



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **BM Education s. r. o., v likvidaci**
sídlem Lidická 700/19, Brno
zastoupená advokátem JUDr. Vladislavem Bílkem
sídlem Čs. Legií 143, Klatovy

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 4. 2016, č. j. 18491/16/5300-22443-711513

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 4. 2016, č. j. 18491/16/5300-22443-711513, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč, a to k rukám jejího advokáta JUDr. Vladislava Bílka, sídlem Čs. Legií 143, Klatovy, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Podstatou projednávané věci je posouzení oprávněnosti nároku žalobkyně na odpočet daně z přidané hodnoty (dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů), resp. posouzení, zda žalovaný správně dospěl k závěru, že se žalobkyně (vědomě) účastnila podvodu na DPH.
2. Dne 7. 11. 2013 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 v rozsahu všech uskutečněných a přijatých plnění. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) zjistil, že žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet DPH ve výši 996 928 Kč z daňového dokladu č. 2012100 s předmětem plnění pořízení sady lešení od dodavatele BENNYSTAV s. r. o.
3. V rámci daňové kontroly došel správce daně k závěru, že nebylo uskutečněno deklarované plnění a že deklarovaný obchodní případ byl součástí daňového podvodu na DPH s cílem umožnit čerpání nároku na odpočet daně, nikoliv s cílem dosažení zisku z podnikání.
4. Proto dne 3. 8. 2015 vydal správce daně dodatečný platební výměr č. j. 3268116/15/3002-50521-703186, kterým žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 ve výši 996 928 Kč a vyměřil jí penále ve výši 199 385 Kč.
5. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Obsah žaloby

6. Žalobkyně shrnula vývoj předchozího správního řízení a uvedla, že nesouhlasí s pojmem „podvod na DPH“ užitým v napadeném rozhodnutí. Tvrdí-li žalovaný, že se konkrétní osoba dopustila podvodu na DPH, lze považovat takové označení za porušení presumpce neviny a riziko toho, že může dojít ke křivému obvinění ze spáchání trestného činu. Žalobkyně nebyla pravomocně odsouzena a je třeba na ni nahlížet, jako by se žádného podvodného jednání nedopustila.
7. Správce daně výzvou k prokázání skutečností vyzval žalobkyni k prokázání a doložení skutečného přijetí plnění od dodavatele BENNYSTAV s. r. o. V napadeném rozhodnutí se žalovaný nezmiňuje o tom, že zástupce žalobkyně na tuto výzvu reagoval dopisem z roku 2014, ve kterém odpověděla na položené otázky. Tímto vyjádřením bylo důkazní břemeno přeneseno zpět na správce daně, který na vyjádření reagoval až při seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění.
8. Žalobkyně nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že obchodní korporace BENNYSTAV s. r. o. nebyla vlastníkem lešení, ale pouze nájemcem, a proto nemohlo dojít k převodu práva nakládat s lešením jako vlastník. Je přesvědčena, že tvrzení není postaveno na žádných přímých důkazech a že provedené nepřímé důkazy nejsou dostačující k tomu, aby mohl být učiněn závěr, že BENNYSTAV s. r. o. sadu lešení fakticky vlastnit nemohla.
9. Žalobkyni v době uskutečnění prodeje sady lešení nebylo známo, s jakým jiným lešením BENNYSTAV s. r. o. disponovala, resp. zda lešení bylo v jejím vlastnictví nebo nájmu. V obchodním styku není obvyklé, aby se kupující při jednorázovém obchodu zajímal o majetkové poměry prodávajícího, zjišťoval obchodní kontakty aj.
10. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že BENNYSTAV s. r. o. žádné jiné pronajaté lešení od obchodní korporace PERI, spol. s r.o. a koupené od obchodní korporace Firma

Karlík s. r. o. (nyní IZK Finance s. r. o.) mít nemohla. Pomíjí přitom důkaz svědeckou výpovědí Ing. Š. Š. st., který sadu lešení v místě úschovy osobně před prodejem a koupí zkontroloval. Nepřihlíží ani ke skutečnosti, že tehdejší jednatel I. G. stvrdil podpisem smluvní vztah o předání zboží. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvádí, co měla žalobkyně učinit, aby se nezapojila do podvodného řetězce, a kdo měl vědět, že BENNYSTAV s. r. o. neodvede daň státu.

11. Výpověď svědka I. G. je neúplná a nedůvěryhodná vzhledem k tomu, že právě I. G., jako jednatel prodávající BENNYSTAV s. r. o., nezajistil odvod DPH z prodeje sady lešení, která byla prodejci uhrazena a který žalobkyni prodal sadu lešení tak, jak bylo popsáno v příloze kupní smlouvy.
12. Sada důkazů shromážděná správcem daně neprokazuje, že se jednalo o podvodné jednání. Zjištění správce daně o vědomosti žalobkyně, že BENNYSTAV s. r. o. není vlastníkem sady lešení, jsou mylná, nepřesvědčivá a postrádají logiku. Domnívá-li se žalovaný, že žalobkyně měla vědět o tom, že BENNYSTAV s. r. o. nemohla vlastnit předmětnou sadu lešení, musí takové tvrzení prokázat.
13. Žalobkyně je přesvědčena, že správce daně neprokázal podvodné jednání a neunesl důkazní břemeno o neexistenci předmětu prodeje. Taktéž neprokázal, že žalobkyně musela vědět, že obchodní transakce je spojena s podvodným jednáním. To lze zjistit výsledkem bývalých jednatelek žalobkyně Ing. Š. Š. a Ing. M. B. Neprokázal-li žalovaný, že prodávající BENNYSTAV s. r. o. nebyla vlastníkem předmětné sady lešení a neprokázal-li, že žalobkyně o tom věděla nebo musela vědět, nelze ji činit odpovědnou za účast na podvodu s DPH.
14. Žalobkyně proto navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobkyně ohledně užití pojmu „podvod na DPH“ směřuje dvě právní oblasti: trestní a daňovou, přičemž v každé z nich má tento pojem zcela odlišný význam.
16. Zmiňuje-li výzvu č. j. 1039473/14/3002-05403-707649 ze dne 18. 3. 2014, na kterou měla údajně reagovat přípisem, žádný takový přípis se ve správním spise nenachází. Reakce na výzvu je zaevidována až v protokole o ústním jednání ze dne 3. 4. 2014, č. j. 152326/14/3002-05403-707649. Námitku proto považuje za účelovou.
17. Žalovaný setrval na správnosti procesu dokazování i na konkrétním hodnocení, které v rámci dokazování provedl. Vědomost žalobkyně o tom, že BENNYSTAV s. r. o. nebyla vlastníkem lešení, žalovaný dostatečně zdůvodnil. Tato okolnost byla jednou z objektivních okolností, které ve svém souhrnu prokazují, že žalobkyně mohla a měla vědět (možná i věděla) o svém zapojení do podvodu na DPH.
18. Neplnění daňových povinností nemůže být jedinou okolností, která by obecně zakládala nedůvěryhodnost svědka I. G. Neplnění povinností neznamená, že by tato osoba jako svědek nutně musela vypovídat o okolnostech důležitých při správě daní nepravdivě.
19. Okolnosti podvodu a zejména pak vědomostní testy byly zcela jasně v napadeném rozhodnutí popsány a žalovaný na nich v plné míře setrvává. Žalovaný netvrdil, že předmětná sada lešení neexistovala, ale že ji dodavatel nevlastnil. Z tohoto důvodu

nemohlo dojít k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník a tudíž nemohlo dojít k deklarovanému dodání zboží pro žalobkyni.

20. Na základě výše uvedeného žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

21. Soud přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex offio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
22. Soud rozhodl o žalobě bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“).
23. Dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná**.
24. Dříve než soud přistoupil k přezkumu rozhodnutí v rámci uplatněných žalobních námitek, zabýval se z úřední povinnosti tím, zda je napadené rozhodnutí schopné takového přezkumu. Dospěl přitom k závěru, že žalovaný se ve svých úvahách dopustil pochybení, v jehož důsledku je jeho rozhodnutí zatíženo nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost. Soud tedy nad rámec žalobních námitek shledal vadu napadeného rozhodnutí, ke které je podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, ze dne 17. 6. 2004, č. j. 1 Ads 12/2003 – 42, ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 As 12/2014 – 86, či ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006 – 91).
25. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jak povinnost sám daň přiznat, tedy nese břemeno tvrzení, tak rovněž povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Tento princip je zakotven v ustanovení § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňový subjekt je při uplatnění nároku na odpočet daně povinen tvrdit, že přijal zdanitelné plnění a že toto následně použil pro uskutečňování svých ekonomických činností.
26. Podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu je, že zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije ke své ekonomické činnosti. Splnění této podmínky prokazuje plátce primárně svým účetnictvím, popřípadě dalšími doklady; důkazní břemeno jej však tíží i ve vztahu k prokázání, že zdanitelné plnění skutečně proběhlo tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, či ze dne 19. 6. 2018, č. j. 1 Afs 47/2018-58).
27. Pojme-li správce daně pochybnosti ohledně skutečné realizace zdanitelného plnění, je daňový subjekt povinen tyto pochybnosti vyvrátit. Pokud se tak nestane a pochybnosti správce daně jsou důvodné, nebude nárok na odpočet DPH daňovému subjektu přiznán, neboť nebude spolehlivě prokázáno, že se plnění, od něhož byl nárok na odpočet odvozován, uskutečnilo. V takovém případě nárok na odpočet daňovému subjektu vůbec nevznikne (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 – 35).
28. Od popsané situace je třeba odlišovat případy, kdy daňový subjekt sice prokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je uvedeno na předložených účetních

dokladech, přistoupí však další okolnosti, které přiznání nároku na odpočet daně v konkrétním případě vylučují (viz shora citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 252/2016 – 35). V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že *„aby bylo možno uvažovat o odepření nároku na odpočet DPH, musí tento nárok nejprve vzniknout, musí se tedy uskutečnit zdanitelné plnění, které si může plátce od jím odváděné DPH odečíst. Otázkou zneužívajícího či podvodného jednání (v terminologii žalovaného „daňovými podvody“) je pak na místě zabývat se až tehdy, pokud je spolehlivě prokázáno, že ke zdanitelnému plnění, ze kterého si plátce nárokuje odpočet DPH, skutečně došlo. Pokud totiž není jisté, zda plátce vůbec nějaké zdanitelné plnění přijal, nelze posuzovat, zda toto (možná neexistující) plnění představuje zneužití práva či podvod.“*

29. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016 - 30, závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo. *„Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátci vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (...). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet DPH, lze sice také považovat v jistém (širším) smyslu za podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude zvýšena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno. Stěžovatel měl tedy nejprve přezkoumat závěr správce daně o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění, kterážto úvaha se nutně musí promítnout v odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Až tehdy, dospěl-li by stěžovatel k závěru opačnému než správce daně, tedy že zdanitelné plnění bylo uskutečněno, byť by nebylo postaveno na jisto, od kterého dodavatele jej žalobce získal, by mohl dále zkoumat existenci okolností zakládajících podezření z účasti žalobce na daňovém podvodu (srov. analogicky rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2009, č. j. 2 Afs 122/2008 - 58).“*
30. Obdobný závěr vyslovil i Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 9. 6. 2016, č. j. 30 Af 50/2014 – 38. Uvedl, že *„k aplikaci judikatury vztahující se k vyloučení odpočtu DPH nárokováného zneužívajícím nebo podvodným způsobem dochází až v případě, kdy jsou splněny hmotněprávní a formální podmínky pro uznání nároku na odpočet, a ten tak již zásadně nelze omezit. V případě, že není prokázáno faktické přijetí zdanitelného plnění nebo v případě formálních nedostatků daňového dokladu, nebude totiž nárok na odpočet obecně uznán již z těchto důvodů.“* Nejvyšší správní soud se následně s tímto názorem ztotožnil v rozsudku ze dne 5. 10 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 – 30.
31. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně si ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí roku 2012 uplatnila nárok na odpočet daně z přijaté hodnoty z daňového dokladu č. 2012100 za nákup sady lešení od dodavatele BENNYSTAV s. r. o. výši 996 928 Kč. Jelikož se jednalo

- o zboží, se kterým žalobkyně běžně neobchoduje a které nesouvisí s její obchodní činností, zahájil správce daně dne 7. 11. 2013 u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2010, 4. čtvrtletí roku 2011 a 4. čtvrtletí roku 2012 (viz Protokol ze dne 7. 11. 2013, č. j. 3439387/13/3002-05403-707649).
32. Žalobkyně v průběhu kontroly předložila evidenci pro účely DPH za předmětná zdaňovací období, a dále faktury přijaté a vydané. Výzvou ze dne 11. 12. 2013, č. j. 3651038/13/3002-05403-707649, správce daně žalobkyni vyzval k prokázání skutečností, jakým způsobem byla přijatá plnění použita pro její ekonomickou činnost, a dále k předložení smlouvy, objednávek apod., vztahujících se k uskutečněnému zdanitelnému plnění. Na výzvu reagovala žalobkyně dne 28. 1. 2014 při ústním jednání (viz Protokol ze dne 28. 1. 2014, č. j. 417609/14/3002-05403-707649). Předložila rovněž doklad č. 2012035, který vystavila na odběratele sady lešení ES Agency, s. r. o.
33. Správce daně si u žalobkyně v rámci výzvy ze dne 18. 3. 2014, č. j. 1039473/14/3002-05403-707649, ověřoval další skutečnosti týkající se předmětu plnění. Na tuto výzvu odpověděla žalobkyně při ústním jednání dne 3. 4. 2014 (viz Protokol ze dne 3. 4. 2014, č. j. 1542326/14/3002-05403-707649).
34. Dne 30. 1. 2015 seznámil správce daně žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění (Protokol ze dne 30. 1. 2015, č. j. 543341/15/3002-60563-707649) a současně jí předal rozhodnutí o stanovení lhůty ze dne 30. 1. 2015, č. j. 543479/15/3002-60563-707649, kterým jí stanovil lhůtu k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a k navrhnutí jeho doplnění.
35. Přípisem ze dne 26. 2. 2015 vyjádřila žalobkyně nesouhlas s kontrolním zjištěním a s úvahou správce daně ohledně nákupu lešení od BENNYSTAV s. r. o. Navrhla vyslechnout pana Ing. J. Ž., pana Ing. Š. Š. st., pana D. S., pana Ing. M. M., pana Ing. M. H., pana J. B. a pana Mgr. L. K..
36. Správce daně doplnil dokazování a zaslal žalobkyni Seznámení s doplněným řízením ze dne 23. 7. 2015, č. j. 3133379/15/3002-60563-707649. V něm uvedl, že na základě žádosti žalobkyně provedl výsledky šesti navržených svědků. Neprovedl výslech pana Mgr. L. K., neboť tento se omluvil z důvodu zdravotních a správce daně neshledal, že by výpověď přinesla nové skutečnosti. Svědci uvedli, že na lešení byly postupně vystavovány daňové doklady na několik obchodních korporací. Nejprve žalobkyně jako dodavatelka vystavila doklad na odběratelku ES Agency s. r. o. Tato vystavila daňový doklad na Q PRO 7 a. s. Tato poskytla lešení obchodní korporaci CENTIDEL s. r. o. a od této obchodní korporace sadu lešení převzala ALTOR DESIGN s. r. o. Obchodní korporace ALTOR DESIGN s. r. o. podle výpovědi svědků Ing. M. a Ing. Š. st. má lešení ve svém majetku a pronajímá ho obchodní korporaci PERISTAV Group a. s. (str. 44 Zprávy o daňové kontrole). Na základě uvedených svědeckých výpovědí správce daně nepovažoval za prokázané, že žalobkyně skutečně pořídila sadu lešení od BENNYSTAV s. r. o. Pochybnosti správce daně tímto nebyly vyvráceny.
37. Dne 30. 7. 2015 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění a byla jí předána Zpráva o daňové kontrole č. j. 3147766/15/3002-60563-707649. Správce daně došel k závěru, že při deklarovaném dodání zboží nedošlo k uskutečnění plnění pro žalobkyni. Dle správce daně nebyly odstraněny jeho pochybnosti o oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, zejména nebylo dostatečně a nepochybnitelně prokázáno, že došlo

k uskutečnění přijatých plnění (i když byly předloženy smlouvy, objednávky, dodací listy a cena za plnění byla zaplacená). Správce daně uvedl, že v „souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, samostatné doklady o uskutečnění zdanitelného plnění, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi, nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno, a že přijaté zdanitelné plnění bylo použito pro uskutečnění ekonomické činnosti.“ (str. 23 Zprávy o daňové kontrole). Správce daně následně posuzoval, zda došlo k účelovému řetězci a došel k závěru, že ačkoliv jednatel žalobkyně věděl, že obchodní korporace BENNYSTAV s. r. o. není vlastníkem prvků lešení, ale má je pouze pronajaté, přesto přijal daňový doklad vystavený dodavatelem BENNYSTAV s. r. o. a uplatnil si nárok na odpočet z tohoto dokladu. Z hlediska objektivních okolností bylo prokázáno, že příjemce věděl nebo vědět měl a mohl, že dodavatel uvedený na dokladech neuskutečnil plnění. Správce daně proto shledal deklarovanou obchodní činnost daňového subjektu jako jednání, které představuje účast na daňovém podvodu (str. 35 Zprávy o daňové kontrole).

38. Na základě výše uvedeného vydal správce daně dne 3. 8. 2015 dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty, č. j. 3268116/15/3002-50521-703186, kterým doměřil žalobkyni daň ve výši 996 928 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 199 385 Kč.
39. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně a uvedl, že tento „získal důkazní prostředky, které zpochybňují faktické uskutečnění (žalobkyní) deklarované obchodní transakce s obchodní korporací BENNYSTAV (...), a byly zjištěny takové informace, které poukazují na nestandardní způsob uskutečnění deklarované obchodní transakce, resp. že obchodní transakce zúčastněných subjektů nevykazují znaky obvyklého obchodního případu, jehož cílem je dosažení zisku, ale pouze simulované obchodní transakce, jejichž cílem bylo získání výhody na úkor státního rozpočtu.“ Žalovaný se dále zaměřil na to, zda byly naplněny podmínky pro odmítnutí žalobkyní uplatněného nároku na odpočet daně (str. 8 napadeného rozhodnutí), posuzoval existenci daňového podvodu a provedl vědomostní test (str. 8 až 12 napadeného rozhodnutí). Dospěl k závěru, že v posuzovaném případě byla zjištěna účast žalobkyně v řetězci zasaženého podvodným jednáním a že žalobkyně věděla, nebo minimálně mohla vědět, že dané obchody, kterých se sama zúčastnila, jsou zatíženy podvodným jednáním (str. 12 napadeného rozhodnutí).
40. Jakkoli okolnosti případu mohou nasvědčovat nestandardnímu a neopatrnému jednání žalobkyně, nelze odhlédnout od faktu, že jak závěry finančního úřadu, tak závěry žalovaného o neuskutečnění zdanitelného plnění a současně o existenci daňového podvodu jsou vnitřně rozporné a ve světle výše citované judikatury nemohou obstát (viz body 26 až 30 shora). Z rekapitulace skutkového stavu vyplývá, že správce daně v průběhu daňové kontroly pojal pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, tedy o tom, zda žalobkyní předložený daňový doklad je věrohodný, průkazný, správný a úplný. Skutečnosti, které ho vedly k tomuto závěru, obsáhle rozvedl na str. 13 až 23 Zprávy o daňové kontrole. Vzhledem k tomu, že pochybnosti správce daně nebyly odstraněny, uzavřel, že nedošlo při deklarovaném dodání zboží k uskutečnění zdanitelného plnění. Současně se však správce daně zabýval i okolnostmi, za nichž došlo k dané transakci, a uzavřel, že jednání žalobkyně představuje účast na daňovém podvodu (str. 35 Zprávy o daňové kontrole). Oba tyto závěry, které se vzájemně vylučují, přijal na

straně 8 napadeného rozhodnutí i žalovaný. V odůvodnění svého rozhodnutí se pak již blíže nevyjadřoval k oprávněnosti nároku na odpočet DPH a zaměřil se na prokázání daňového podvodu, resp. na vědomost žalobkyně o účasti na tomto podvodu.

41. Jak bylo vysloveno výše, otázkou zneužívajícího či podvodného jednání je na místě zabývat se až tehdy, je-li spolehlivě prokázáno, že ke zdanitelnému plnění, ze kterého si plátce nárokuje odpočet DPH, skutečně došlo. Pokud totiž není jisté, zda plátce vůbec nějaké zdanitelné plnění přijal, nelze posuzovat, zda toto (možná neexistující) plnění představuje zneužití práva či podvod.
42. Správce daně ani žalovaný nemůže zpochybnit faktické uskutečnění zdanitelného plnění, tj. tvrdit, že odpočet daně nebyl uplatněn v souladu se zákonem, a současně dovozovat odepření nároku na odpočet z důvodu účasti žalobkyně daňovém podvodu. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud, v prvním případě by nárok na odpočet DPH vůbec nevznikl, protože by žalobkyni nebylo co odpírat. Prvoinstanční správce daně i žalovaný v odůvodnění svých rozhodnutí prezentují dva vzájemně neslučitelné závěry, což zakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nesrozumitelnost (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 – 35). Jen rozhodnutí, které je pro soud srozumitelné, může soud v intencích žalobních námitek přezkoumat.
43. Jelikož soud shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným, nepodrobil ho přezkumu z hlediska námitek uplatněných žalobkyní, ani neprovedl žalobkyní navržené důkazy.

V. Závěr a náklady řízení

44. Z výše uvedených důvodů soud shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost. Proto napadené rozhodnutí bez jednání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení [§ 76 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 4 s. ř. s.]. V něm bude žalovaný vázán výše vysloveným právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
45. Úkolem žalovaného v dalším řízení bude v první řadě přezkoumatelným způsobem posoudit, zda žalobkyně prokázala přijetí zdanitelného plnění, od něhož odvozuje nárok na odpočet DPH. Žalovaný přitom přihlédne mj. k závěrům vyplývajícím z judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017 – 30, bod 38, nebo ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016 – 40, publikovaný pod č. 3456/2016 Sb. NSS) a zváží, zda skutečnost, že dodavatel BENNYSTAV s. r. o. nebyl vlastníkem sady lešení, a tudíž při deklarovaném dodání nemohlo dojít k přechodu vlastnictví, znamená, že nemohlo dojít ani k uskutečnění zdanitelného plnění. Až v případě, že žalovaný dospěje k závěru, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, bude na místě zabývat se otázkou, zda k uplatnění nároku na odpočet DPH došlo podvodným či zneužívajícím způsobem, přičemž postup žalovaného v rámci odvolacího řízení bude nutné řádně odůvodnit (např. srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 – 44).
46. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto 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.
47. Žalobkyně dosáhla v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna jejího advokáta 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 dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby) a dva režijní paušály, a to ve výši $2 \times 3\,100$ Kč a 2×300 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 6800 Kč. Advokát žalobkyně požadoval rovněž přiznání odměny za poradu s klientem přesahující 1 hodinu. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobkyně uskutečnění tohoto úkonu nijak nedoložil, soud mu za tento úkon právní služby odměnu nepřiznal. Protože advokát žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 1428 Kč, odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobkyni dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Celkem tedy byla žalobkyni vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 11 228 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 17. 1. 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu