



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **ALITRON CZ s. r. o.**, IČO: 64506002
sídlem Kotěrova 5543, 760 01 Zlín
zastoupený daňovým poradcem **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.
r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2017, č. j. 3514/17/5300-22442-702972

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 2. 2017, č. j. 3514/17/5300-22442-702972, **se ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to k rukám jeho daňového poradce **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o., do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 11. 11. 2015, č. j. 1779706/15/3301-51521-711287 a č. j. 1779879/15/3301-51521-711287, kterými správce daně vyměřil žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 6. 11. 2015, nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2011 ve výši 20 000 Kč a prosinec 2011 ve výši 60 000 Kč. Správce daně tak žalobci neuznal nadměrný odpočet na DPH na výstupu, uplatněný žalobcem v předmětných zdaňovacích obdobích, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávaly pochybnosti v souhrnných hlášeníh uvedené dodávky služeb (celkem čtyři dodávky reklamních služeb v podobě zajištění vyobrazení loga žalobkyně na závodním automobilu při automobilové soutěži rallye, dále jen „reklamní služby“) od dodavatele (společnosti DG Advantage s. r. o.), který dle správce daně byl součástí řetězce transakcí, vykazujícího znaky daňového podvodu, zejména obsahujícího transakci, v rámci které došlo k několikaset násobnému navýšení ceny reklamních služeb, jež byly nakonec žalobci poskytnuty, přičemž jeden daňový subjekt daň neodvedl a je nekontaktní a druhý si daň odepsal. Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvy k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce o záměru neodvést DPH na straně jejího dodavatele, resp. subdodavatelů věděl, resp. přinejmenším mohl vědět a přitom neučinil adekvátní opatření, která lze po něm rozumně požadovat, aby účasti na podvodném jednání předešel.
2. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí ztotožnil s právním závěrem správce daně, neboť po posouzení všech kontrolních zjištění správce daně (včetně hodnocení zjištěných skutečností správcem daně a žalobkyní doložených důkazních prostředků) dospěl žalovaný (ve shodě se správcem daně) rovněž dospěl k závěru, že obchodní transakce zúčastněných subjektů nevykazují znaky standardního obchodního vztahu. Žalovaný (s odkazem na závěry z judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU, z níž v úvodní části obsáhle cituje za účelem vytvoření právního rámce následného posouzení) se proto zaměřil na posouzení, zda předmětné obchodní transakce splňují znaky podvodného jednání na DPH, tzn. zda: 1) existuje podvodný řetězec subjektů a chybějící daň; 2) existují objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobce o podvodném jednání (tzv. vědomostní test); a 3) byla žalobcem přijatá veškerá opatření, která po něm mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby tak zajistil svou neúčast na daňovém podvodu.
3. Ve vztahu k otázce ohledně existence podvodného řetězce žalovaný (na základě podrobného popisu dodavatelsko-odběratelských řetězců ve vztahu k žalobkyní poskytovaným reklamním službám) dospěl ke zjištění, že žalobci poskytovala reklamní služby společnost DG Advantage s. r. o. a tyto reklamní služby pak dále fakturovala za jednotlivé rallye závody, v nichž byly reklamní služby poskytnuty, ve třech případech společnosti SUNTASUN s. r. o. a v jednom případě společnosti MAKROMEDIA s. r. o. (doloženo daňovými doklady, smlouvami o pronájmu reklamní plochy). Žalovaný shodně se správcem daně konstatoval,

že posuzované transakce vykazují znaky podvodného jednání, a to kvůli nestandardnostem v posuzovaném řetězci. Pokud jde o identifikaci chybějící daně, žalovaný na základě zjištění správce daně vzal za prokázané, že DG Advantage s. r. o. daň uhradila, stejně tak v případě fakturace společnosti MACROMEDIA s. r. o. tato společnost, ale předchozí články v řetězci v případě obou subdodavatelů společnosti GD Advantage s. r. o. jsou pro místně příslušného správce daně nekontaktní a nelze tedy postavit najisto, zda daň byla přiznána a řádně odvedena. Žalobce jako poslední článek řetězce uhradil reklamní služby včetně DPH, které si následně chtěl odepsat. Žalovaný proto uzavřel, že v řetězci, jehož byl žalobce součástí, došlo k podvodu, jelikož existence chybějící daně u článků v tuzemsku byla v případě použití obou subdodavatelů společnost DG Advantage s. r. o. prokázána.

4. Žalovaný dále vymezil celkem pět objektivních okolností, svědčících o možnosti žalobce dozvědět se o podvodném jednání. Za první z nich žalovaný považoval způsob zadávání reklamy, který na základě smlouvy o poskytnutí reklamních služeb mezi žalobcem a DG Advantage s. r. o., zhodnotil jako nekonkrétní a „*v obchodních vztazích u problematiky dobře znalého subjektu velmi nezvyklý*“, neboť smlouva o poskytnutí reklamních služeb neobsahovala rozsah poskytnuté reklamy, tj. nebyl v ní uveden počet reklamních log, místa jejich umístění, velikost ani registrační značka vozidel, na kterých měla být loga žalobce umístěna. Další okolností byla dle žalovaného skutečnost, že žalobce souhlasil s poskytnutím reklamních služeb skrze dodavatele, přestože znal obchodní partnery, kteří by mohli žalobci reklamní služby poskytnout přímo. Dále dle žalovaného žalobce vůbec neprověřoval, zda mu reklamní akce přináší konkrétní užitek. Okolností svědčící o možnosti žalobce dozvědět se o podvodném jednání byla dle žalovaného také nadhodnocenost reklamních služeb, když prvotní náklady na reklamu byly mnohonásobně nižší než ty, které uhradil za reklamní služby žalobce. V neposlední řadě pak žalovaný zjistil, že žalobce dostatečně nekontroloval nasmlouvaná plnění, když dle žalovaného nebylo ověřeno ani kontrolováno, při jaké jiné příležitosti bylo použito obchodní jméno či logo žalobce. Žalovaný měl proto za prokázané, že z výše uvedených okolností bylo v jejich komplexu seznatelné, že žalobce mohl vědět o účasti na podvodném jednání.
5. V neposlední řadě žalovaný zkoumal, zda žalobce přijal veškerá opatření, která po něm mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby tak zajistil svou neúčast na daňovém podvodu, přičemž dospěl k závěru, že tak žalobce neučinil. Žalobce dle žalovaného uzavřel smlouvu o poskytování reklamních služeb přes reklamní agenturu, ačkoliv měl vzhledem ke své činnosti kontakty, které mu umožňovaly reklamní služby získat i nezprostředkovaně. Dále žalobce uzavřel se společností DG Advantage s. r. o. nekonkrétní smlouvy o poskytnutí reklamy, včetně možnosti poskytování reklamních služeb subdodavatelským způsobem. Žalobce pak mohl dle žalovaného již z obchodního rejstříku zjistit, že společnost DG Advantage s. r. o. nezveřejňuje údaje z účetní závěrky za období své existence, což nesvědčí o její důvěryhodnosti. Zároveň žalovaný uvedl, že podnikatelskou činností společnosti DG Advantage s. r. o. je dle obchodního rejstříku provádění staveb, jejich změn a odstraňování, výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Ze své pozice odborníka z prostředí závodních automobilů pak muselo žalobci být zjevné, že fakturovaná cena za reklamní služby je v extrémním nepoměru k ceně běžné za toto plnění. Dále dle žalovaného nebyly žalobci poskytnuty DG Advantage s. r. o. komplexní

služby dle uzavřené smlouvy, neboť nebylo obchodní jméno a logo žalobce použito při každé příležitosti. Dle žalovaného pak také ze smlouvy mezi žalobcem a DG Advantage s. r. o. mělo vyplývat, že DG Advantage s. r. o. umístí loga žalobce na předmětný automobil, k čemuž nedošlo, neboť ze skutkového stavu vyplývá, že loga na předmětný automobil umístili subdodavatelé DG Advantage s. r. o. Žalovaný v neposlední řadě uvedl, že je neobvyklé, aby žalobce zaplatil tak vysokou částku za reklamní služby, když ve smlouvě nebylo vůbec vymezeno v jakém rozsahu a jakým způsobem bude vylepeno logo žalobce na závodním automobilu.

6. S ohledem na skutečnost, že ze shromážděných důkazních prostředků jednoznačně vyplynulo, že žalobce své povinnosti učinit veškerá rozumná opatření nedostál, konstatoval žalovaný, že neunesl důkazního břemene, neboť právě on měl v řízení s odkazem na § 92 odst. 3 daňového řádu předložit relevantní důkazní prostředky, ze kterých by vyplývalo, že jednal v dobré víře a učinil veškerá rozumná opatření, které lze od něj rozumně očekávat, aby se vyhnul účasti na podvodném jednání.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

7. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
8. Žalobce se v podané žalobě neztotožňuje s prvním závěrem žalovaného i správce daně a v jejím obsahu polemizuje s dílčími argumenty, o které svůj právní názor opírají. Žalobce předně uvádí, že cena, kterou za reklamu zaplatil, se žádným způsobem neodchylovala od ceny, za kterou ji poskytují jiné subjekty (na podporu svého tvrzení žalobce k žalobě přikládá znalecký posudek, vypracovaný dne 6. 1. 2017 Ing. V. H. pro společnost CARPO CZ s. r. o., ze kterého vyplývá, že cena obvyklá za obdobné služby na 16 závodech se pohybuje mezi 800 000 Kč a 3 200 000 Kč). Žalobce přitom neměl žádné prostředky, jakými by se mohl dozvědět o výši částky, sjednané za poskytnutí reklamních služeb mezi předchozími články obchodního řetězce. Dle žalobce je to správce daně, kdo prokazuje, že cena, za kterou byla daňovému subjektu poskytnuta služba či prodáno zboží, neodpovídá ceně obvyklé za takovou službu či zboží. Žalovaný však skutečnost, že byly reklamní služby poskytnuty žalobci za obvyklou cenu, nijak relevantně nezpochybnil.
9. Co se týče subdodavatelského poskytnutí reklamních služeb, jedná se dle žalobce o naprosto běžný postup, který nemůže vzbudit sebemenší pochybnosti o korektnosti či smysluplnosti poskytnuté služby. Zjištění žalovaného v této věci jsou rozporuplná. Ve vztahu k žalovaným tvrzené absenci kontroly plnění a zpětné vazby žalobce uvádí, že vždy zkontroloval, zda došlo k uskutečnění reklamních služeb prostřednictvím foto a video záznamů, přičemž vyhodnocení reklamy je úkonem subjektivní povahy, proto žalobce neví, jak by takovou skutečnost mohl prokazovat. Žalobce dále uvádí, že jeho obrat za rok 2011 byl při celkové výši cca 530 000 000 Kč o 70 000 000 Kč vyšší než v letech před poskytnutím reklamních služeb, což lze zcela jistě přičítat i reklamě, do které žalobce investoval. Při obratu 530 000 000 Kč se pak dle žalobce nejedná při investici do reklamních služeb v rozsahu 400 000 Kč o částku mimořádnou či podezřelou. Žalobce si kontroloval, zda mu reklamní akce přináší užitek, nelze však očekávat, že reklama za 400 000 Kč realizovaná na pouze čtyřech závodech bude mít větší účinek.

10. Při jednání s DG Advantage s. r. o. pak žalobce (z důvodu šetření nákladů za právní služby) vycházel zejména z obchodních zvyklostí, v rámci kterých platí, že dodavatel nejdříve zkontroluje, zda bylo dohodnuté plnění poskytnuto, a až následně uhradí dohodnutou částku, což žalobce udělal. Ve vztahu mezi žalobcem a DG Advantage s. r. o. vzhledem k povaze plnění teoreticky písemná smlouva ani nebyla potřeba, smlouva tak sloužila hlavně k identifikaci smluvních stran a dohodnutí ceny za reklamní služby. Taková je dle žalobce běžná podnikatelská praxe. Žalobce proto neměl žádný logický ani ekonomický důvod na písemných smlouvách trvat a velmi přesně v nich každý detail specifikovat.
11. K názoru žalovaného, že žalobce nepřijal dostatečná opatření k prokázání existence dobré víry ve vztahu k potenciálnímu daňovému podvodu, spáchaného v přechozích člancích obchodního řetězce subdodavatelů, žalobce uvádí, že v roce 2011 neexistovalo o daňových podvodech veřejné podvědomí, dokonce ani žalovaný v této době neznal způsob, jakým podvodné obchody fungují, je proto diskutabilní, jak měl poznat a jaká opatření měl žalobce rozumně provést, aby dobrou víru v dané věci prokázal. Žalobce neměl důvod kontrolovat hospodářskou situaci DG Advantage s. r. o., neboť ta byla poskytovatelem služeb, nikoliv jejich objednatelem, tudíž žalobce nenesl riziko nezaplacení poskytnuté služby. Žalobce dále uvedl, že k neukládání účetních závěrek do sbírky listin může vést právnické osoby více faktorů, než jen špatná ekonomická situace, a proto nelze skutečnost založení či nezaložení účetní závěrky do sbírky listin přeceňovat. Závěry žalovaného o problémovosti DG Advantage s. r. o. z důvodu neexistence účetních závěrek ve sbírce listin tak žalobce považuje za zcela účelové. Od roku 1996 má společnost DG Advantage s.r.o. stejného jednatele a společníka, dlouhodobě poskytuje reklamu velkému množství klientů, a nelze tak tvrdit, že by se jednalo o subjekt, které by vznikl pouze za účelem uskutečnění podvodu na daních. Zejména stabilita orgánů společnosti a její dlouhodobá existence je dle žalobce v běžné praxi považována za hlavní faktor v hodnocení spolehlivosti obchodního partnera. Žalobce prověřil společnost DG Advantage s. r. o. v evidenci nespolehlivých plátců, dále že platí této společnosti na správcem daně poskytnuté účty, a že tato společnost neobchoduje s komoditou, která by pro něj byla nějakým způsobem neobvyklá.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a další podání účastníků řízení

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž setrvává na svém stanovisku, že žalobci nebyl odpočet na DPH přiznán správně. Žalovaný opětovně zrekapituloval, že ve vztahu k žalobci bylo správcem daně zjištěno splnění všech podmínek pro odepření odpočtu na DPH, jak je vymezila judikatura Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU. K tomu žalovaný odkazuje na část napadeného rozhodnutí, v němž je uvedena cena, za kterou společnost K.I.T. RACING CS (vlastník automobilu, na němž bylo v rámci smlouvy s DG Advantage s. r. o. umístěno logo žalobce) pronajímala reklamní plochu jiným subjektům, přičemž je toho názoru, že žalobcem zaplacená částka 120 000 Kč za umístění loga na závodní automobil je zcela neúměrná k částce, která by hodnotě mu poskytnutého plnění odpovídala. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkami, že by tvrzení ohledně výběru dodavatele byla rozporuplná. Žalobce vydává specializovaný motoristický magazín a nadto se zabývá nákupem a prodejem pohonných hmot pro závodní automobily. Je proto dle žalovaného zjevné, že žalobce má kontakty na subjekty, vlastníci závodní automobily, přesto

opakovaně souhlasil s poskytnutím reklamních služeb subdodavatelským způsobem, což musel žalovaný hodnotit jako neobezřetné. Dále žalovaný trvá na svém názoru, že si žalobce při plnění smlouvy nepočínal tak, jak by bylo možno očekávat, tedy zejména nekontroloval plnění smlouvy v plném rozsahu, ani jaký užitek mu reklamní služby přinesly.

13. K žalobní námitce, že uzavření písemné smlouvy v tomto případě bylo bez logického či ekonomického opodstatnění, žalovaný uvádí, že je na daňovém subjektu, aby přijal veškerá rozumná opatření, která po něm lze požadovat, aby předešel své účasti na daňovém podvodu. Dle žalovaného je sice v dispozici žalobce, jakým způsobem bude smlouvu se svými obchodními partnery uzavírat a s jakým obsahem, v případě existence daňového podvodu je však po daňovém subjektu vyžadována vyšší míra obezřetnosti a vyšší požadavky na rozsah a kvalitu opatření přijatých k prevenci účasti na tomto podvodu. Jinými slovy, nepočíná-li si žalobce při svém obchodním jednání obezřetně, vystavuje se riziku ztráty nároku na odpočet DPH. V neposlední řadě žalovaný uvádí, že je na žalobci, jako daňovém subjektu, aby si dostatečným způsobem prověřil své obchodní partnery, což dle žalovaného vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu, k čemuž může sloužit právě i skutečnost, že obchodní partner daňového subjektu neplní svou zákonnou povinnost zveřejnit účetní závěrku ve sbírce listin. To však žalobce neučinil, proto nelze hovořit o tom, že by podnikl veškeré kroky, které od něj lze rozumně očekávat, aby předešel své účasti na daňovém podvodu.
14. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného setrvává na své žalobní argumentaci. Dle žalobce není z rozhodnutí žalovaného zjevné, jakým způsobem mohl žalobce zjistit, že v rámci obchodního řetězce došlo mezi subdodavateli k navýšení ceny za reklamní služby, když žalovaný vůbec neprokázal, že by se cena za poskytnuté reklamní služby nevymykala tržním cenám tohoto typu reklamy, nebo že by cena reklamních služeb nebyla reálně ekonomicky opodstatněna co do přínosu reklamy žalobce v rámci předmětných závodů. V tomto ohledu žalobce poukazuje na nesprávnost tvrzení žalovaného, že žalobce měl v rámci správního řízení prokazovat, že neměl možnost zjistit, jak a za jakým účelem byl sestaven řetězec přeprodávající reklamní služby až k DG Advantage s. r. o. Ve vztahu k účetním závěrkám DG Advantage s. r. o., z jejichž absence ve sbírce listin měl žalobce dle žalovaného usuzovat na nespolehlivost tohoto obchodního partnera, žalobce uvádí, že povinnost zakládat listiny do sbírky listin plní dle odhadů zhruba 20 až 30 % fungujících právnických osob. Argumentace žalovaného je tak zcela účelová, neboť přistoupením na takovou argumentaci by bylo potřeba považovat zhruba 70-80 % všech fungujících právnických osob za nespolehlivé obchodní partnery. Žalobce dále trvá na tom, že v době výběru svého obchodního partnera bylo obecně nízké povědomí o existenci daňových podvodů, a to i ze strany žalovaného, a je tak diskutabilní, jaká opatření tedy měl žalobce podniknout, aby se ještě mohlo jednat o opatření rozumná a realizovatelná. V závěru odkázal žalobce na případ, kdy i Generální finanční ředitelství bylo účastno podvodu na DPH, v rámci kterého mělo Generální finanční ředitelství splnit svou povinnost preventivních opatření prověřením jeho obchodního partnera mimo jiné v obchodním rejstříku, insolvenčním rejstříku a v seznamu nespolehlivých plátců, což je postup, který podstoupil i žalobce.
15. V reakci na tuto repliku žalovaný vyjádřil pochybnosti nad jakoukoliv analogií věci žalobce s případem daňového podvodu, na jehož konci mělo stát Generální finanční

ředitelství, neboť v tomto případě Generální finanční ředitelství nenakupovalo zboží pro uskutečnění zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti, proto ani neuplatňovalo nárok na odpočet DPH, zaplacené v rámci nákupu tohoto zboží. Závěrem žalovaný opakuje, že žalobce v rámci obchodního vztahu s DG Advantage s. r. o. nebyl dostatečně obezřetný, neboť za dostatečnou obezřetnost nelze dle žalovaného považovat pouze ověření obchodního partnera ve veřejných rejstřících, nýbrž je potřeba k jednotlivým opatřením přistoupit s ohledem na individuální okolnosti každého jednotlivého případu.

IV. Posouzení věci soudem

16. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
17. Žalobce ve svých daňových přiznáních uplatňoval odpočet DPH za zdaňovací období listopad 2011 a nárok na nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období prosinec 2011. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajících z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH.
18. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).
19. Jak zdůraznil i žalovaný, problematikou podvodného jednání ve spojitosti s daňovými subjekty uplatňovanými nároky na odpočet DPH se ve své judikatuře mnohokrát zabýval i Nejvyšší správní soud (s inspirací v judikatuře Soudního dvora EU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH - viz např. citovaný rozsudek ve věci *Mahagében*; rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, či rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04). Cílem tzv. karuselového podvodu zpravidla není reálná ekonomická činnost, ale neuhrazení DPH na výstupu plátcem typu „missing trader“ (plátce, který daň na výstupu z titulu dodání zboží dalšímu plátcovi ve stejném státě nepřiznává v podaném daňovém přiznání k DPH, nebo jí přiznává, ale neplatí, popř. vůbec nepodává a stává se pro správce daně nekontaktní) a následované inkasem nadměrného odpočtu plátcem typu „broker“ (plátce, kterému vzniká nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném

členském státě a osvobozeného od plnění při dodání zboží do EU). Dalším subjektem, který je do řetězce zpravidla zařazován, je „buffer“, jehož úkolem v řetězci je navenek působit jako běžný obchodník a vytvořit tak zdání legality plnění zasaženého daňovým podvodem, tedy zastříti vazby mezi jednotlivými články řetězce (zejména mezi *missing traderem* a ostatními články řetězce), a znesnadnit či znemožnit tak odhalení daňového podvodu. *„Pojmem podvod na DPH se v souladu s touto judikaturou označují situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz).

20. Ve shodě s touto judikaturou proto krajský soud přistoupil k hodnocení, zda v daném případě žalovaný (či správce daně) prokázal existenci první podmínky, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH, tj. zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzované obchodní transakci (řetězci) došlo k podvodnému jednání na DPH a tedy, že nedošlo k odvedení daně jedním z účastníků řetězce.
21. Jak již bylo výše rekapitulováno, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí ve vztahu k otázce existence podvodného řetězce dospěl k závěrům (shodně se správcem daně), že jednak posuzované transakce vykazují znaky podvodného jednání, a to kvůli zjištěným nestandardnostem v posuzovaném řetězci, jednak že v řetězci, jehož byl žalobce součástí, došlo k podvodu, jelikož existence chybějící daně, resp. nemožnost ověření jejího zaplacení u nekontaktních článků v tuzemsku, u nichž došlo k signifikantnímu navýšení ceny reklamních služeb, byla prokázána. Krajský soud se s uvedenými právními závěry žalovaného (a správce daně) i se způsobem, jakým je odůvodnil, ztotožňuje, neboť velmi podrobným způsobem popsal a hodnotil všechny skutkové okolnosti předmětných transakcí. Klíčovými znaky řetězových obchodů, jak byly popsány v citované judikatuře Nejvyššího správního soudu a jejichž cílem je především vylákání nadměrného odpočtu na DPH ze státního rozpočtu, je existence několika po sobě jdoucích prodejů zboží či poskytnutí služeb mezi různými subjekty, kdy se zpravidla na počátku řetězce a v jeho průběhu objevují neznámé, resp. nekontaktní subjekty (jak vyplývá ze zjištění správce daně, v daném případě se jednalo o společnosti SUNTASUN s. r. o. a Mount Futapu s. r. o., které byly součástí prověřovaných obchodních řetězců), přičemž v jejich rámci dochází k využití subdodavatelů, u nichž je cena za poskytnutí služby postupně navyšována. Poskytování služeb v řetězci, v němž dojde v rámci jednoho článku ke zvýšení ceny za poskytnutí služby z řádu několika tisíc na řád několika milionů dle krajského soudu nelze považovat za zcela standardní a zejména realizovatelné při dodržení běžných obchodních podmínek. Pokud jde o identifikaci chybějící daně, žalovaný na základě zjištění správce daně vzal za prokázané, že dodavatel, DG Advantage s. r. o., daň přiznal, stejně tak subdodavatel MACROMEDIA s. r. o., ale společnost SUNTASUN s. r. o. DPH neuhradila a vzhledem ke skutečnosti, že společnost Mount Futapu s. r. o. byla pro místně příslušného správce daně nekontaktní, nebylo možné postavit najisto, zda daň byla přiznána a řádně odvedena. Závěr žalovaného je dle krajského soudu i v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu, vyjádřeném například v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5

Afs 60/2017-60, v němž zdůraznil, že „*samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není. Povinností správce daně je specifikovat, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.*“ Této povinnosti žalovaný dle krajského soudu dostál, neboť v odůvodnění napadeného rozhodnutí velmi podrobně vymezil a konkretizoval, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat. Jak ostatně zdůraznil Nejvyšší správní soud ve své judikatuře, „*povinností správních orgánů či dokonce správních soudů není prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.*“ (srov. např. rozsudek ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012-50), což žalovaný dle názoru krajského soudu učinil.

22. S ohledem na obsah žalobních námitek lze nadto konstatovat, že závěry žalovaného, že v rámci obchodního řetězce při poskytování reklamních služeb žalobci došlo ke spáchání daňového podvodu, sám žalobce výslovně nerozporuje. Podstatu žalobních námitek tvoří především jeho nesouhlasná polemika (v podstatě totožným způsobem předestřená již v odvolání) s právním závěrem žalovaného (resp. správce daně), že coby účastník řetězců obchodních transakcí, které měly být zasaženy podvodem na DPH, mohl či měl o tomto podvodném jednání vědět, přičemž nepřijal vhodná opatření k eliminaci rizika své účasti na tomto podvodném jednání, v důsledku čehož mu nebyl přiznán jím uplatňovaný nárok na odpočet daně za zdaňovací období listopad a prosinec 2011, přestože splnil hmotněprávní podmínky dle citovaných § 72 a § 73 zákona o DPH.
23. Prokázání povědomosti daňového subjektu o podvodném jednání na DPH představuje další, toliko subjektivní podmínku, jež musí být splněna při odepření nároku daňového subjektu na odpočet DPH. Okolnostmi, za kterých daňový subjekt věděl nebo měl vědět o tom, že je součástí podvodu, se Nejvyšší správní soud opakovaně v rámci své rozhodovací činnosti zabýval, když především zdůraznil, že pokud „*je dodání zboží skutečně pro osobu povinnou k DPH, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, nelze jen na základě samotné skutečnosti daňového podvodu vyvozovat ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani.*“ (srov. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100). K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v žalobcem citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60: „*Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.*“
24. Jinými slovy, „pouhá“ existence podvodného jednání na DPH v rámci řetězce obchodních transakcí, jehož je daňový subjekt účastníkem, ještě sama o sobě nemůže legitimizovat či legalizovat postup správce daně v podobě odepření nároku tohoto daňového subjektu na odpočet DPH za uskutečněné plnění. Nejvyšší správní soud zde našel inspiraci v judikatuře Soudního dvora EU, konkrétně v citovaném rozsudku ve věci *Optigen*,

v němž bylo zdůrazněno, že „nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rovněž např. rozsudek ze dne 11. 5. 2006 ve věci *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, či rozsudek ze dne 21. 2. 2008 ve věci *Netto Supermarkt*, C-271/06).

25. Soudní dvůr EU proto ve své judikatuře – s respektem k zásadě proporcionality a vzhledem ke skutečnosti, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze zásady, kterou tento nárok představuje - stanovil limity pro postup daňových orgánů, především aby dostatečně právně prokázaly objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (srov. citované rozsudky ve věci *Mahagében* či ve věci *Federation of Technological Industries a další*).
26. Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je tedy rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů, přičemž správce daně může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici (srov. např. citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 94/2009-156, nebo rozsudek ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). „Každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.“ (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142; rozsudek ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60; rozsudek ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38).
27. Zmíněné objektivní okolnosti (indicie), byť každá samy o sobě nejsou nezákonné, pak ve svém souhrnu mohou tvořit logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl, či minimálně vědět mohl. „I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání daňového subjektu.“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012-34, či citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 37/2012-50). V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (srov. např. rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, nebo citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 55/2016-38, s inspirací v citovaném rozsudku Soudního dvora EU ve věci *Kittel*).

28. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobce na odpočet je, zda věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, přičemž tuto povědomost žalobce je třeba posoudit z hlediska zjištěných objektivních okolností. Jak již bylo výše zmíněno, žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vymezil celkem pět objektivních okolností, přičemž krajský soud, s ohledem na rozsah jejich odůvodnění, nepovažuje za nezbytné je zde podrobně rekapitulovat. Spíše se prizmatem uvedených závěrů judikatury Nejvyššího správního soudu soustředí na zodpovězení otázky, zda lze přisvědčit názoru žalovaného, že tyto ve svém souhrnu svědčí o povědomosti žalobce o jeho účasti na podvodném jednání. Přesněji řečeno otázky, zda závěr žalovaného o oprávněnosti odepření odpočtu DPH žalobci z důvodu jeho povědomosti, resp. účasti na podvodu na DPH, může na základě zjišťovaných a zjištěných skutečností v rámci daňového i odvolacího řízení obstát.
29. Pokud tedy jde o první žalovaným (resp. správcem daně) namítanou objektivní skutečnost, tedy že smlouvy o poskytování reklamních služeb, uzavřené mezi žalobcem a DG Advantage s. r. o., nebyly dostatečně konkrétní, krajský soud v tomto ohledu musí konstatovat, že se nejedná o okolnost, která by svou neobvyklostí měla dosahovat takové intenzity, že by ji bylo možno považovat jako okolnost svědčící o tom, že by žalobce věděl či alespoň mohl vědět o existenci daňového podvodu. V jednotlivých smlouvách, uzavřených mezi žalobcem a DG Advantage s. r. o. je vždy uvedena jednoznačná identifikace smluvních stran, dále identifikace poskytovaných služeb, tedy zajištění reklamy na konkrétním vozidle v průběhu konkrétního automobilového závodu rallye a cena za poskytnutou službu, včetně dalších doplňujících ustanovení, týkajících se například způsobu fakturace za poskytnuté služby. Dle krajského soudu tak smlouva obsahuje veškeré podstatné náležitosti pro daný typ smlouvy, přičemž argumentuje-li žalobce tím, že následný způsob konkrétního umístění nebylo v daném případě nezbytné sjednávat, neboť ten nejprve zkontroloval splnění závazku DG Advantage s. r. o., vyplývající z uzavřených smluv o poskytování reklamních služeb, a až následně uhradil smlouvenou cenu za poskytování služeb, nelze se dle krajského soudu při hodnocení této konkrétní okolnosti spokojit s tvrzením žalovaného, že takto nekonkrétně uzavřená smlouva v obchodních vztazích u problematiky dobře znalého subjektu je velmi nezvyklá, neboť takové jednání lze ve shodě s žalobcem označit za běžnou obchodní praxi.
30. Jak ostatně uvedl Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60, „[s]kutečnost, že stěžovatelka mohla vědět, měla vědět či dokonce přímo věděla o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jejího smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud stěžovatelka předešlé své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného v převážné míře lze seznat, že je zarážející, nelogické, je nutno se pozastavit, není obvyklé či je s podivem. Správce daně si zcela jistě může učinit názor na průběh obchodní transakce, její logistiku, jakož např. i na odbornost osob či praktičnost a účelnost školení obsluhy apod., nicméně pokud stěžovatelka argumentuje, a to obzvláště v oblasti odborně náročné a technicky složité, běžnou obchodní praxí v dané oblasti, nemůže žalovaný, coby laik, bez dostatečně

odůvodněného tvrzení a vypořádání se s vyjádřeními a vysvětleními stěžovatelky, která dle Nejvyššího správního soudu nejsou nikterak nemyslitelná, absurdní a mimo realitu, učinit pouze na základě svých domněnek závěr vedoucí k vědomosti stěžovatelky o zapojení v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, resp. neodvedení daně.“ Prizmatem výše uvedeného krajský soud nahlédl na odůvodnění údajné nestandardnosti smluv o poskytování reklamních služeb, uzavřených mezi žalobcem a DG Advantage s. r. o., a konstatuje, že v daném případě nejsou tvrzení žalobce nikterak nemyslitelná, absurdní a mimo realitu, aby si žalovaný mohl učinit pouze na základě svých domněnek závěr, vedoucí k vědomosti žalobce o zapojení v podvodném řetězci s cílem vylákání daňového odpočtu, resp. neodvedení daně, přičemž ani žalovaný nestandardnost žalobcem tvrzené běžné obchodní praxe v průběhu správního řízení neprokázal. Krajský soud proto znovu uzavírá, že žalovaným tvrzená nestandardnost obchodního vztahu mezi žalobcem a DG Advantage s. r. o. není okolností, ze které by bylo lze usuzovat na povědomí žalobce o existenci daňového podvodu.

31. K obdobnému závěru krajský soud dospívá i ve vztahu k žalovaným uvedené podezřelé okolnosti, že k poskytnutí reklamních služeb došlo subdodavatelsky, ačkoliv žalobce musel znát majitele závodních vozidel přímo. Krajský soud se ztotožňuje s tvrzením žalobce, že poskytování reklamních služeb subdodavatelským způsobem nevykazuje absolutně žádné znaky podezřelého jednání, neboť se jedná o zcela běžný způsob zajištění povinnosti plnění ze smlouvy, jež může být obsaženo v podstatě v jakékoliv smlouvě o poskytování služeb či zboží. Nadto je třeba uvést, že v souladu se soukromoprávní zásadou autonomie vůle je zcela v dispozici smluvních stran, jakým způsobem mezi sebou domluví splnění závazků, vyplývajících ze smlouvy, stejně jako bylo zcela v dispozici žalobce, zda „starosti“ či „námahu“ s vyjednáváním podmínek pro poskytování reklamních služeb ponese sám v rámci svých personálních možností či zda se rozhodne veškeré záležitosti, spojené s umístěním své reklamy na závodní vozidlo, delegovat na jiný subjekt. Ani z této okolnosti proto dle krajského soudu nelze usuzovat na povědomí žalobce o existenci daňového podvodu.
32. Pokud jde o tvrzení žalovaného, že absence zpětné vazby je taktéž okolností, která svědčí o alespoň možné znalosti žalobce o existenci daňového podvodu, krajský soud k tomu uvádí, že skutečnost, že podnikatel neprovádí analýzu užitku konkrétní reklamy, nemusí samo o sobě představovat podezřelou okolnost. V nyní projednávaném případě je zjevné, že reklama žalobce byla viditelná na konkrétním závodním automobilu v průběhu jednotlivých automobilových závodů rallye. Dle krajského soudu je v daném případě zcela rozumné usuzovat, že logo žalobce bude mít účinek na adresáty reklamy, neboť ti mohou logo žalobce vidět například z pohledu osoby, jejíž tovární značka vozidla, na kterém je logo žalobce umístěno, či závodní tým, který s předmětným vozidlem závodí, je oblíbenou tovární značkou či oblíbeným týmem takové osoby. Dále je možné uvažovat o vstupu loga žalobce do podvědomí diváků automobilového závodu v případě dobrého umístění řidiče daného automobilu, nehledě na možnost dopadu reklamy nikoliv pouze na osoby na závodech přítomné, ale také na diváky případných televizních přenosů daných závodů. Krajský soud je však toho názoru, že analýza konkrétních dopadů reklamního sdělení, které ještě navíc neprobíhá za využití informačních technologií, tudíž není možno sledovat přesný počet osob, kterým bylo reklamní sdělení zpřístupněno a kolik osob reklamní sdělení skutečně zaregistrovalo, by žalobci mohla přinést další významnou ekonomickou

zátěž, a je plně v souladu s autonomií podnikatelského úsudku spoléhat se na skutečnost, že vzhledem k počtu subjektů, kteří umísťují svá loga na závodní automobily, je tento způsob reklamy způsobem účinným.

33. K absenci kontroly plnění krajský soud poukazuje zejména na skutečnost, že ze správního spisu je zjevné, že žalobkyně umístění svého loga na sjednaném závodním automobilu kontrolovala příslušnou foto a video dokumentací, což také plyne ze skutečnosti, že úhradu částky, sjednané za poskytnutí reklamních služeb, žalobkyně provedla až po ověření skutečnosti, že předmětné reklamní služby byly skutečně provedeny. Tvrzení žalovaného, že plnění ze strany DG Advantage s.r.o. žalobkyni nebylo poskytnuto, neboť tato společnost nepoužila logo žalobkyně při každé obchodní příležitosti, považuje krajský soud za ryze účelové. Z uzavřených smluv je dle krajského soudu zjevné, že použití obchodního jména a loga žalobkyně při obchodních příležitostech nebylo primárním předmětem těchto smluv. V čl. II jednotlivých smluv o poskytnutí reklamních služeb je totiž vždy uvedeno, že předmětem smlouvy je mj. také „podpora služeb dle potřeby zadavatele prostřednictvím činností a aktivit dodavatele“. V čl. IV odst. 4 těchto smluv je pak uvedeno, že dodavatel je povinen použít „při každé obchodní příležitosti jméno a logo zadavatele k naplnění této smlouvy, zejména při styku s médii.“ Z uvedeného zcela jasně vyplývá, že aby bylo možno uvažovat o neplnění povinnosti DG Advantage s.r.o. použít obchodní jméno a logo žalobkyně, musela by zde nejprve být potřeba žalobkyně k podpoře služeb společností DG Advantage s.r.o. a zároveň by zde musela být příležitost společnosti DG Advantage s.r.o., při které by měla možnost tuto povinnost splnit. Žalovaný však v řízení neprokázal, že by skutečně vyvstala potřeba žalobkyně k podpoře jejích služeb, ani že by společnost DG Advantage s.r.o. měla možnost takovou podporu učinit. Nadto krajský soud opakuje, že z předmětných smluv je zjevné, že primárním plněním DG Advantage s.r.o. mělo být zajištění vyobrazení loga žalobkyně na předem určeném závodním automobilu, k čemuž došlo a žalobkyně si tuto skutečnost řádným způsobem ověřila. Dle krajského soudu tak ani tato okolnost nemůže být podkladem pro závěr o vědomosti nebo alespoň možnosti vědomosti žalobkyně o existenci daňového podvodu.
34. V neposlední řadě pak žalovaný namítá, že podstatnou okolností pro učinění závěru o vědomosti žalobce o existenci daňového podvodu je nadhodnocenost reklamních služeb. Tuto skutečnost žalovaný dovozuje zejména z toho, že konečná cena reklamy se oproti prvotním nákladům mnohonásobně navyšoval, což mohl žalobce i při nízké míře obezřetnosti a ekonomické racionality zjistit. Krajský soud se ani s tímto názorem žalovaného neztotožňuje, a to hned z několika důvodů. V první řadě krajský soud podotýká, že obdobnými případy jako v nyní projednávané věci se zabýval již dříve, a sice v rozsudcích ze dne 22. 8. 2017, č. j. 62 Af 76/2015-68 nebo ze dne 25. 8. 2014, č. j. 62 Af 61/2013-74. V obou případech, stejně jako v nyní projednávané věci, si správci daně učinili názor o vědomosti nebo alespoň možnosti vědomosti žalobců o existenci daňového podvodu v obchodních řetězcích, směřujících k poskytnutí reklamních služeb v podobě vyobrazení log žalobců na závodních automobilech v rámci závodů rallye. Na počátku obou těchto řetězců stála jako vlastník závodního automobilu společnost K.I.T. RACING CS s. r. o. a posledním článkem před daňovými subjekty (žalobci) byla vždy společnost DG Advantage s. r. o. Žalovaný přitom v obou předchozích případech poukázal na skutečnost, že reklama, poskytnutá žalobcům je nadhodnocena, což je jednou z okolností,

prostřednictvím kterých lze dojít k závěru, že žalobci věděli nebo mohli vědět o existenci daňového podvodu.

35. Krajský soud k tomu v rozsudku č. j. 62 Af 61/2013-74 uvedl, že „[p]okud si žalobce objednal u DG Advices s.r.o. reklamu, zaplatil za ni a tato byla realizována a fakturována, pak okolnosti smluvních ujednání či vytvoření řetězce dodavatelů až k žalobci nemůže být žalobci za stávajícího skutkového stavu kladeno k tíži. To, jak mají další články v řetězci dodavatelů ošetřeny své smluvní vztahy, žalobce nemohl žádným způsobem ovlivnit. Optikou žalovaného by jakýkoliv daňový subjekt, který předloží doklady, doloží zaplacení a doloží realizaci plnění, aniž by byla vyvrácena cena obvyklá či by byl (v případě daně z přidané hodnoty) shledán jiný účel sestavení celého řetězce než jen čistě ekonomický (získání nároku na odpočet DPH), nemohl svá tvrzení prokázat nikdy. Takový přístup žalovaného představuje již příliš intenzivní překročení požadavků na důkazní břemeno žalobce. Dále, z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2008 ve věci sp. zn. 1 Afs 15/2008 vyplývá, že pokud je dodání zboží uskutečněno pro osobu povinnou k dani z přidané hodnoty, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, nelze jen na základě samotné skutečnosti daňového podvodu vyvozovat ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené touto osobou povinnou k dani. Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, lze takové osobě odmítnout přiznat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. [...] Pakliže žalovaný zmiňuje „enormní“ částky za předmětná plnění, nejedná se ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu o jakkoli relevantní zpochybnění ceny poskytnutých plnění.“ Tento názor krajský soud rozvinul v citovaném rozsudku č. j. 62 Af 76/2015-68, v němž konstatoval, že „zjišťování ceny obvyklé za poskytování tohoto typu reklam na obdobném typu akcí vůbec nebylo předmětem daňové kontroly. Nebylo zjištěno, že by cena vzhledem k poměrům na trhu v době sjednání smlouvy byla natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by to žalobce coby konečný zákazník s ohledem na své znalosti a schopnosti musel rozpoznat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.7.2008, č.j. 8 Afs 72/2007-65). Správce daně ani žalovaný se nezabývali tím, že by za poskytnutí tohoto typu reklamy na daném typu akcí byla inzerentem zaplacená cena jiná než na trhu v daném období běžná, nýbrž hodnotili konkrétní cenu reklamy v rámci řetězce společností, které ji postupně přeproductovaly až k žalobci. Proto se ani zdejší soud touto otázkou, k níž směřují některé žalobní námítky a důkazní návrhy, zabývat nemohl (žalobce v této souvislosti poukazuje na konkrétní majitele závodních speciálů, kteří poskytují reklamu tzv. napřímo), neboť o zjištění ceny jiné než obvyklé se skutkové a právní důvody napadeného rozhodnutí neopírají.“
36. Vzhledem k tomu, že okolnosti, za kterých žalovaný v nyní projednávané věci usoudil na nadhodnocenost reklamních služeb poskytnutých žalobci, se shodují s okolnostmi ve výše uvedených případech, krajský soud nemá důvod se od výše rekapitulovaných judikатурních závěrů jakkoliv odchýlovat. Ani v nyní projednávaném případě totiž žalovaný nezkoumal, jaká je cena obvyklá za poskytování obdobných reklamních služeb, ani neprokázal, že by cena za poskytnutí reklamních služeb byla natolik zjevně vyšší, než je cena obvyklá, že by žalobce mohl a měl tuto skutečnost rozpoznat. Závěry o nadhodnocenosti reklamy učinil žalovaný při porovnávání ceny za reklamní služby na počátku a na konci toho stejného reklamního řetězce, což je postup zjevně nesprávný, neboť výrazné zvýšení ceny za poskytování služby či zboží je pojmovým znakem daňového podvodu, jak bylo popsáno

výše. To však v žádném případě neznamená, že tato skutečnost by měla být přičítána k tíži žalobci, neboť krajskému soudu není zjevné a ani žalovaný v napadeném rozhodnutí nepopsal, jak měl žalobce, při neprokázání neobvykle vysoké ceny za reklamní služby, navýšení ceny mezi jinými články obchodního řetězce identifikovat. Ostatně obtížnost identifikace nadhodnocení zboží či služby je dle krajského soudu také důvodem pro kladení požadavku existence natolik zjevně nadhodnocené ceny za prodej zboží či poskytnutí služby oproti ceně obvyklé, že je možné takové nadhodnocení rozpoznat.

37. Krajský soud je proto toho názoru, že žalovaný (a správce daně) při odepření nároku na odpočet DPH žalobce nesplnil svou povinnost (neunesl důkazní břemeno) spočívající v prokázání objektivních okolností, z nichž lze učinit závěr, že žalobce věděl nebo přinejmenším mohl vědět, že je součástí podvodu, resp. že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet DPH bylo součástí podvodného jednání [k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016–30, v němž se uvádí: *„Pokud tedy stěžovatel (zde žalovaný správní orgán – pozn. NSS) tvrdí, že žalobkyně se účastnila podvodného jednání s cílem získat neoprávněně nárok na odpočet DPH, je povinností stěžovatele shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují.“*]. Krajský soud se tak ztotožňuje s námitkou žalobce, že předestřené závěry nemají oporu ve správním spisu, neboť je přesvědčen o tom, že okolnosti, vyličené žalovaným, nevykazují znaky podezřelého či nestandardního obchodního jednání tak, aby bylo možné učinit závěr o zapojení žalobce do podvodného jednání a vyvodit z toho pro ni příslušné důsledky.
38. Ačkoliv to krajský soud s ohledem na nesplnění předchozího bodu vědomostního testu nepovažuje za nezbytné, posoudil i námitku žalobce, zpochybňující způsob, jakým se žalovaný vypořádal s tvrzením žalobce, že učinil všechna opatření k tomu, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu. Jak Nejvyšší správní soud ve své judikatuře konstatoval, *„zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu.“* (srov. např. citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014-60). Povinnost prokázat (důkazní břemeno), že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu, ovšem leží na daňovém subjektu (srov. rozsudek ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47). *„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.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011–343).
39. V této souvislosti nicméně Nejvyšší správní soud opakovaně zdůrazňuje, jak ostatně zmínil i žalobce, že toto důkazní břemeno daňového subjektu nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokázání i těch skutečností, ohledně kterých taková povinnost stihá zcela jiný subjekt. *„Důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé (§ 92 daňového řádu, a § 64 zákona o dani z přidané hodnoty); naopak je omezeno principy fungování jednotného trhu. Stejně jako si daňový subjekt, jakožto dodavatel, nemůže při svých obchodních aktivitách počínat neopatrně, neboť by pak nebyl schopen prokázat dobrou víru, resp. musí přijmout*

„všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby zajistil, že operace, kterou provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu“, je i stát při prosazování svých zájmů (řádný výběr DPH) povinen brát výše uvedené principy na zřetel. Důkazní břemeno daňového subjektu, tj. přijetí „všech“ opatření, tak může být státem vynucováno pouze s respektem k základním svobodám zavedeným Smlouvou o fungování EU, jako je zejména volný pohyb zboží a služeb.“ (srov. např. rozsudek ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, nebo již citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 60/2017-60).

40. Krajský soud v první řadě uvádí, že většina tvrzení žalovaného, kterými rozporuje skutečnost, že by žalobce prokázal, že učinil vše, co je od něj možno rozumně očekávat, aby eliminoval svou účast na podvodném jednání, je v podstatě rekapitulací okolností, ze kterých žalovaný dovozoval, že žalobce věděl či mohl vědět o existenci daňového podvodu. Krajský soud nicméně podotýká, že tyto okolnosti nemohou být jakýmkoliv relevantním hlediskem pro zhodnocení, zda žalobce učinil kroky k prevenci své účasti na podvodném jednání, neboť tyto okolnosti mají pouze prokázat, že žalobce o podvodném jednání věděl či vědět mohl, přičemž, jak je uvedeno výše, žalovaným uvedené okolnosti shledal krajský soud nedůvodnými. Jediná relevantní skutečnost, kterou tak žalovaný v napadeném rozhodnutí zmiňuje, a která by skutečně mohla ovlivnit pohled na kroky žalobce k prevenci účasti na podvodném jednání, je tvrzení o neověření existence řádných účetních závěrek DG Advantage s. r. o. v obchodním rejstříku. K tomu je však potřeba uvést, že samotná neexistence účetních závěrek v obchodním rejstříku nemůže svědčit o nespolehlivosti obchodního partnera jako takového, zejména v situaci, kdy je obchodní partner dodavatelem, a tudíž na jeho straně neleží povinnost k úhradě sjednané ceny za poskytnutí služby či dodání zboží. Žalobce v řízení před žalovaným i před krajským soudem poukazuje na skutečnost, že si ověřil délku existence společnosti DG Advantage s. r. o. v obchodním rejstříku a stabilitu obsazení orgánů této společnosti, zároveň prověřil společnost v registru nespolehlivých plátců DPH a v insolvenčním rejstříku, a ze zkoumaných skutečností si učinil úsudek, že společnost DG Advantage s. r. o. je spolehlivým obchodním partnerem. Žalovaný přitom učinění těchto kroků žalobcem nijak v odvolacím řízení nerozporoval, pouze je nepovažoval za dostatečné. S tímto hodnocením se ovšem krajský soud neztotožňuje a naopak konstatuje, že kroky žalobce považuje, vzhledem k rozsahu plnění a sjednané ceně z tohoto plnění, za zcela dostatečné.
41. Krajský soud nad rámec výše uvedeného pouze doplňuje, že vznesenou námitku žalobce, v níž upozornil na údajné „zapojení Generálního finančního ředitelství do podezřelého obchodu“, nepovažuje ve vztahu k nyní projednávané věci za jakkoliv relevantní, ať již z hlediska zúčastněných subjektů, tak zejména z hlediska povahy věci, a proto stěží může sloužit jako ilustrativní příklad, jak poukazuje žalobce.

V. Závěr a náklady řízení

42. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil, a to jednak z důvodu nezákonnosti dle § 78 odst. 1 s. ř. s., jednak proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisovém materiálu [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s.] a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.

43. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
44. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce (daňového poradce) žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé – replika) ve výši $3 \times 3\,100$ Kč a tři režijní paušály ve výši 3×300 Kč, tedy celkem 10 200 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 142 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč.
45. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 15 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

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

Brno 16. července 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu