



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **CARPO CZ s. r.o.**, IČO 26919516
sídlem Cecilka 125, Příluky, 760 01 Zlín
zastoupená společností Tomáš Golán, daňová kancelář, s.r.o., jednající
Ing. Tomášem Golánem, daňovým poradcem
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2016, č. j. 33130/16/5300-22441-711913

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2016, č. j. 33130/16/5300-22441-711913, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 23 570 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet jejího zástupce TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s.r.o.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán I. stupně“ či „prvostupňový správce daně“):
 - dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1245629/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce srpna roku 2010 ve výši 40 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246144/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září roku 2010 ve výši 40 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246265/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2010 ve výši 40 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246347/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince roku 2010 ve výši 40 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246484/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce března roku 2011 ve výši 40 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246533/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce dubna roku 2011 ve výši 43 783 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 756 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246597/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce května roku 2011 výši 40 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246676/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce června roku 2011 výši 40 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246709/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce července roku 2011 výši 40 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246739/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce srpna roku 2011 výši

40 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč;

- dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246757/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října roku 2011 výši 20 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 4 000 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246785/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2011 výši 20 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 4 000 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246852/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince roku 2011 výši 40 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč.
2. Předmětné dodatečné platební výměry byly odůvodněny zprávou o daňové kontrole ze dne 20. 5. 2015, č. j. 979245/15/3301-61562-702759. Prvostupňový správce daně v rámci daňové kontroly dospěl mj. k závěru, že se žalobkyni nepodařilo prokázat deklarované dodavatele reklamních služeb (společnost Carenex Plus s.r.o. v roce 2010 a společnost Itineraton plus s.r.o. v roce 2011). Z těchto důvodů nebyl žalobkyni uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť jej měla uplatnit v rozporu s § 73 odst. 1 a § 28 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Ve zprávě o daňové kontrole jsou však uvedeny také podezření (spolu se specifikováním podezřelých objektivních kritérií) o vědomé účasti na daňovém podvodu (k tomu blíže závěr na straně 44 a 57 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný v rámci odvolacího řízení postupoval se svými konečnými závěry odlišně, odvolání sice zamítl, ale odůvodnil nepřiznání nároku na odpočet DPH s ohledem na účast žalobkyně na daňovém podvodu.
3. Meritem sporu v dané věci je posouzení, zda žalovaný postupoval správně, pokud dospěl k závěru, že žalobkyně byla (vědomě) účastna podvodu na DPH.

II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně svými námitkami rozporovala zejména objektivní kritéria svědčící o nestandardnostech daných obchodních vztahů, zejména absenci písemné smlouvy (kdy se písemná smlouva jevila jako nadbytečná) a nesprávné určení ceny obvyklé žalovaným. Dle žalobkyně nebylo možné považovat cenu sjednanou mezi panem H. (prvním článkem v řetězci, pozn. soudu) a společnostmi zajišťujícími reklamu v dané věci za cenu obvyklou, běžnou v nedefinovaných vztazích, neboť nebyla tato cena objektivně prokázána a žalobkyně o ní neměla a mít nemohla jakékoliv povědomí. Dle žalobkyně byla přijata veškerá opatření k eliminaci daňového rizika, jaké po ní mohly být požadovány.
5. Žalobkyně dále uvedla, že nakoupila reklamní služby, jejichž faktické provedení je v dané situaci nezpochybnitelné, v dobré víře, že všechna plnění jsou v pořádku, neboť neměla a ani nemohla mít nejmenší podezření, že by tato plnění mohla být zatížena jakýmkoliv problémem ze strany dodavatelů, neboť jejich provedení, fakturace a zdokumentování proběhly naprosto totožným způsobem jako v předešlých letech, navíc byly předány

totožnou osobou (O. H.) jako dříve a rovněž ani cena se žádným způsobem neodchylovala od ceny běžné.

6. Dále byl krajskému soudu žalobkyní zaslán znalecký posudek Dr. Ing. V. H., MBA, Ph.D. ze dne 6. 1. 2017, č. 325-21-2016, jímž žalobkyně prokazuje, že cena za reklamu sjednaná mezi ní a jejím dodavatelem byla stanovena na spodní hranici ceny obvyklé za uvedené služby. Tento důkazní prostředek proto dle žalobkyně opět svědčí o tom, že nemohla mít tušení, že plnění poskytnuté dodavatelem bylo zasaženo podvodem na DPH.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal zejména na podrobné odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a podanou žalobu považuje za nedůvodnou.
8. Žalobkyně dle žalovaného věděla nebo vědět mohla a měla, že je součástí řetězce zasaženého podvodem. Žalovaný nashromáždil dostatek objektivních kritérií, která ve svém souhrnu svědčila o značně nestandardní povaze posuzovaných obchodních případů. Žalovaný v odvolání jasně rozebral, že žalobkyně neučinila přiměřená opatření k zamezení její účasti na daňovém podvodu. Navíc žalobkyně svá tvrzení podle okolností v průběhu řízení měnila i podle toho, jakým způsobem a s jakým výsledkem proběhly svědecké výpovědi, což věrohodnosti o fakticitě reklamních služeb nepřispělo.

IV. Replika žalobkyně

9. Žalobkyně ve své replice k vyjádření žalovaného ze dne 23. 5. 2017 nezpochybnila existenci podvodu, ale její vědomou účast na něm. Uvedla, že skutečnosti, které jí vytkl žalovaný, ji nemohly ani při nejvyšší opatrnosti upozornit na podvodné jednání. Správce daně však zejména nemůže vyžadovat, aby si žalobkyně jako daňový subjekt, ověřovala, zda dodavatel řádně plní své daňové povinnosti.
10. V době, kdy žalobkyně nakupovala reklamu, neměla veřejnost ani nejmenší povědomí o podvodech na DPH. Žádné povědomí o tom, jak tyto obchody fungují, neměl v roce 2010 a 2011 ani žalovaný, natož pak žalobkyně, je tedy nad míru diskutabilní, jaká opatření měla dle žalovaného v roce 2010 a 2011 žalobkyně realizovat. Z judikatury SD EU ve věci podvodů na DPH vždy vyplývá, že správce daně může po daňových subjektech vyžadovat pouze taková opatření (aby se neúčastnily daňového podvodu), která jsou rozumná a realizovatelná. Je třeba vždy vycházet z toho, co je pro danou činnost běžné.
11. Je třeba si rovněž uvědomit, jaké informace o subjektech jsou veřejně dostupné. Pro běžnou činnost musí osobám postačit i to, že si ověří, že obchodují se spolehlivým plátcem, že platí dodavatelům na správcem daně zveřejněné účty a že najednou neobchodují s komoditou zcela odlišnou od jejich běžné praxe, či zda najednou nenakupují své zboží a služby podezřele levněji. Jakákoliv jiná opatření nejsou jednoduše proveditelná, vždyť pro podnikající osoby je často velmi těžké „uhlídat“ i skutečnost, zda jejich odběratel „nespadl“ do insolvence, což pro tyto osoby může mít závažné důsledky hraničící s jejich existencí. Jestliže by měly ještě velmi podrobně sledovat namísto správce daně všechny své dodavatele a hlídat je, zda se neúčastní daňového podvodu, budou muset podnikatelské subjekty vytvořit nová pracovní místa, či oddělení pro specialisty odhalující namísto správce daně podvody na daních.

12. Samotné Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ“) se samo účastnilo podvodu na DPH, neboť v roce 2015 nakoupilo mobilní telefony za 1,9 miliónů Kč od pochybné společnosti (<https://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/financni-sprava-naletela-podezrele-firme-chceme-od-podnikate/r~bf31f2c6365e11e791210025900fea04/>). Společnost splňovala řadu podezřelých kritérií, které správce daně často považuje za indicie toho, že odběratel věděl nebo vědět mohl, že se účastní na daňovém podvodu. I tato skutečnost ukazuje na to, že splnit kritéria, které klade Finanční správa na podnikatele ve věci kontroly svých dodavatelů, je zcela nemožné, když to nedokázali sami odborníci disponující širokou škálou nástrojů, které ke kontrole lze využít a kterými běžný podnikatel nedisponuje a ani nebude mít nikdy možnost disponovat.

V. Duplika žalovaného

13. Žalovaný duplikou ze dne 12. 7. 2017 zejména reagoval na žalobkyní uvedené zapojení Generálního finančního ředitelství do daňového podvodu. Uvedl, že z hlediska posouzení účasti daňového subjektu na podvodu na dani z přidané hodnoty dle judikatury Soudního dvora Evropské unie zabývající se touto problematikou (žalovaný v této souvislosti odkázal na právní základ případu uvedený v bodech [8] až [26] napadeného rozhodnutí) je zapotřebí nejprve definovat, v jakém postavení se obchodující subjekt nachází. GFŘ v případě nákupu mobilních telefonů od svého obchodního partnera vystupovalo v pozici koncového zákazníka a předmětné mobilní telefony nakoupilo pro svou osobní potřebu. Vzhledem k tomu, že GFŘ tedy předmětné zboží nenakoupilo za účelem uskutečňování zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti, nebyla vůbec splněna jedna z podmínek pro vznik nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).
14. Dále žalovaný uvedl, že GFŘ nevydalo žádné závazné stanovisko či nezveřejnilo žádnou informaci, že by obezřetnost daňových subjektů vyplývala pouze z prověřování obchodních partnerů ve veřejných rejstřících. Obezřetnost je třeba vykládat optikou rozsudku Soudního dvora Evropské unie (viz body [19] až [21] napadeného rozhodnutí). Jak vyplývá z této judikatury, nelze obecně od každého daňového subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet daně, požadovat, aby si svého obchodního partnera rozsáhle prověřoval a zjišťoval veškeré možné informace (např. zda má nabízené zboží k dispozici, zda plní své daňové povinnosti, zda má dostatečné personální a materiální zabezpečení apod.). Vždy záleží na konkrétních objektivních okolnostech jednotlivých obchodních případů (tedy na nestandardnostech kauzy, které mohou vyvolat podezření o možnosti zasažení plnění podvodem na dani z přidané hodnoty) a na přijatých preventivních opatřeních. V posuzovaném případě žalovaný podrobně rozebral (viz body [61] až [66] napadeného rozhodnutí), že žalobkyně přiměřená opatření k eliminaci rizika účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty nepřijala, a nebyla tedy v předmětných obchodních případech dostatečně obezřetná a nemůže se tak dovolávat dobré víry v těchto obchodních případech.
15. Žalovaný pro úplnost doplnil, že v duchu výše uvedeného se navíc již GFŘ vyjádřilo na webových stránkách Finanční správy (viz <http://www.financnisprava.cz/cs/financnisprava/pro-media/nepresnosti-v-mediich/2017/Podnikatele-by-si-meli-sve-obchodni-partnerypeclive-proverovat-8487>).

VI. Další vyjádření žalobkyně

16. Žalobkyně v reakci na dupliku žalovaného podáním ze dne 21. 7. 2018 opět reagovala zejména na dříve jí poukazovanou kauzu týkající se GFR. Uvedla, že kontrakt na nákup mobilních telefonů uzavřený Generálním finančním ředitelstvím v červnu 2015 podepsal za dodavatele 2P Commercial Agency s.r.o. L. K. Mezi vlastníky firmy, založené v roce 1994, figurovali Ukrajinci, ruská podnikatelka a korporace z daňových rájů na Maltě a Britských Panenských ostrovech. Žalovanému tak vlastnická struktura mohla sama napovědět, že je třeba určité obezřetnosti. Alespoň žalovaný takové postupy po poplatnících běžně vyžaduje. Na druhou stranu žalobkyně tvrdí, že nikdy není možné z podobných indicií nebo ze skutečnosti, že dodavatel neukládá do sbírky listin své účetní závěrky (ostatně tak činí pouze 30 % subjektů – což je informace veřejně dostupná na internetu), zjistit, zda jeho dodavatel je problémový, či nikoliv. Správce daně díky svým pravomocem získává informace, které ve vzájemných souvislostech utvářejí nějaký obraz, avšak je třeba mít na paměti, že daňové subjekty podobné informace nemají, takže by podle logiky žalovaného musely automaticky podezírat každého dodavatele. Takový postup však není možný. Ostatně ani žalovaný nepostupoval jinak, než běžní podnikatelé viz <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/nepresnosti-v-mediich/2017/financni-sprava-proveruje-sve-dodavatele-8463>.

VII. Obsah nařízeného jednání před soudem

17. V rámci jednání před soudem účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích vyjádřených shora. Soud provedl k důkazu žalobkyní předložený znalecký posudek č. 324-21-2016 ze dne 6. 1. 2017, zpracovaný Dr. Ing. V. H., MBA, Ph.D., z něhož vyplývá, že ceny sjednané žalobcem se společnostmi Carenex plus, s.r.o. (v roce 2010) a ITINERATON plus, s.r.o. (v roce 2011) za reklamní služby pro žalobce nepřekračují obvyklou tržní cenu.

VIII. Posouzení věci krajským soudem

18. 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.).
19. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
20. Jádro sporu mezi žalobkyní a žalovaným spočívá v tom, zda bylo možné žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty odepřít z důvodu její vědomé účasti na daňovém podvodu.
21. Vnitrostátní právní úprava DPH se v jednotlivých členských státech řídí Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), která nahradila šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, její výklad přitom platí i pro novou Směrnici.
22. Obecně platí, že *„nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama*

posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“ [rozsudek Soudního dvora ES ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, odst. 55 a výrok].

23. Nárok na odpočet daně je tedy chráněn za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. Za této situace je namístě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání unijních právních předpisů bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje.
24. Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě. 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 (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh., s. I 4191, bod 33).
25. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo vědět měla a mohla, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odeprít takové osobě povinné k dani nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo vědět měla a mohla, 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 (viz věc Evropského soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL* [2006] Sb. rozh. s. I-6161 dále cit. v bodě [46]). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, dostupný na www.nssoud.cz, nebo rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS, a následná judikatura).
26. Klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobkyně na odpočet tedy je, zda věděla nebo měla vědět či alespoň mohla, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. „Vědomost“ žalobkyně je přitom třeba posoudit podle objektivních skutečností. Povinností správce daně při prokazování podvodů je prokázat objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že daňový subjekt věděl, nebo minimálně měl vědět a mohl, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelsko-odběratelském řetězci. Naopak povinností daňového subjektu je prokázat, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, dostupný na www.nssoud.cz).

27. Jak krajský soud popsal výše, povinností správce daně bylo nalézt a prokázat u žalobkyně objektivní skutečnosti, ze kterých by bylo možné dovodit, že tato věděla nebo vědět měla a mohla, že předmětná plnění byla součástí daňového podvodu.
28. V napadeném rozhodnutí na str. 13 - 15 žalovaný označil objektivní skutečnosti svědčící o tom, že se žalobkyně nechovala dostatečně obezřetně, konkrétně: 1) žalobkyně měla vstoupit do smluvního vztahu na základě vágních, neurčitých a obsahově plytkých smluv, 2) cena poskytnutého plnění (reklamy) byla dle žalovaného nadhodnocená a to zejména s ohledem na cenu obchodovanou mezi prvním článkem řetězce a dodavatelí žalobkyně, 3) dále mělo dojít k umělému řetězení daňových subjektů a účelovosti vytvořeného řetězce. Z existence uvedených objektivních skutečností žalovaný následně dovodil, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohla být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění, která provádí, nepovedou k účasti na daňovém podvodu. Skutečnost, že žalobkyně ignorovala objektivní okolnosti, které vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalostem, či přímo k daňovému podvodu, a nepřijala taková opatření, aby své účasti na podvodném jednání zabránila, vedla žalovaného k závěru, že žalobkyně věděla či alespoň vědět mohla a měla, že předmětná zdanitelná plnění jsou součástí podvodného jednání. Žalobkyně však jednotlivé objektivní skutečnosti v žalobě napadá a zásadně nesouhlasí, že by z nich bylo možno dovozovat, že byla vědomě účastna daňovému podvodu.
29. Co se týče nejasností ohledně smluvního vztahu, resp. existence vágních, neurčitých a obsahově plytkých smluv, žalobkyně trvá na tom, že (obecně) bylo fakticky na ní, zda a jak si upraví své závazky, resp. co bude obsahem smluv apod. S tímto zdejší soud souhlasí do té míry, že skutečně bylo na žalobkyni určit si obsah smluv. Nicméně pokud se jedná o služby v hodnotě řádově jednotek milionů korun (k ceně blíže v následujícím odstavci), lze označit až laxní počínání žalobkyně skutečně za ospravedlňující správce daně k dalšímu prošetření předmětných transakcí. Jinými slovy lze takovouto okolnost považovat za primární podezření ze strany finančních orgánů, zda byla předmětná transakce vedena v souladu se zákonem. Lze přisvědčit žalovanému, že v souvislosti s jinými silnými okolnostmi by bylo možno tuto kontraktační skutečnost označit za dílčí objektivní okolnost svědčící o daňovém podvodu a případně společně s nedostatečnou obezřetností žalobkyně také o její vědomé účasti na podvodném jednání (ve smyslu tom, že o takovém jednání vědět mohla).
30. Další objektivní kritérium mělo spočívat v nepřiměřeně vysoké a nadhodnocené ceně za reklamní služby, s čímž žalobkyně zásadně nesouhlasila. Tomuto kritériu soud přiznává daleko větší důraz, než v případě nekonkrétních smluv. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí konstatoval, že se jednalo o mnohonásobně navýšenou cenu a že si žalobkyně žádným způsobem neověřovala, jak se výše ceny odvíjí od reálného provedení reklamy. Tyto své závěry však žalovaný odvodil od primární ceny, resp. od ceny reklamy obchodované mezi prvním článkem řetězce (O. H.) a dodavatelí žalobkyně (podle žalobkyně šlo o ceny poskytované spřáteleným firmám, nikoliv běžné obchodní), přičemž z celého spisového materiálu a ostatně také z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nikterak nevyplývá, že žalobkyně věděla o ceně, za kterou obchodovali její dodavatelé s panem H. Již sama tato skutečnost je ve věci důležitá, ovšem nelze klást žalobkyni k tíži, že o výši primární ceny nevěděla. Navíc žalovaný používá pojem „mnohonásobně navýšená cena“, přičemž ji opět pouze konfrontuje s cenou mezi články obchodního řetězce předcházející žalobkyni. K samotné přiměřenosti této ceny však žalobkyně

předložila sofistikovaně členěný a značně rozsáhlý znalecký posudek Dr. Ing. V. H., MBA, Ph.D. ze dne 6. 1. 2017, č. 325-21-2016, který podporuje tvrzení žalobkyně, přičemž cenu obvyklou určil v řádově zcela odlišných intervalech než žalovaný. Znalecký posudek přitom nejprve přesně určil rozsah poskytnutého plnění a na základě tohoto zjištění stanovoval pomocí znalcem zvolených metod interval ceny obvyklé, jenž byl stanoven v mezích od 750 000 Kč, resp. 800 000 Kč do 3 000 000 Kč, resp. 3 200 000 Kč. V porovnání s tímto posudkem se pak cena obchodovaná žalobkyní pohybuje v rozmezí cen obchodovaných na daných typech akcií. Lze tedy učinit dílčí závěr, že cena sama o sobě nebyla prokázána jako nepřiměřená či mnohonásobně navýšena, a to s ohledem na předložený znalecký posudek a také na úzce pojatý výpočet vázající se k prvnímu článku řetězce. Za této situace pak nelze žalobkyni vyčítat, že nepřijala dostatečná ochranná opatření eliminující zapojení do podvodného řetězce, nebylo-li postaveno najisto, že cena překročila obvyklou výši v obdobných obchodních vztazích.

31. Třetí a poslední objektivní kritérium žalovaný spatřoval v tom, že mělo docházet k umělému řetězení daňových subjektů a účelovosti vytvořeného řetězce. Žalovaný mj. uvedl, že žalobkyně měla vědomě poskytovat rozporuplné údaje, dodavatelé žalobkyně byli spojenými osobami a žalovaný také uvedl, že o dodavatelích, vzhledem k jejich nekontaktnosti, nelze ověřit, zda odvedli daň, zda poskytli předmětné plnění apod. K tomu krajský soud uvádí, že ze spisového materiálu vyplývá řada nesrovnalostí a protichůdných tvrzení žalobkyně, přičemž tyto vzájemně neutváří zcela jistý obraz o tom, kdo a za jakých podmínek skutečně dodal předmětné reklamy. Tyto okolnosti však ve své podstatě nesvědčí přímo o daňovém podvodu, ale vnášejí do případu pochybnosti o reálném průběhu daných obchodů, tj. inklinují k závěrům o neunesení důkazního břemene stran dodavatelů, plnění apod. Pokud však žalovaný, který fakticky změnil právní názor oproti správnímu orgánu I. stupně na nepřiznání nároku na odpočet DPH z důvodu vědomé účasti na podvodu, nelze opět zpochybňovat samotné hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, neboť by se směřovaly dva odlišné právní závěry. Tj. pokud žalovaný v průběhu daňového řízení dospěl k závěru, že faktické plnění od deklarovaných dodavatelů bylo prokázáno a že stěžovatel splnil zákonné podmínky dle § 72, resp. § 73 zákona o dani z přidané hodnoty pro uplatnění nadměrného odpočtu (stěžovateli bylo zboží dodáno, dodávku uskutečnili deklarovaní dodavatelé - plátcí DPH, a to za deklarovanou cenu, plnění bylo využito v rámci ekonomické činnosti žalobkyně; dodání bylo prokázáno daňovými doklady), jsou protichůdné a nesprávné a vnitřně rozporné pochybnosti o deklarovaných dodavatelích. Žalovaný by si tak měl ujasnit, jaký právní názor zastává a co konkrétně žalobkyni vyčítá. Závěry o účelovém řetězení subjektů jsou pak s ohledem na značné nejasnosti v dané věci a bez dalšího odůvodnění přinejmenším diskutabilní, proto je nelze bez dalšího přičítat žalobkyni k tíži.
32. Žalovaný v souhrnu odkazuje na skutečnosti, které v jednotlivostech mohou vykazovat určité nesrovnalosti, nicméně z povahy zjišťovaných skutečností není zcela zřejmé a vzájemně logicky vypovídající, jak celá řada z nich souvisí se základní otázkou a podstatnou skutečností, na základě které nebyl žalobkyni odpočet přiznán, tedy s povědomostí žalobkyně o daňovém podvodu, resp. účasti na něm. Zdejší soud popsal v předchozích odstavcích, že objektivní kritéria zjištěná žalovaným buďto nejsou natolik závažná, nebo že jsou dokonce nelogická a zavádějící. Nelze proto na základě žalovaným uvedených objektivních kritérií a k nim se pojících nedostatečných kontrolních mechanismů (ne)přijatých žalobkyní uzavřít, že sama žalobkyně o daňovém podvodu

věděla, či vědět měla a mohla. Z těchto důvodů shledal krajský soud námitky žalobkyně důvodnými, a proto výrokem I. tohoto rozsudku zrušil rozhodnutí žalovaného.

33. Nad rámce výše vylíčeného krajský soud připomíná, že prvostupňový správce daně uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání deklarovaných dodavatelů, tj. že nárok na odpočet ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty nevznikl. Žalovaný pak v rámci odvolacího řízení fakticky překvalifikoval právní názor, neboť uvedl, že nárok na odpočet DPH žalobkyni nebylo možno přiznat z důvodu její vědomé účasti na podvodu. K takovému překvalifikování má sice žalovaný pravomoc, ovšem musí s ním daňový subjekt (žalobkyni) seznámit a umožnit jí se k daným zjištěním vyjádřit. V řešené věci k takovému postupu nedošlo, neboť ačkoliv zpráva o daňové kontrole obsahovala několik vět o možné vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu, závěr celého prvostupňového daňového řízení svědčí o neunesení důkazního břemene ohledně deklarovaných dodavatelů. Pokud žalovaný uzavřel, že se jednalo o zapojení žalobkyně do daňového podvodu (zřetelně si protiřečící závěr se závěrem prvostupňového správce daně), měla žalobkyně o možném (novém) závěru žalovaného vědět a mít možnost na něj reagovat. Zpráva o daňové kontrole totiž fakticky obsahovala dva (protichůdné) závěry, přičemž však z jejího odůvodnění lze shledat jak objektivní kritéria svědčící o podvodném jednání, tak nedodržení základních kontrolních mechanismů žalobkyně. Daňový subjekt by měl mít reálnou možnost vyjádřit se ke konkrétním závěrům, k nimž ta která část daňového řízení směřuje, tak, aby byla plně zachována jeho práva.
34. K žalobkyní uvedenému zapojení Generálního finančního ředitelství do daňového podvodu v roce 2015 se krajský soud blíže vyjadřovat nebude, neboť se jednalo o skutkově odlišný případ, který žalobkyně uvedla s ohledem na hypotetickou nemožnost zajištění všech kontrolních mechanismů a to ani v rámci finanční správy. Generální finanční ředitelství bylo v pozici koncového zákazníka a předmětné mobilní telefony nakoupilo pro osobní potřebu, nikoliv za účelem uskutečňování zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti. Tato skutečnost je pro eventuální vznik nároku na odpočet DPH zásadní.

IX. Závěr a náklady řízení

35. Napadené rozhodnutí žalovaného nemůže z hlediska přezkumu jeho zákonnosti obstat, soud jej proto výrokem I. tohoto rozsudku zrušil.
36. Ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. krajský soud dále vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
37. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále v nákladech právního zastoupení v celkové výši 12 342 Kč dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu daňového poradce za zastupování v řízení před krajským soudem, a to za 5 úkonů právní služby (převzetí a příprava zastoupení a písemné podání žaloby, její doplnění, replika k vyjádření žalovaného a další replika) dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 15 500 Kč (5 x 3 100 Kč); a dále o náhradu

hotových výdajů ve výši 1 500 Kč (5 x 300 Kč). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů o částku 3 570 Kč odpovídající příslušné dani z přidané hodnoty. Celkem se tedy jedná o částku 23 570 Kč. Ke splnění uvedené povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

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 dne 29. 10. 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu