



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Fast Money s.r.o.**
sídlem Masarykova 413/34, Brno
zastoupený společností FSG Finaudit, s.r.o.
sídlem tř. Svobody 645/2, Olomouc

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2016, č. j. 33694/16/5300-21444-700333

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Dne 25. 6. 2014 žalobce podal u Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územního pracoviště Brno I (dále jen „správce daně“), řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíce května 2014, v němž vykázal přijatá zdanitelná plnění od plátců s místem plnění v tuzemsku v základní sazbě daně. Výsledkem byl nadměrný odpočet ve výši 339 956 Kč.

2. Za uvedené zdaňovací období správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu, v jejímž rámci žalobce předložil účetní a daňové doklady, z jejichž obsahu vyplynulo, že stěžejní část odpočtu daně tvořila DPH uplatněná žalobcem na základě přijaté faktury č. 2014006 (ev. č. 14FP0014) ze dne 15. 5. 2014 za pronájem osobního vozidla Audi A6 ALLROAD QUATTRO a dále na základě přijaté faktury č. 2014007 (ev. č. 14FP0018) ze dne 30. 5. 2014 za pořízení téhož osobního vozidla. Jako dodavatel byla u obou přijatých zdanitelných plnění uvedena společnost TARENT TRADING s.r.o. (dále jen „TARENT TRADING“). Základ daně u prvně jmenované faktury za pronájem vozidla činil 77 500 Kč a DPH v základní sazbě daně 21 % činila částku 16 275 Kč; základ daně dle přijaté faktury za pořízení vozidla činil 1 500 000 Kč a DPH v základní sazbě daně 21 % činila částku ve výši 315 000 Kč.
3. Na základě výsledků provedené daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že žalobce věděl nebo minimálně mohl vědět, že se podílí na obchodní transakci, která byla zatížena podvodem, a z tohoto důvodu žalobci nepřiznal nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele TARENT TRADING, uplatněný v podaném daňovém přiznání. Správce daně tak vydal dne 27. 8. 2015 platební výměr č. j. 3418109/15/3001-51525-711640, kterým žalobci vyměřil nadměrný odpočet ve výši 8 681 Kč.
4. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí bránil odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 18. 8. 2016, č. j. 33694/16/5300-21444-700333, jako nedůvodné zamítl a prvostupňový platební výměr potvrdil.

II. Obsah žaloby

5. Žalobce předně poukázal na skutečnost, že mezi účastníky řízení není sporu o tom, že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo tak, jak žalobce deklaroval v daňovém přiznání (a tedy se nejednalo o fiktivní plnění), a že tato plnění použil ke své ekonomické činnosti. Mezi stranami je však sporné, zda žalobce měl nárok na odpočet DPH, který žalovaný ve shodě se správcem daně žalobci nepřiznal s odůvodněním, že byla prokázána existence objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce věděl, že se účastní podvodného jednání. S tímto hodnocením však žalobce nesouhlasil.
6. V této souvislosti upozornil na povahu DPH, právní základ, který tvoří směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, jakož i princip neutrality, na kterém je daň z přidané hodnoty vystavěna a který je v praxi zajišťován prostřednictvím možnosti uplatnění odpočtu daně na vstupu. Žalobce připomněl, že aby plátcí daně vznikl nárok na odpočet DPH, musí být splněny hmotněprávní i formální podmínky nároku na odpočet daně vyplývající z ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), kterým se poté podrobněji věnoval.
7. Dále pokračoval, že pokud je s přihlédnutím k objektivním okolnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani, je třeba jí nárok na odpočet daně odepřít. Taková osoba totiž

musí být považována za osobu účastnící se podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch či nikoli. Nárok na odpočet daně naopak nelze odeprít osobě povinné k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění bylo součástí podvodu na dani, kterého se dopustil její dodavatel, nebo že jiné plnění, které je součástí dodavatelského řetězce a které předchází či následuje dotčené plnění, bylo provázeno podvodem. Existují-li náznaky vzbuzující podezření, že došlo k podvodu na dani, lze samozřejmě od obezřetné osoby povinné k dani vyžadovat přijetí přiměřených opatření a daňové subjekty by měly věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům.

8. Správce daně tak je povinen prokázat kumulativní naplnění tří podmínek, a to 1/ existenci podvodného řetězce a chybějící daň, 2/ existenci objektivních okolností svědčících o vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání a 3/ zda byla daňovým subjektem přijata veškerá opatření, která po něm mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně vyžadována, aby zajistil svou neúčast na daňovém podvodu. Dle názoru žalobce přitom v dané věci nedošlo k současnému (kumulativnímu) naplnění všech vyjmenovaných podmínek, a tedy nebylo možné žalobci uplatněný nárok na odpočet daně odmítnout.

9. K první podmínce žalobce uvedl, že správce daně v rámci daňové kontroly identifikoval jednotlivé články řetězce jako *J. S. → TARENT TRADING → žalobce*. Tento řetězec žalobce nezpochybnil. Nesouhlasil však s právním hodnocením žalovaného, že dodavatel TARENT TRADING (jako tzv. *missing trader*) daň na výstupu vůbec nepřiznal a neuhradil.

Dle žalovaného na této skutečnosti nic nezměnilo ani zjištění, že místně příslušný správce daně následně stanovil dodavateli TARENT TRADING za předmětné zdaňovací období daň podle pomůcek, přičemž jako pomůcky využil právě předmětné faktury; a stejně tak zjištění,

že prvostupňový správce daně rozhodl na základě žádosti žalobce o převedení přeplatku žalobce vykazaného na DPH ve výši 110 000 Kč na úhradu nedoplatku tohoto dodavatele. Žalobce namítal, že pro posouzení věci je zásadní skutečnost, že u společnosti TARENT TRADING došlo ke stanovení daně z předmětných zdanitelných plnění a k uhrazení daňové povinnosti vztahující se k těmto plněním a že stanovená daň plně zohledňuje předmětná plnění. S odkazem na princip neutrality daně z přidané hodnoty je dle žalobce při zdanění konkrétního plnění na výstupu (zde u dodavatele TARENT TRADING) dán navazující nárok na odpočet daně,

a to bez ohledu na způsob stanovení daně. Vedle toho je dále klíčové, že dodavatel TARENT TRADING svou daňovou povinnost z předmětných plnění plně uhradil, a to jednak částečně přiznáním nadměrného odpočtu (a jeho vyměřením) za předchozí zdaňovací období, jednak převedením přeplatku na dani žalobce ve výši 110 000 Kč na úhradu nedoplatku této společnosti. Dle žalobce se tedy nelze ztotožnit se závěry žalovaného, že dodavatel TARENT TRADING nesplnil některou ze zákonných povinností, sám nepodal daňové přiznání a daň vůbec nepřiznal a neuhradil. Žalobce se proto domníval, že zde zcela absentuje nezbytný předpoklad pro odmítnutí nároku na odpočet, tj. existence podvodného řetězce a chybějící daň.

10. Žalobce nesouhlasil ani s hodnocením žalovaného stran druhé z podmínek, tj. existence objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o podvodném jednání, které žalovaný odůvodňoval tím, že dodavatel TARENT TRADING a žalobce byly personálně propojenými osobami, oba měli (resp. mají) sídlo na virtuální adrese, nemají žádné zaměstnance a existoval zde předpoklad vědomosti o tom, že dodavatel nesplnil své daňové povinnosti, včetně úhrady předmětného plnění. Ve vztahu k personální propojenosti dodavatele a žalobce osobou M. P. (syna tehdejší jednatelky žalobce) žalobce uvedl, že jmenovaný zastupoval v době uskutečnění obchodních případů jak žalobce, tak dodavatele, a to na základě plné moci udělené jednatelem obou společností. Ze zastoupení však vznikají práva a povinnosti přímo zastoupenému, a tedy nebylo rozhodující jednání M. P., ale konkrétní práva a povinnosti vzniklá ze zastoupení. M. P. tudíž nemohl odpovídat za plnění daňových povinností žádné ze společností, neboť tato zákonná povinnost stíhá konkrétní daňový subjekt, nikoli osobu jednající jejím jménem na základě plné moci.
11. Argumentoval-li žalovaný, že je nelogické, aby žalobce kupoval vozidlo od J. S. prostřednictvím společnosti TARENT TRADING, žalobce připomněl, že v řízení nebyly objasňovány ekonomické důvody nákupu vozidla a že důvody, pro které bylo vozidlo nakupováno přes prostředníka, byly výlučným ekonomickým rozhodnutím společností TARENT TRADING a žalobce. Dodavatel TARENT TRADING přitom na této transakci realizoval zisk, a tedy se jednalo o zcela logické ekonomické uvažování podnikajícího subjektu.
12. Stejně tak argumentace žalovaného, že se sídla společností žalobce a TARENT TRADING nacházejí na virtuální adrese a že obě společnosti nemají zaměstnance, se dle žalobce jevila pro posouzení nároku na odpočet daně jako irelevantní, neboť realizace této obchodní transakce nevyžadovala zaměstnance ani žádné materiální zajištění (např. sklady, kanceláře, majetek apod.). Z žalovaným deklarovaných objektivních okolností tak nebylo možno dovodit oprávnění žalovaného na odmítnutí nároku na odpočet daně.
13. Ke třetí podmínce spočívající v přijetí opatření k eliminaci účasti na podvodu žalobce připomněl, že z judikatury Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu
vyplývá,
že nárok na odpočet daně nelze odeprít osobě povinné k dani, která nevěděla a nemohla vědět,
že plnění bylo součástí podvodu na dani, kterého se dopustil její dodavatel, nebo že jiné plnění, které je součástí dodavatelského řetězce a které předchází či následuje dotčené plnění, bylo provázáno podvodem. Žalobce se neztotožnil s hodnocením žalovaného, že by žalobce nepřijal veškerá rozumná opatření, která na něm bylo možno s ohledem na charakter plnění požadovat, aby předešel své účasti na podvodu. Žalovaný v této souvislosti argumentoval zjištěnými okolnostmi ohledně úhrady faktur za pořízení vozidla, uvedením čísla bankovního účtu nevidovaného pro účely DPH a tvrzenou vědomostí žalobce o tom, že dodavatel daň neuhradil. Žalobce však v této souvislosti namítal, že nárok na odpočet není podmíněn úhradou plnění, k úhradě kupní ceny došlo v hotovosti, k čemuž žalobce předložil originály příjmových dokladů. Na bankovní účet tedy nebyla kupní cena nikdy zasílána ani připsána. Žalobce se domníval, že přijal opatření k zamezení účasti na podvodu, a ke dni vydání žalobou napadeného

rozhodnutí o odvolání byla daňová povinnost dodavatele plně uhrazena. Projednávaný případ tedy nelze považovat za podvod na DPH.

14. Žalobce shrnul, že okamžikem uhrazení daně dodavatelem TARENT TRADING nelze jakkoli zpochybnit nárok žalobce jako odběratele na odpočet daně, neboť opačný přístup by znamenal porušení principu daňové neutrality. V projednávaném případě bylo prokázáno, že dodavateli TARENT TRADING byla stanovena daň, která zohledňuje předmětná zdanitelná plnění, a tato plnění tak byla řádně podrobena dani. Skutečnost, že ke stanovení daně došlo na základě pomůcek, není rozhodující, neboť zásadním faktem je právě zahrnutí konkrétních plnění do těch, z nichž byla stanovena daň. V návaznosti na to pak dodavatel TARENT TRADING před vydáním rozhodnutí o odvolání také stanovenou daň uhradil, přičemž skutečnost, že dosud dluží příslušenství daně, nemá a (nemůže mít) jakýkoli vliv na přiznání nároku na odpočet daně u žalobce. Objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobce o podvodném jednání vymezené žalovaným nejsou dle žalobce relevantní, nemají oporu ve zjištěných skutečnostech a nejsou ani nezákonné. Současně tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů prokazujících vědomost žalobce o účasti na podvodu. Dle žalobce tak došlo k naplnění hmotněprávních i formálních podmínek nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, a žalobci tak měl být nárok na odpočet daně přiznán, neboť nebylo prokázáno, že by byl uplatněn podvodným nebo zneužívajícím způsobem.

15. Žalobce namítal také nezákonnost postupu žalovaného v průběhu odvolacího řízení, a to v souvislosti se seznámením žalobce se zjištěnými skutečnostmi a výzvou k vyjádření č. j. 25718/16/5300-21444-700333. Dle názoru žalobce toto seznámení nesplňovalo zákonné požadavky dle § 115 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť z něj není patrné, jaké následky pro žalobce bude mít setrvání žalovaného na právním názoru, tedy k jakým důsledkům žalovaný směřoval svou argumentaci a jaké následky žalovaný ze skutečností obsažených v seznámení dovozoval. Žalobce tak měl za to, že před vydáním rozhodnutí nebyl v souladu se zákonem ze strany žalovaného seznámen se zjištěnými skutečnostmi. V závěru žaloby proto navrhl, aby krajský soud vydal rozsudek, kterým napadené rozhodnutí žalovaného zruší.

III. Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě reagoval na jednotlivé námitky žalobce a uvedl, že dodavateli TARENT TRADING byla daň stanovena podle pomůcek (ve výši vlastní daňové povinnosti 331 275 Kč), neboť při dokazování nesplnil některou ze svých zákonných povinností - přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce května 2014 ani po výzvě správce daně sám nepodal a daň na výstupu nepřiznal a neuhradil, stal se nekontaktním bez možnosti ověření uskutečněných zdanitelných plnění. Pokud poté správce daně rozhodl na základě žádosti žalobce o převedení jeho přeplatku vykázaném na

DPH ve výši 110 000 Kč na úhradu nedoplatku dodavatele TARENT TRADING, žalovaný v této souvislosti poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (konkrétně rozsudek ze dne 10. 6. 2015 ve věci sp. zn. 2 Afs 15/2014), dle které lze za neodvedení daně považovat i situaci, kdy je daň sice do státního rozpočtu odvedena, avšak nikoli dobrovolně. V daném případě tak dle žalovaného nebyla daňová neutralita porušena, naopak byly shledány skutkové okolnosti, které ve smyslu judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu potvrzují existenci podvodného jednání na DPH.

17. Ve vztahu k personální propojenosti, sídle na virtuální adrese, existenci zaměstnanců a dobré víry na straně žalobce žalovaný uvedl, že vytýkané objektivní okolnosti sice jednotlivě nelze považovat za nezákonné, nicméně ve vzájemné souvislosti společně tvoří na sebe navazující komplex nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH věděl, nebo minimálně vědět měl a mohl. Dle názoru žalovaného pak žalobce v dané věci nepřijal veškerá opatření, která na něm mohla být rozumně vyžadována k ověření, že plnění, které provádí, nepovede k účasti na daňovém podvodu.
18. V souvislosti s namítanou nezákonností postupu žalovaného stran písemnosti „seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi a výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ žalovaný konstatoval, že nedospěl k odlišnému právnímu názoru, než který v řízení učinil správce daně. Dle žalovaného o tom svědčí samotný obsah seznámení, prostřednictvím kterého žalovaný žalobci sdělil, že provedl v souladu s ustanovením § 115 odst. 1 daňového řádu dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí a vyzval žalobce k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečností zjištěným při dokazování. Tyto skutečnosti žalovaný podrobně popsal pod body 14. a 15. a následně vyhodnotil v bodě 28. seznámení. Žalovaný tak měl za to, že i po zohlednění nových skutečností učinil ve věci jednoznačný závěr, že žalobce byl součástí podvodného jednání a že z tohoto závěru vyplynuly pro žalobce jednoznačné důsledky. Žalovaný proto navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout s tím, že se žalobci nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

19. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž o věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný podle § 51 odst. 1 s. ř. s. souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání. Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.
20. V nyní projednávané věci je mezi účastníky řízení spor o to, zda žalobce má nárok na odpočet DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele, společnosti TARENT TRADING, za pronájem a prodej osobního vozidla Audi A6 ALLROAD QUATTRO.

21. K obecným východiskům krajský soud na tomto místě nejprve připomíná, že oblast DPH je v současné době regulována směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), která byla v rámci harmonizace promítnuta do českého právního řádu prostřednictvím zákona o dani z přidané hodnoty. Aby plátcí daně vznikl nárok na odpočet DPH, je třeba splnit hmotněprávní a formální podmínky nároku, které vyplývají z ustanovení § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Z hlediska hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH SDEU zdůrazňuje, že plnění musí být poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a použito pro uskutečňování ekonomické činnosti (srovnej k tomu rozsudek SDEU ze dne 6. 9. 2012 ve věci C-324/11 *Gábor Tóth*). Uvedené je také v souladu s § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, který stanoví, že nárok na odpočet daně má plátcé daně v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije v rámci své ekonomické činnosti pro účely uskutečňování plnění vyjmenovaných v odst. 1 písm. a) až e) tohoto ustanovení zákona. Stran oprávněnosti nároku na odpočet daně tak je nutno ověřit, zda bylo plnění opravdu uskutečněno a zda bylo použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění (k tomu shodně srovnej např. rozsudek SDEU ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11 *Bonik EOOD*).
22. Naplnění formální podmínky nároku na odpočet prokazuje plátcé daně dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty daňovým dokladem vystaveným plátcem, který musí splňovat všechny náležitosti stanovené v § 26 až § 35a zákona o dani z přidané hodnoty. Při současném splnění hmotněprávních i formálních podmínek pak je daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznán, neboť jak SDEU opakovaně dovodil ve svých rozhodnutích, představuje nárok na odpočet daně nedílnou součást systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu však představuje právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodným nebo zneužívajícím způsobem (k tomu srovnej rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Péter Dávid*).
23. Z hlediska zaměření se na skutkový stav vylučující jednání zneužívajícím způsobem, avšak naopak svědčící pro existenci jednání podvodného, přitom je nutno zdůraznit, že samotná existence daňového podvodu nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu byl nárok na odpočet daně odepřen. Otázka, zda DPH byla nebo nebyla za předchozí či následující prodej zaplácena do státního rozpočtu, nemá vliv na nárok na odpočet daně, který ani není dotčen okolností, že v řetězci dodávek je jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem v situaci, kdy to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (srovnej k tomu rozsudek SDEU již ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Alex Kittel a Recolta Recycling*).
24. Předně je tedy nutno zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že osoba povinná k dani o tomto podvodu věděla nebo vědět mohla a měla. Podvodem na DPH judikatura SDEU v obecné rovině rozumí situaci, kdy daňovým subjektem není odvedena určitá částka získaná jako DPH. V reálném světě pak mohou existovat různé varianty a modifikace - vždy s ohledem

na konkrétní skutkový stav posuzovaného případu. Podvodem na DPH tak může být např. situace, kdy daňový subjekt „zmizí“ dříve, než daňové orgány stihnou jakkoli zasáhnout, přičemž je v takovém případě nerozhodné, zda daňový subjekt daň na výstupu nepřiznal nebo sice přiznal, avšak neuhradil, když výši uhrazené daně nelze z důvodu nekontaktnosti daňového subjektu ověřit. Obdobně podvod na DPH chápe také judikatura Nejvyššího správního soudu, která jako podvod vymezuje situaci, kdy jeden z jeho účastníků neodvede vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které

je v rozporu s účelem směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (srovnej k tomu již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010,

č. j. 9 Afs 111/2009 - 274, dostupný na www.nssoud.cz). Podvody tak mohou nabývat nejrůznějších variant a podob, přičemž lze dovodit určité typické znaky, jako např. nekontaktnost subjektů v řetězci, nadhodnocené ceny přeprodávaných plnění, neplnění si daňových povinností, personální či kapitálová propojenost účastníků plnění aj.

25. Jak bylo uvedeno výše, samotná existence daňového podvodu neumožňuje daňovému subjektu nepřiznat nárok na odpočet daně, pokud tento o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem nevěděl nebo vědět nemohl. Z rozsudku SDEU ve věci *Mahagében* lze přitom dovodit, že se v takových případech bude jednat o situace, kdy existují náznaky vzbuzující podezření,

že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, tj. existují zde určité objektivní okolnosti. Tyto objektivní okolnosti tvořící dílčí indicie představují ve svém souhrnu (ač samy o sobě jednotlivě nemusejí být nezákonné) logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů spolehlivě prokazujících skutečnost, že daňový subjekt

o podvodu na DPH věděl či vědět mohl (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34, dostupný na www.nssoud.cz). Nalezení objektivních okolností v konkrétním případě je pak podmínkou k tomu, aby daňové orgány následně mohly zkoumat, zda daňový subjekt přijal všechna rozumná opatření, kterými by své účasti na daňovém podvodu předešel (srovnej bod 66 rozsudku SDEU ve věci *Mahagében*, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009 - 274, dostupný na www.nssoud.cz).

Po daňových subjektech je tak požadována určitá míra obezřetnosti a opatrnosti v obchodních vztazích, na základě kterých je možno hodnotit, zda daňový subjekt jednal v dobré víře či nikoli. K otázce opatrnosti daňových subjektů v obchodních vztazích Krajský soud v Hradci Králové v rozsudku ze dne 29. 11. 2013, č. j. 31 Af 3/2013 - 41, dostupném na www.nssoud.cz, v obecné rovině uvedl, že povinností daňového subjektu související s určitou dávkou obchodní obezřetnosti je, aby si ověřil, od koho zboží nakupuje, a toto ověření i podložil potřebnými důkazy. V rámci obezřetnosti daňového subjektu lze mezi opatření (interní kontrolní mechanismy), kterými by daňový subjekt měl prokazovat svou neúčast na daňovém podvodu a nevědomost o něm, zařadit např. ověřování si obchodního partnera a jeho důvěryhodnosti

a solventnosti před uzavřením obchodní transakce, kvalitní úpravu obchodních, smluvních a platebních podmínek, obstarání si dostatečných informací o odvětví a fungování trhu, na který daňový subjekt nově vstupuje, získání podrobných informací o výrobku, s nímž

standardně neobchoduje, provádění kontrol dodávek zboží nebo prací, opatrování a archivace veškeré obchodní komunikace apod. (srovnej rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 5. 2014, č. j. 57 Af 13/2013 - 92, či rozsudky Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 4. 2014, č. j. 22 Af 22/2012 - 247 a ze dne 27. 1. 2015, č. j. 22 Af 13/2013 - 63, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Nepřijme-li daňový subjekt žádná opatření, nebo přijme-li opatření pouze taková, která svou povahou nejsou schopna reálně předejít a zabránit účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, lze považovat s přihlédnutím k objektivním okolnostem za prokázané, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Po účely směrnice je v takové situaci daňový subjekt považován za osobu účastnící se podvodu bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch či nikoli (viz body 55 až 59 rozsudku SDEU ve věci *Kittel*). Za takových okolností jsou daňové orgány legitimně oprávněny nárok na odpočet daně nepřiznat, a to i v případě, kdy vnitrostátní právní úprava možnosti odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu podvodu na DPH neexistuje.

26. V posuzované věci správce daně odepřel žalobci jím uplatňovaný nárok na odpočet DPH na vstupu z přijatých zdanitelných plnění za pronájem a prodej vozidla Audi A6 ALLROAD QUATTRO, a to s odůvodněním, že se jednalo o přijetí plnění v řetězci zasaženém daňovým podvodem. Mezi účastníky řízení přitom není sporné, že žalobce splnil formální požadavky nároku na odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. předložil přijaté daňové doklady, které obsahovaly zákonem stanovené formální náležitosti; a zároveň není spor o to, že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo tak, jak žalobce deklaroval v daňovém přiznání. Žalovaný tedy nepochybně, že v dané věci došlo k naplnění hmotněprávních i formálních podmínek nároku na odpočet daně, kdy platí, že v takovém případě musí být nárok na odpočet daně přiznán, ledaže by bylo prokázáno, že byl tento nárok uplatněn podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Krajský soud se přitom ztotožňuje s hodnocením žalovaného, že obchodní transakce realizované ze strany zúčastněných subjektů nevykazují znaky standardního obchodního vztahu, a tedy žalovaný nepochybil, pokud v předcházejícím řízení posuzoval, zda došlo k naplnění znaků podvodného jednání ve smyslu judikatury SDEU. Postupně tedy zkoumal naplnění jednotlivých podmínek, a to existenci podvodného řetězce a chybějící daně, existenci objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobce o podvodném jednání, jakož i skutečnost, zda žalobce přijal veškerá opatření, která na něm mohla být s ohledem na konkrétní okolnosti tohoto případu vyžadována tak, aby svou účast na daňovém podvodu vyloučil.

27. V souvislosti s posouzením existence podvodného řetězce a chybějící daně se přitom krajský soud ztotožňuje s hodnocením daňových orgánů, které identifikovaly tuzemský řetězec subjektů zapojených do obchodních transakcí jako: *J. S. → TARENT TRADING → žalobce*.

Při prověřování uskutečněných obchodních transakcí přitom bylo zjištěno, že v rámci řetězce vykazuje chování těchto subjektů značně nestandardní znaky vzbuzující podezření, že se tyto pokoušely získat daňovou výhodou zneužitím systému fungování DPH.

Dodavatel TARENT TRADING (*jako tzv. missing trader*, neboli chybějící obchodník) se stal nekontaktním, za zdaňovací období měsíce května 2014 vůbec nepodal přiznání k DPH (a to ani po výzvě správce daně), nikdy nehradil své daňové povinnosti, a tedy uskutečnění zdanitelných plnění dle shora uvedených faktur u něj nebylo možné dožádaným správcem daně ověřit. Žalobce si pak jako další subjekt v řetězci odpočet DPH z transakce a plnění přijatého od dodavatele TARENT TRADING nárokoval, a to již ze základu daně navýšeného na 1 500 000 Kč, z něhož DPH v sazbě 21 % činila 315 000 Kč. Z obsahu spisového materiálu je dále v této souvislosti patrné, že společnost TARENT TRADING pořídila vozidlo Audi A6 od J. S. dle faktury č. 0113/14/05 ze dne 13. 1. 2014 (základ daně: 1 298 347,10 Kč, DPH 21 %: 272 652,90 Kč), jejíž úhrada byla J. S. provedena následujícím způsobem: kupující TARENT TRADING uzavřel dne 8. 1. 2014 s obchodní korporací Last Cash Help smlouvu o zápůjčce, na základě které Last Cash Help zapůjčil společnosti TARENT TRADING částku 1 571 000 Kč, která byla poukázána na účet J. S. Jednatel společnosti Last Cash Help byl v té době M. P., který na základě plné moci ze dne 10. 1. 2014 zastupoval rovněž společnost TARENT TRADING a v době uskutečnění případů od 25. 4. 2014 také společnost žalobce. Je zde tedy zjevná personální propojenost subjektů v řetězci prostřednictvím osoby M. P., která sama o sobě vzbuzuje pochybnosti o čistotě úmyslů na straně dodavatele TARENT TRADING a žalobce.

28. Krajský soud pak má ve shodě se závěry daňových orgánů obou stupňů za to, že byla naplněna také podmínka chybějící daně, neboť společnost TARENT TRADING daň na výstupu za předmětné zdaňovací období vůbec nepřiznala a neuhradila, o čemž svědčí i odpověď dožádaného správce daně, který opakovaně zdůraznil (viz např. odpověď ze dne 16. 12. 2015), že tento dodavatel sám z vlastní vůle přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce května 2014 (ani po výzvě správce daně) nepodal a daň na výstupu nejen neuhradil, ale ani nepřiznal. Na této skutečnosti pak nemůže nic změnit ani zjištění, že místně příslušný správce daně následně přistoupil ve vztahu k dodavateli TARENT TRADING ke stanovení daně na základě pomůcek (přičemž jako pomůcky využil předmětné faktury), stejně jako skutečnost, že na žádost žalobce byl převeden jeho přeplatek vykázaný na DPH ve výši 110 000 Kč na částečnou úhradu nedoplatku tohoto dodavatele. V dané věci je totiž rozhodné, že zde daň chyběla v okamžiku jejího nárokování, které zapojené subjekty činily za účelem získání daňového zvýhodnění. Tento závěr pak logicky nemůže zvrátit skutečnost, že místně příslušný správce daně dodavatele TARENT TRADING následně přistoupil na základě učiněných zjištění k vyměření daně z přidané hodnoty na základě pomůcek. Opačný přístup by ostatně vedl k absurdním důsledkům, které by správce daně nutily neodůvodněně vyčkávat s vyměření daně tak, aby nebylo možno k této události při posuzování podvodného jednání přihlížet. Skutečnost, že správce daně při stanovení daně dle pomůcek využil jako pomůcky zjištěné faktury, neznamená, že by dodavatel daň z předmětných faktur na výstupu sám přiznal. Tytéž závěry se pak týkají také provedení platby daně (převedení přeplatku na DPH) ze strany žalobce za dodavatele TARENT TRADING. Rovněž tato okolnost dle krajského soudu indikuje úmysl vylákat výhodu v podobě nárokováného odpočtu na DPH a nepřímou potvrzuje i propojenost společnosti

TARENT TRADING a žalobce, neboť jak jinak si vysvětlit skutečnost, že žalobce dobrovolně přistoupil k úhradě daně za jiného. Ani takto činěné kroky ze strany žalobce proto nemohou zvrátit závěry daňových orgánů (stejně jako krajského soudu), že jeden subjekt v řetězci neodvedl určitou částku získanou jako DPH a druhý si ji následně (nadto z již navýšeného základu daně) nárokoval, neboť i podle judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že za neodvedení daně lze považovat dokonce situaci, kdy je daň sice do státního rozpočtu odvedena, avšak nikoli dobrovolně: „*Nedůvodná je též námitka stěžovatelky, že krajský soud ve vztahu ke společnosti KELLYSANE nesprávně posoudil právní otázku, když konstatoval, že platba z jiného účtu, než je účet daňového dlužníka, není relevantní platbou daně. Z napadeného rozsudku i napadeného rozhodnutí je zřejmé, že krajský soud i žalovaný založili své závěry o dokonání podvodu na DPH na tom, že část daně nebyla*

ze strany společnosti KELLYSANE uhrazena dobrovolně, nikoli pouze na formální okolnosti, že bylo placeno z jiného účtu. K porušení § 59 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, resp. § 164 odst. 4 daňového řádu, tedy nedošlo (srovnej k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59, dostupný na www.nssoud.cz). V tomto ohledu se tedy jeví jako nerozhodná i argumentace žalobce stran charakteru příslušenství daně, resp. toho, jaká byla povaha nedoplatku vykazovaného na daňovém účtu dodavatele TARENT TRADING.

29. Ani v případě zkoumání objektivních okolností prokazujících, že žalobce jako osoba povinná k dani, které byla dodána plnění zakládající nárok na odpočet daně, věděl nebo mohl vědět, že předmětná plnění jsou součástí podvodu, krajský soud námitkám žalobce nepřisvědčil. V daném případě se krajský soud ztotožňuje s posouzením žalovaného, že v řízení byla prokázána absence dobré víry na straně žalobce, což je dáno především již výše zmiňovanou personální propojeností subjektů zapojených do řetězce, a to prostřednictvím osoby M. P., syna jednatelky žalobce, který v době uskutečnění obchodních transakcí zastupoval jak žalobce, tak i dodavatele TARENT TRADING. Současně byl i jednatelem společnosti Last Cash Help, která společnosti TARENT TRADING zapůjčila finanční prostředky na úhradu vozidla a poukázala je na účet J. S. Bez významu není ani skutečnost, že společnost žalobce i dodavatele TARENT TRADING mají sídlo na virtuální adrese; a ačkoli žalobce měl dle smluvního ujednání obsaženého v kupní smlouvě uhradit cenu kupovaného vozidla bezhotovostním převodem, žalobce dne 14. 1. 2015 předložil šest příjmových pokladních dokladů a stvrzenek o úhradě vozidla vystavených dodavatelem TARENT TRADING v průběhu jednoho měsíce, konkrétně měsíce června 2014. O těchto úhradách však žalobce vůbec neúčtoval, jak správce daně ověřil z účetního deníku dne 2. 9. 2014.
30. Všechna shora uvedená zjištění přitom tvoří dílčí indicie, které ač se samy o sobě nejeví nezákonnými (sídlo může být zřízeno kdekoli a transakce spočívající v pronájmu a prodeji automobilu nevyžaduje zaměstnance), tvoří ve svém souhrnu řetězec na sebe navazujících nepřímých důkazů, které prokazují, že žalobce o účasti na podvodném řetězci DPH věděl nebo vědět mohl a měl (shodně k tomu srovnej také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34, dostupný na www.nssoud.cz). Chování žalobce tak

nebylo možno v dané věci považovat za obezřetné, a tedy ani nelze dospět k závěru, že by jednal v dobré víře a přijal veškerá rozumná opatření, která na něm bylo možno v souladu s judikaturou

SDEU

a Nejvyššího správního soudu požadovat. Krajský soud se v tomto ohledu ztotožňuje se závěry žalovaného, že z obsahu spisového materiálu, včetně zprávy o daňové kontrole, jsou zřejmé kroky žalobce, které je nutno hodnotit jako nestandardní, zvláště s přihlédnutím ke shora popsané personální propojenosti obou subjektů. Již sama skutečnost, že M. P. (jako syn jednatelky žalobce) zastupoval v době uskutečnění obchodních případů jak žalobce, tak i jeho dodavatele, a současně s přihlédnutím k tomu, že jmenovaný byl zároveň jednatelem společnosti Last Cash Help, která společnosti TARENT TRADING zapůjčila finanční prostředky na úhradu vozidla, měla u žalobce vzbudit oprávněné pochybnosti a nabádat jej k obezřetnosti. Objektivní okolnosti zmiňované shora tak měly žalobce přimět k přijetí dalších opatření tak, aby dostal své povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře. Svědčí o tom již okolnosti týkající se úhrad faktur za pořízení předmětného vozidla, které žalobce nakonec uhradil postupně v šesti platbách v hotovosti (oproti původně dojednanému bezhotovostnímu převodu). S přihlédnutím k právní úpravě obsažené v zákoně č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, si tak krajský soud klade otázku, proč tak žalobce činil, když důvodem přijetí této právní úpravy bylo právě omezení daňových úniků. Pochybnosti v této souvislosti vzbuzuje také neexistence výdajových pokladních dokladů vystavených žalobcem, o kterých ve svém účetním deníku ani neúčtoval, stejně jako skutečnost, že na faktuře uvedený bankovní účet nebyl zveřejněn jako povinný registrační údaj ve smyslu § 96 zákona o dani z přidané hodnoty. Krajský soud tak souhlasí s názorem žalovaného, že žalobce za účelem eliminování své účasti na podvodném řetězci neučinil žádné účelné opatření, na základě kterého by mohl vzniklé situaci předejít. Skutečnost, že místně příslušný správce daně posléze stanovil dodavateli TARENT TRADING daň za použití pomůcek, nemůže suplovat zákonné povinnosti tohoto dodavatele; a stejně tak ani dodatečně provedený převod přeplatku žalobce na dani na účet dodavatele TARENT TRADING (učiněný na žádost žalobce) nelze pokládat za opatření, jak účasti na podvodu předejít, ale toliko za pozdní snahu žalobce zvrátit pro sebe negativní důsledky.

31. Je přitom pravdou, že sama nekontaktnost dodavatele TARENT TRADING a neplnění si daňových povinností obecně nejsou ve sféře vlivu žalobce, avšak v situaci, kdy zde existovala personální propojenost přes osobu M. P., bylo možno důvodně předpokládat, že zde na straně žalobce existovala vědomost o těchto skutečnostech, a ten přesto neučinil všechna nezbytná opatření k tomu, aby jím uskutečňované obchodní transakce probíhaly tak, jak je v poctivém obchodním styku obvyklé. Krajský soud nepřisvědčil námitkám žalobce, v nichž poukazoval na skutečnost, že podstata zastupování dle § 436 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, spočívá v jednání zmocněnce jménem zmocnitele, kdy takto nabytá práva a vzniklé povinnosti se vztahují přímo k zastoupenému, a tedy jednání M. P. není relevantní. K tomu krajský soud ve shodě s žalovaným uvádí, že pakliže M. P. jednal v době nákupu i prodeje vozidla z pozice zmocněnce dodavatele TARENT TRADING

a zároveň i žalobce, nelze tvrdit, že by takové jednání nebylo jednáním rozhodujícím. Naopak vzbuzuje důvodné pochybnosti, pokud vozidlo nebylo od J. S. zakoupeno přímo žalobcem, ale přes prostředníka TARENT TRADING, kdy tuto transakci realizovala jediná osoba z pozice zplnomocněného zástupce žalobce i dodavatele TARENT

TRADING, který posléze svou daňovou povinnost k DPH z tohoto prodeje nesplnil. Žalovaný přitom netvrdil, že by M. P. odpovídal za plnění daňových povinností některé ze společností, ale že zde v důsledku této skutečnosti mělo na straně žalobce vzniknout podezření o nesrovnalostech celé takto uskutečněné transakce. Nepřípadné se pak v tomto ohledu jeví poukazy žalobce na skutečnost, že z této transakce dodavatel TARENT TRADING sice realizoval zisk, když je zřejmé, že si své vlastní daňové povinnosti neplní a o vlastní vůli nepřiznal a neuhradil ani DPH.

32. Důvodnou krajský soud neshledal ani námitku žalobce, že žalovaný postupoval v odvolacím řízení v rozporu se zákonem, a to konkrétně tím, že z písemnosti nazvané jako „seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ (dále jen „seznámení“) ze dne 6. 6. 2016, č. j. 25718/16/5300-21444-700333, není dle žalobce patrné, jaké následky pro něj mohou plynout v rámci odvolacího řízení, resp. k jakým důsledkům žalovaný směřoval svou argumentaci.
33. K takto uplatněné námitce krajský soud uvádí, že žalovaný nedospěl ve svých závěrech k odlišnému právnímu názoru, než který vyslovil správce daně ve vydaném platebním výměru. Svědčí o tom obsah samotného seznámení, prostřednictvím kterého žalovaný žalobci sdělil, že provedl v souladu s ustanovením § 115 odst. 1 daňového řádu dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí, a vyzval žalobce k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným při dokazování v rámci odvolacího řízení. Tyto nové skutečnosti žalovaný podrobně popsal v bodech 14. a 15. seznámení a vyhodnotil je pod bodem 28. Závěr ve věci pak žalovaný vyjádřil v poslední větě tohoto bodu seznámení tak, že „*odvolací orgán proto dospěl k závěru, že v souladu se závěry SDEU a NSS existence chybějící daně, resp. podvodného jednání, byly jednoznačně prokázány*“. Z hlediska lepšího pochopení souvislostí a učiněných závěrů pak žalovaný nejprve stručně shrnul skutkový stav (pod body 3. až 16. seznámení) a poté nově zjištěné skutečnosti posoudil a vyhodnotil ve vazbě na ostatní učiněná zjištění (pod body 17. až 35.). Nelze tedy souhlasit s námitkou žalobce, že by z obsahu seznámení nebylo patrné, k jakému výsledku žalovaný směřuje. Naopak je zřejmé, že žalovaný jako odvolací orgán učinil i po doplnění dokazování a zjištění nových skutečností jednoznačný závěr, který plyne z vyhodnocení obsaženého v bodě 17. seznámení. Vzhledem k tomu, že žalovaný dospěl v rámci svého hodnocení ke shodnému závěru jako správce daně ve vydaném platebním výměru, tj. že žalobce byl součástí podvodného jednání a řetězce na DPH, nepochybně z takto vysloveného závěru bylo možno odvodit i jednoznačné důsledky pro žalobce.

V. Závěr a náklady řízení

34. Krajský soud tak na základě výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

35. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

Brno 31. ledna 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu