů ve výše uvedeném obchodním řetězci orgány finanční správy nejprve identifikovaly chybějící daň. Společnosti TONDINO SE byla doměřena daň za předmětné zdaňovací období ve výši 556 500 Kč, přičemž tato daň nebyla společností TONDINO SE uhrazena. Společnost GARDIAN INVESTMENT s.r.o. pak za předmětné zdaňovací období podala daňové přiznání k DPH až po uplynutí zákonem stanovené lhůty, přičemž ani ona vzniklou daňovou povinnost neuhradila. Ze zprávy o daňové kontrole č. j. 3678240/17/3207-61561-805118 podepsané dne 30. 11. 2017 dále vyplývá, že společnost GARDIAN INVESTMENT s.r.o. vlastní daňovou povinnost přiznala ve výši 43 185 289 Kč, je však nekontaktní a své povinnosti jako plátce neplní. Na základě uvedených skutečností, z nichž je zřejmé, že oba tyto články předmětného obchodního řetězce neuhradily svoji daňovou povinnost za zkoumané zdaňovací období, tak byla identifikována orgány finanční správy chybějící daň.

6. Orgány finanční správy se dále zabývaly nestandardními vztahy a praxí mezi výše uvedenými obchodními společnostmi a dospěly k názoru, že se jedná o účelově vytvořený obchodní řetězec, a to z následujících důvodů: Společnost TONDINO SE nebyla ve smluvním vztahu s 1. FC SLOVÁCKO, a. s., ačkoliv měla dle smlouvy s žalobcem poskytovat reklamní služby na stadionu tohoto klubu. Dále společnost EDECO s.r.o., která disponovala reklamní plochou na stadionech klubů 1. FC SLOVÁCKO, a. s. a SK Sigma Olomouc v předmětném zdaňovacím období vystavila společnosti TONDINO SE daňové doklady pouze za reklamní služby související s klubem SK Sigma Olomouc, přestože reklamní služby na stadionu klubu 1. FC SLOVÁCKO, a. s. byly žalobci poskytnuty jejím prostřednictvím. Dále společnost EDEMOST s.r.o., která s obchodní společností 1. FC SLOVÁCKO, a. s. nebyla ve smluvním vztahu a nebyla tak oprávněná

k poskytování reklamních služeb na jejím stadionu, vystavovala v předmětném zdaňovacím období společnosti TONDINO SE daňové doklady za reklamní služby na stadionu klubu 1. FC SLOVÁCKO, a.s. Do poskytování reklamních služeb byla zapojena rovněž společnost GARDIAN INVESTMENT s.r.o., jenž v předmětném zdaňovacím období vystavovala obchodním společnostem EDECO s.r.o. a EDEMOST s.r.o. daňové doklady za reklamní služby, které měly být poskytnuty na stadionech klubů 1. FC SLOVÁCKO, a. s. a SK Sigma Olomouc, tato společnost však nebyla s těmito fotbalovými kluby v žádném smluvním vztahu, a nebyla tak oprávněna vystavovat obchodním společnostem EDECO s.r.o. a EDEMOST s.r.o. daňové doklady za reklamní služby poskytované na stadionech uvedených fotbalových klubů, z čehož žalovaný usuzuje, že byla společnost GARDIAN INVESTMENT s.r.o. vložena do předmětného obchodního řetězce uměle, když tato společnost za předmětné zdaňovací období ani neuhradila svou daňovou povinnost. Výše identifikovaný obchodní řetězec byl tak dle zjištění orgánů finanční správy vytvořen účelově a neodpovídal uzavřeným smluvním vztahům s uvedenými fotbalovými kluby.

7. Orgány finanční správy dále na existenci daňového podvodu usoudily z nadhodnocené ceny reklamních služeb. Společnost 1. FC SLOVÁCKO, a. s. poskytla správci daně smlouvy o mediálním partnerství a provedení reklamy, které byly uzavřeny v roce 2014 a 2015 se sedmi různými obchodními společnostmi. Ze zkoumaných smluv o mediálním partnerství pak bylo orgány finanční správy zjištěno, že cena reklamy sjednaná mezi obchodní společnostmi 1. FC SLOVÁCKO, a. s. a jejími obchodními partnery byla průměrně cca 14krát nižší než cena uhrazená žalobcem společností TONDINO SE, s tím že cena reklamy sjednaná mezi společnostmi 1. FC SLOVÁCKO, a. s. a jejími obchodními partnery obsahovala navíc další doplňkové služby. Např. ze Smlouvy o mediálním partnerství a provedení reklamy uzavřené mezi společnostmi 1. FC Slovácko, a.s. a společností VYMYSLICKÝ-VÝTAHY spol. s r.o. dne 31. 1. 2015 vyplývá, že při ceně 110 000 Kč + DPH objednatel obdržel při každém domácím utkání Synot ligy a poháru FAČR umístění 3 ks reklamních rotačních panelů o rozměrech 3x1m, reklamní spot na světelné tabuli na tribuně D, 2 ks karet členství v klubu V.I.P., umístění loga v prostorách V.I.P. a na oficiálních webových stránkách fotbalového klubu, a zmínění loga ve zpravodaji fotbalového klubu vydaného před každým domácím utkáním. Z uvedených údajů je evidentní, že žalobce, který získal pouze jeden reklamní rotační panel o velikosti 3x1m bez jakýchkoliv dalších doplňkových služeb za cenu 400 000 Kč + DPH uhradil společnosti TONDINO SE cenu, která nebyla na trhu obvyklá.
8. Orgány finanční správy zjistily následující objektivní okolnosti, z nichž dospěly k závěru, že žalobce věděl či vědět mohl a měl, že se účastní podvodu na DPH:
 - (a) žalobce neprovedl průzkum trhu, uzavřel smlouvu se společností TONDINO SE a akceptoval tak cenu za reklamní služby, aniž by zjistil cenu obvyklou za poskytování obdobných reklamních služeb, a to přesto, že šlo o první obchodní transakci se společností TONDINO SE a první propagaci žalobce tímto způsobem, čímž žalobce nepostupoval s péčí řádného hospodáře a jednal neobežřetně,
 - (b) realizace plnění neodpovídala smluvnímu ujednání, neboť došlo k umístění reklamy žalobce na banneru o velikosti 3x1 m a nikoliv na banneru o velikosti 6x1 m, jak bylo ujednáno ve smlouvě, a dále reklamní služby nebyly poskytovány po celou smlouvenou

dobu, a to vše aniž by žalobce žádal po společnosti TONDINO SE kompenzaci za nedodržení rozsahu smluvního plnění,

(c) žalobce rovněž rezignoval na dodržování smluvních ujednání, neboť náklady na provedení reklamní služby měl dle smlouvy nést žalobce, ve skutečnosti je však nesla společnost TONDINO SE, která náklady na žalobce nepřefakturovala. Žalobce si tak byl vědom skutečnosti, že ujednání smlouvy je v rozporu s reálným průběhem poskytování reklamních služeb a ohledně této skutečnosti nepřijal žádná opatření,

(d) žalobce konečně ani dle výše uvedeného protokolu o ústním jednání neprovedl jakoukoliv analýzu dopadu předmětné reklamní služby, kdy pouze vycházel z doporučení stávajících obchodních partnerů, že tato forma prezentace žalobce je vhodná a prospívající dobrému obchodnímu jménu, což ale nijak nedoložil,

9. Ve věci u podepsaného soudu proběhlo dne 13. 11. 2019 ústní jednání; u něj strany setrvaly na svých stanoviscích.
10. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
11. Podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) se může ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen „rozhodnutí“), žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti.
12. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podle § 65 podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Krajský soud konstatuje, že žaloba byla podána řádně a včas a splňuje všechny zákonem předepsané náležitosti.
13. Předmětem sporu je skutečnost, zda se žalobce účastnil podvodu na DPH při obchodní transakci se společností TONDINO SE, zda o účasti na podvodu věděl nebo vědět mohl a měl, a zda je z tohoto důvodu žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně neoprávněný.
14. Podvod na dani z přidané hodnoty Nejvyšší správní soud definuje ve shodě s judikaturou SDEU takto: *„Judikatura SDEU pod pojmem podvod na dani z přidané hodnoty 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 Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48). Při stanovení základních východisek pro určení, zda daňový subjekt má či nemá nárok na daňový odpočet z důvodu účasti na daňovém podvodu, lze vycházet z rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) č. j. 9 Afs 333/2017-63 ze dne 18.10.2018, v němž NSS uvedl, že „jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH,*

o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět, a to k okamžiku obchodování. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval. Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasné patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází. Jakkoliv daňový subjekt zpochybňuje svou účast na podvodu, důkazní břemeno v tomto případě leží stále na správci daně a pořád se jedná o otázku jeho unesení. V projednávané věci byl tedy správce daně povinen prokázat, že v řetězci existuje daň související s uskutečněním plnění v řetězci, která měla být po právu odvedena do státního rozpočtu, odvedena nebyla a o tomto neodvedení stěžovatelka měla nebo mohla vědět, a to v době, kdy do obchodních transakcí vstupovala“. Z uvedeného rozsudku NSS tak lze vyvodit základní kritéria, se kterými se musí správce daně řádně vypořádat, aby daňovému subjektu mohl odeprít nárok na odpočet daně z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu, resp. z důvodu, že o podvodu na DPH věděl nebo vědět mohl a měl. Těmito kritérii jsou: a) zda bylo uskutečněno zdanitelné plnění a byly splněny zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, b) zda byla identifikována chybějící daň z přidané hodnoty, která měla být odvedena do státního rozpočtu = byla narušena daňová neutralita, c) zda daňový subjekt o neodvedení daně, resp. o daňovém podvodu věděl, či vědět měl nebo mohl v době, kdy do obchodní transakce vstupoval.

15. Co se týče kritéria a), k tomu krajský soud uvádí, že dle tvrzení orgánů finanční správy žalobce splnil formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z tohoto plnění, neboť bylo zjištěno, že plnění fakticky existovalo a bylo použito pro ekonomickou činnost žalobce, což shodně ve své žalobě uvádí i žalobce, jenž již v řízení před správcem daně doložil čtyři kusy CD, které obsahují záznamy fotbalových utkání, kde je umístěná reklama viditelná. Z uvedeného je tak zřejmé, že není sporu o tom, že bylo uskutečněno zdanitelné plnění a byly splněny zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně.
16. Ke kritériu b) krajský soud odkazuje na bod 5 tohoto rozhodnutí, ve kterém jsou vymezeny jednotlivé skutečnosti, ze kterých orgány finanční správy vycházely a dospěly k závěru, že byl spáchán podvod na DPH, kdy krajský soud má za to, že orgány finanční správy v souladu s výše uvedeným rozsudkem NSS dostatečně vymezily, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, a vylíčily řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo.
17. Ve vztahu ke kritériu c) pak krajský soud odkazuje na rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017, z něž vyplývá, že: „Pro posouzení, zda se žalobce účastnil podvodu na DPH spáchaného dodavatelem, 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 žalobce věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu.“ Z výše uvedených okolností obchodní transakce žalobce se společností TONDINO SE je zřejmé, že žalobce uhradil za reklamu cenu, která na trhu nebyla obvyklá. K výši ceny smluvního plnění se žalobce vyjádřil jednak ve Vyjádření ze dne 3. 11. 2017, kde argumentoval pouze

tím, že nepovažoval sjednanou cenu plnění za nadhodnocenou, protože fotbalový klub 1. FC Slovácko je účastníkem 1. fotbalové ligy a některé z jeho fotbalových utkání byly vysílány TV přenosem, a dále se žalobce vyjádřil v protokolu správce daně č.j. 1919580/16/3207-61561-805118 ze dne 29.4.2016 – Podání vysvětlení k obchodní transakci s obchodní společností TONDINO s.r.o., DIČ: CZ24165182, kde na otázku správce daně, zda si žalobce dělal průzkum cen reklamy u jiných poskytovatelů reklamy, odpověděl žalobce tak, že: „Nedělali, vzhledem k tomu, že ta cena nebyla nějak velká a jednalo se o půl roku, tak nebyl důvod si dělat průzkum trhu“. Z uvedeného tak vyplývá, že v době uzavření obchodní transakce žalobce výši ceny smluvního plnění nijak nezhodnotil a nezkoumal. Krajský soud má proto za to, že žalobce nejednal dostatečně obezřetně a s péčí řádného hospodáře, když navíc dle tvrzení jednatele žalobce v protokolu správce daně č.j. 1919580/16/3207-61561-805118 ze dne 29.4.2016 – Podání vysvětlení k obchodní transakci s obchodní společností TONDINO s.r.o., se v případě reklamních služeb přijatých od obchodní společnosti TONDINO jednalo o první spolupráci, a zároveň o první propagaci žalobce tímto způsobem. Jednatel žalobce se navíc dle tvrzení zástupce žalobce ve Vyjádření ze dne 3. 11. 2017 dlouhodobě pohybuje ve sportovním prostředí (jedenatel žalobce vlastní tenisový klub a již v minulosti objednával reklamu tohoto klubu na fotbalovém stadionu SK Sigma Olomouc), a proto byl schopen si běžnou cenu předmětných reklamních služeb zjistit a posoudit. Z uvedených skutečností však plyne, že žalobce žádný průzkum trhu neučinil, a proto již tohoto faktu lze usuzovat na zásadní neobezřetnost žalobce, neboť dle rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2012, čj. 1 Afs 26/2012-34, bod 22, lze na neopatrnost podnikatele usuzovat právě i skrze neprovedení průzkumu trhu, tj. neobeznámení se s fungováním trhu a jeho principy a charakteristikami před samotným započítáním obchodování. Žalobce tak nejednal s péčí řádného hospodáře a vystavil se tím zcela vědomě riziku účasti na daňovém podvodu.

18. Dále je třeba uvést, že dle vyjádření žalobce v protokolu správce daně ze dne 29. 4. 2016: „Po vzájemné konzultaci a jednání s Ing. P. byla z jeho strany předložena lokalita fotbalového klubu 1. FC SLOVÁCKO, a to z důvodu dostupných informací DS, že na tomto fotbalovém stadionu a v této oblasti působnosti má společnost TONDINO dobré obchodní vztahy, na základě kterých je schopna tuto reklamu pro DS zajistit.“ Ve vyjádření ze dne 23. 9. 2016 pak zástupce žalobce uvedl, že společnost TONDINO SE věrohodně deklarovala, že je pro žalobce schopna zajistit a realizovat předmětnou reklamu v místě, čase a za navržených podmínek, a z průběhu a obsahu jednání měl žalobce zato, že předmětnou reklamu zajistí a realizuje společnost TONDINO SE. Krajský soud zde odkazuje na rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008, dle nějž: „Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů“. Žalobce však vycházel pouze z obecných tvrzení o schopnosti společnosti TONDINO SE smluvní plnění zajistit a realizovat a z dostupných informací, že na daném stadionu má společnost TONDINO SE dobré vztahy, aniž by se jakkoliv zajímal o to, na základě jakých právních vztahů může společnost TONDINO SE předmětnou reklamu na stadionu umístit. Přitom společnost TONDINO SE se společností 1. FC SLOVÁCKO, a. s., žádnou smlouvu uzavřenou neměla a sama smluvní plnění nerealizovala; to bylo poskytnuto společností EDECO s.r.o., která sice smlouvu se společností 1. FC SLOVÁCKO, a. s., uzavřenou měla, a to Smlouvu o mediálním partnerství a provedení reklamy ze dne 1. 7. 2014, avšak

tato smlouva ji opravňovala k provádění reklamy na 8 ks reklamních rotačních panelů o rozměru pouze 3x1 m.

19. Další indicií nasvědčující účasti žalobce na daňovém podvodu je skutečnost vyplývající z dokumentu „*Reklamní plnění společnosti MADAC*“ ze dne 8. 6. 2015, z něhož vyplývá, že realizace plnění neodpovídala smluvnímu ujednání, když došlo k umístění reklamy žalobce na banneru o velikosti 3x1 m a nikoliv na banneru o velikosti 6x1 m, jak bylo ujednáno ve smlouvě, dále reklamní služby nebyly poskytovány po celou smluvenou dobu. Plnění tak bylo poskytnuto v menším rozsahu, než bylo mezi smluvními stranami sjednáno. Žalobce se k této skutečnosti ve výše uvedeném protokolu z 29. 4. 2016 vyjádřil tak, že změna rozsahu plnění neměla vliv na cenu za poskytnutí reklamních služeb, a to přestože bylo mezi stranami sjednáno, že při nezajištění realizace celého předmětu plnění, vzniká společnosti TONDINO SE povinnost do 14 kalendářních dnů od skutečně provedeného plnění vyúčtovat žalobci částku za neuskutečněné plnění a vrátit ji žalobci. V odpovědi zástupce žalobce na výzvu správce daně k prokázání skutečností č. j. 3054095/16/5118 ze dne 23. 9. 2016 žalobce uvedl, že se se společností TONDINO SE dohodl, že skutečnost, že došlo ke změně rozsahu poskytnutých reklamních služeb, bude zohledněna ve prospěch žalobce při další možné spolupráci. Toto tvrzení však žalobce nijak nedoložil. Z protokolu ze dne 29. 4. 2016 je navíc zřejmé, že spolupráce žalobce se společností TONDINO SE pak již nikdy nepokračovala „z ekonomických důvodů“. Vzhledem k tomu, že žalobce nevyžadoval kompenzaci za neuskutečněnou část plnění, lze i z této skutečnosti usuzovat na fakt, že nejednal s péčí řádného hospodáře.
20. Mezi objektivními skutečnostmi orgány finanční správy dále uvedly, že žalobce rezignoval na dodržování smluvních ujednání, když náklady na provedení reklamní služby měl dle smlouvy nést žalobce, ale ve skutečnosti je však nesla společnost TONDINO, která ale náklady na žalobce nepřefakturovala, a že žalobce ani neprovedl analýzu dopadu předmětné reklamní služby. K tomuto krajský soud uvádí, že tyto skutečnosti považuje ve vztahu k posouzení vědomosti žalobce o své účasti na daňovém podvodu za skutečnosti spíše marginální povahy.
21. S ohledem na výše uvedené skutečnosti, tedy zejména že žalobce neprovedl řádný průzkum trhu a cen obvyklých za obdobné plnění, a že nijak netrval na splnění rozsahu zaplacených reklamních služeb a dodržení smluvních podmínek obchodní transakce, a to přestože realizoval se společností TONDINO SE obchod poprvé, nepřijal dostačující opatření, aby předešel své účasti na podvodu na DPH, nepočínal si tedy dostatečně obezřetně, neboť s ohledem na okolnosti obchodu se společností TONDINO SE (zejména s ohledem na extrémně nepřiměřenou cenu) minimálně mohl a měl vědět, že se účastní podvodu na DPH.
22. K námitce žalobce, že se žalovaný s námitkami uváděnými žalobcem ve svém odvolání vůbec nevypořádal, krajský soud uvádí, že z tohoto tvrzení žalobce není zřejmé, jaké konkrétní námitky má za nevypořádané. Pokud žalobce spatřoval v rozhodnutí žalovaného nedostatky spočívající v nevypořádání jeho odvolacích námitek, pak je měl ve své žalobě konkrétně specifikovat. Vzhledem k tomu, že tak žalobce neučinil, nelze mít tuto námitku za důvodnou.
23. Co se týče námitky žalobce, že žalovaný porušil zásadu presumpce neviny, když označil žalobce za účastníka daňového podvodu, k tomu krajský soud uvádí, že zásada presumpce

neviný je zásadou uplatňovanou v trestním či v přestupkovém řízení, avšak není zásadou, která by se uplatňovala v daňovém řízení. Pokud žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že se žalobce účastnil daňového podvodu, jedná se o nezbytnou součást při hodnocení, zda lze uplatněný nárok na odpočet DPH žalobci odeprít či nikoliv. Z uvedeného důvodu je proto námitka žalobce nedůvodná.

24. Žalobce dále namítá, že jedinou relevantní skutečností, kterou správce daně podvod odůvodnil, je údajně nepřiměřená cena za reklamní plnění, z čehož žalobce dovozuje, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání existence podvodu. Krajský soud zde uvádí, že orgány finanční správy řádně vymezily předmětný obchodní řetězec a v souladu s judikaturou NSS řádně hodnotily jednotlivá kritéria pro identifikaci daňového podvodu, kdy nepřiměřená cena reklamního plnění byla zjevně zásadním, nikoliv však jediným důvodem, na jehož základě žalovaný dospěl k závěru, že byl spáchán daňový podvod. Za tím účelem krajský soud odkazuje v podrobnostech na bod 7 tohoto rozhodnutí, kde jsou jednotlivé skutečnosti vymezeny. Orgány finanční správy řádně identifikovaly chybějící daň v předmětném obchodním řetězci a zjistily tak narušení daňové neutrality, což je základní podmínkou pro zjištění, zda došlo k daňovému podvodu. Orgány finanční správy dále identifikovaly žalobce jako subjekt, který si v souvislosti s obchodní transakcí se společností TONDINO SE, ze které nebyla odvedena daň, uplatnil nárok na odpočet daně. Orgány finanční správy navíc podrobně vymezily nestandardní vztahy a praxi při vystavování faktur v předmětném obchodním řetězci, z čehož usoudily na účelové vytvoření tohoto obchodního řetězce. Z uvedených skutečností tak lze mít za to, že je splněna podmínka identifikace chybějící daně i vymezení skutkových okolností, v jakých daňový podvod spočíval, a proto bylo důkazní břemeno ohledně prokázání existence podvodu na DPH ze strany orgánů daňové správy uneseno.
25. K námitce žalobce, že pokud u daňového subjektu neexistují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, jakékoliv nepřímé prověřování údajů obchodních partnerů daňovým subjektům v zásadě nepřísluší, resp. že daňový subjekt má svého obchodního partnera prověřovat až když u něj vzniknout prvotní pochybnosti, krajský soud uvádí, že průměrně racionálně smýšlející podnikatel, který jedná s péčí řádného hospodáře, by při jednání s novým obchodním partnerem v obdobné situaci měl projevit i náležitou obezřetnost. Vzhledem k tomu, že se od podnikatele očekává vyšší znalost ekonomického prostředí, a to i jeho rizik, lze od něj rovněž očekávat vyšší míru opatrnosti. Role podnikatele s sebou nese riziko podnikání, a to i riziko sporů s obchodními partnery či správci daně, a proto by se měl podnikatel vždy snažit toto riziko minimalizovat. Krajský soud dále podotýká, že žalobce zmiňuje ve své žalobě judikaturu NSS, která se však vztahuje na situace, kdy se jeví obchodní transakce jako standardní; v předmětné obchodní transakci však byla řada znaků, ze kterých mohl žalobce usoudit, že okolnosti obchodní transakce standardní nejsou.
26. Žalobce dále namítl, že si společnost TONDINO SE před uzavřením smlouvy prověřil. Krajský soud k tomuto uvádí, že z protokolu správce daně ze dne 29. 4. 2016 o ústním jednání, jemuž byl přítomen jak jednatel žalobce D. Č., tak jeho zástupce Ing. M. K., vyplývá, že se žalobce s jednatelem společnosti TONDINO SE, s nímž D. Č. uzavřel smlouvu, znal několik let. Při otázce správce daně, aby žalobce popsal podrobně, zda a jak si před zahájením obchodní spolupráce ověřil informace o společnosti TONDINO SE, odpověděl tak, že: „Bylo to spontánní. Tím, že jsme se znali spoustu let, nebyl důvod si to ověřovat“. Již ve vyjádření z 26. 9. 2016 však zástupce žalobce podrobně vymezuje, jak

konkrétně si žalobce společnost TONDINO SE před uzavřením smlouvy prověřoval. Tvzení zástupce žalobce proto dle názoru krajského soudu nelze považovat za důvěryhodné, když smlouvu uzavíral jednatel žalobce D. Č. Žalobce navíc tvrzené prověření společnosti TONDINO SE nijak neprokázal. Je třeba také podotknout, že vynaložení dostačující míry obezřetnosti je třeba vázat nikoliv jen na výběr obchodního partnera, ale rovněž také na okolnosti a průběh obchodní transakce.

27. Žalobce dále požaduje, aby požadavky na něj kladené v rámci přijetí rozumných opatření a prověřování obchodních partnerů byly porovnány s postupem Generálního finančního ředitelství v kauze nákupu mobilních telefonů, čímž lze dle žalobce zjistit, zda jsou požadavky správce daně přehnané. Krajský soud k této námitce uvádí, že žalovaný primárně žalobci vytýká, že opatření k prověření obchodního partnera nepřijal vůbec (viz předchozí bod), a zejména zdůrazňuje nestandardní průběh obchodní transakce, díky němuž měl žalobce získat pochybnosti. Z námítky žalobce navíc není zřejmé, jaké konkrétní požadavky správce daně se mu jeví jako přehnané, a proto nelze k této námitce přihlídnout. Porovnání s GFŘ pak vůbec není na místě, neboť to vystupovalo v žalobcem namítané kauze jako koncový článek obchodního řetězce (spotřebitel).
28. Žalobce dále namítá, že správce daně nevzal při hodnocení důkazních prostředků v potaz vše, co vyšlo v průběhu daňového řízení najevo. Dále ve vztahu k nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí odkazuje v bodě 6.3. žaloby na několik rozhodnutí NSS. K tomu krajský soud uvádí, že žalobce netvrdí, jaké skutečnosti při hodnocení důkazních prostředků nebyly vzaty v potaz. Krajský soud nadto nepovažuje rozhodnutí orgánů finanční správy za nepřezkoumatelné, neboť z odůvodnění jsou zřejmé důvody rozhodnutí, podklady i úvahy, kterými se orgány finanční správy při rozhodování v předmětné věci řídily.
29. Žalobce má za to, že ve svém Vyjádření podrobným způsobem uvedl, na základě jakých důvodů se domnívá, že správce daně nevzal při hodnocení důkazních prostředků v potaz vše, co vyšlo v průběhu daňového řízení najevo, a že reakce správce daně nenaplnuje požadavky kladené judikaturou správních soudů na přezkoumatelnou správní úvahu. Krajský soud zde konstatuje, že z žaloby není zřejmé jaké „Vyjádření“ má žalobce namysli, když ve spise správce daně je jich založeno několik, a proto je námitka nedůvodná.
30. Žalobce dále uplatnil námitku, že má za to, že důkazní břemeno zcela jednoznačně unesl – jím podané důkazy potvrdily věrohodnost a správnost jeho tvrzení, proto důkazní břemeno přešlo opět na správce daně. Krajský soud k tomuto uvádí, že *„Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí.“* (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125). *„Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází. Jakkoliv daňový subjekt zpochybňuje svou účast na podvodu, důkazní břemeno v tomto případě leží stále na správci daně a pořád se jedná o otázku jeho unesení.“* (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28, a ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 35). Žalobce měl v řízení před orgány finanční správy možnost řádně tvrdit a prokázat rozhodné skutečnosti, že kterých by bylo zřejmé, že projevil dostatečnou obezřetnost a tedy nevěděl a ani nemohl či neměl vědět o své účasti na daňovém podvodu. Bylo tedy povinností žalobce prokázat vše, co sám v řízení tvrdil.

Žalobce však svá tvrzení dostatečnými důkazy nepodložil. Pokud správce daně měl k dispozici dostatečné skutečnosti a podklady, na jejichž základě bylo možné prokázat existenci podvodu na DPH a uzavřít, že o něm žalobce věděl nebo měl vědět či mohl, pak důkazní břemeno unesl a již dále nepřešlo.

31. Žalobce konečně namítá, že se správce daně záměrně vyhýbal důkazům, které jsou ve prospěch daňového subjektu. Krajský soud k tomuto uvádí, že ani zde žalobce neuvedl, jaké důkazy, které jsou ve prospěch žalobce, nevzal správce daně v potaz, a proto považuje námitku za nedůvodnou.

V. Závěr a náklady řízení

32. Na základě shora uvedeného krajský soud dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
33. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly. Soud tedy výrokem II. tohoto rozsudku žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 13. 11. 2019

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu