



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobkyně: I. W., narozená „X“,
bytem „X“,
zastoupená Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem,
sídlem 1. máje 94/25, 460 07 Liberec,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 11. 2015, č. j. 41265/15/5300-21442-707271,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 11. 2015, č. j. 41265/15/5300-21442-707271, **se pro vadu řízení zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 19 456 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou prostřednictvím svého právního zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 11. 2015, č. j. 41265/15/5300-21442-707271, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 5. 2014, č. j. 1492250/14/2507-24801-506742 a č. j. 1495580/14/2507-24801-506742. Těmito dodatečnými platebními výměry správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2011 ve výši 280 000 Kč a současně vyčíslil penále z doměřené daně ve výši 56 000 Kč a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 DPH ve výši 1 000 000 Kč a penále 200 000 Kč. Žalobkyně se v žalobě dále domáhala toho, aby soud zrušil také zmíněné dodatečné platební výměry a přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobkyně namítala, že napadené rozhodnutí i jemu předcházející dodatečné platební výměry jsou nezákonné. Popsala, že předmětem daňové kontroly byla plnění spočívající v administrativně-organizačních službách, které žalobkyně přijala od společnosti KAROMEX, s. r. o., DIČ: CZ26749963, (dále jen „KAROMEX“), za účelem řádného plnění svých povinností v rámci konkurzu společností Dr. Zátka, s. r. o., IČ: 45792712, (dále jen „Dr. Zátka“) a AUTO VICTORIA, s. r. o., IČ: 63990288, (dále jen „AUTO VICTORIA“), kde žalobkyně vykonávala funkci insolvenční správkyně. Za tato plnění vyfakturoval KAROMEX žalobkyni částku 6 400 000 Kč společně s DPH ve výši 1 280 000 Kč. Žalobkyně poznamenala, že žalovaný na rozdíl od správce daně uznal, že přijetí předmětných služeb a jejich zaplacení ze strany žalobkyně byla v daňovém řízení prokázána, nicméně nárok na odpočet DPH žalobkyni nepřiznal s odůvodněním, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že je součástí podvodu na DPH. Podle žalobkyně nelze akceptovat závěr žalovaného, že zjištěné objektivní okolnosti tvoří ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 58/2013 logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla. Žalovaným tvrzené objektivní okolnosti totiž předpoklad vyjádřený v citovaném rozsudku nenaplnují.
3. Žalobkyně dále konstatovala, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu ve vztahu ke svému stanovisku, že nárok na odpočet DPH z faktur přijatých od KAROMEXu byl uplatněn v rozporu s § 72 odst. 1 zákona o DPH. Podle žalobkyně byly zákonné podmínky tohoto ustanovení naplněny, a proto daňové orgány Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

postupovaly nezákonně, pokud příslušný nárok žalobkyně vyloučily. Žalobkyně podotkla, že žalovaný měl za prokázané, že předmětné služby přijala v souvislosti se svou ekonomickou činností, a pokud následně uvedl, že nárok na odpočet daně byl uplatněn v rozporu s § 72 odst. 1 zákona o DPH, jeví se jeho rozhodnutí jako vnitřně rozporné, a tudíž nepřezkoumatelné.

4. Podle žalobkyně byl žalovaný povinen prokázat a přezkoumatelně zdůvodnit, že k tvrzenému podvodu na DPH došlo (tj. že se KAROMEX při své činnosti dopustil podvodu na DPH), dále že projednávaná věc byla součástí tohoto podvodu (tj. že se podvodné jednání dodavatele týkalo i konkrétního daňového případu žalobkyně, resp. kontrolovaných daňových dokladů), a současně že tento podvod byl s případem žalobkyně spojen do té míry, že o něm věděla či mohla vědět. Žalobkyně konstatovala, že první dvě z těchto podmínek nebyly v napadeném rozhodnutí řádně zdůvodněny a prokázány, a tím spíše pak nemohla být naplněna ani podmínka třetí, která je v napadeném rozhodnutí popsána jako vědomostní test – existence objektivních okolností. Podle žalobkyně nelze z údajné nekontaktnosti KAROMEXu, z nemožnosti ověřit, zda jeho daňové přiznání zahrnuje i daňové doklady vystavené žalobkyni, a z neuhrazení daně mít za prokázané, že by na straně KAROMEXu existoval podvod na DPH, neboť příčinou uvedeného nemusí být podvodné jednání, jak dovodil žalovaný, aniž by to jakkoli zdůvodnil a doložil. Žalobkyně proto označila napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a důkazních prostředků. Tvrzení žalovaného navíc podle žalobkyně nejsou zcela srozumitelná, když na jedné straně uvádí, že KAROMEX byl nekontaktní, a na druhé straně připouští, že daňové orgány komunikovaly s jeho jednatelem. Žalobkyně dodala, že o to více je nepodložený závěr žalovaného, že její daňový případ byl součástí údajného daňového podvodu a že o něm věděla nebo mohla vědět. Uvedla, že neměla žádné povědomí o tom, zda a nakolik KAROMEX v roce 2012 a následně spolupracoval s daňovými orgány a zda si plnil své povinnosti. Zdůraznila, že z judikatury správních soudů vyplývá, že případné nedostatky na straně dodavatele při plnění jeho daňových povinností nemohou být *a priori* přičítány k tíži daňového subjektu.
5. Žalobkyně konstatovala, že nebylo prokázano, že by se případné neplnění daňových povinností KAROMEXu týkalo daňových dokladů, které byly předmětem kontroly u žalobkyně. Žalovaný v této souvislosti uvedl, že evidence KAROMEXu neprokázaly, že přiznal daň z kontrolovaných faktur. Podle žalobkyně však měl žalovaný spíše položit otázku, zda lze z dostupných podkladů považovat za prokázané, že z kontrolovaných faktur daň přiznána nebyla. Takto formulovaná otázka totiž lépe odpovídá důkaznímu břemenu, které v souvislosti se svým závěrem ohledně účasti žalobkyně na údajném daňovém podvodu nese žalovaný. Podle žalobkyně nebylo prokázano, že předmětné daňové doklady nebyly součástí daňového přiznání KAROMEXu, tj. že by jednal podvodně a daň na výstupu z těchto dokladů nepřiznal. Žalobkyně shrnula, že žalovaný neprokázal ani dostatečně nezdůvodnil, že by se KAROMEX dopustil jednání klasifikovatelného jako podvod na DPH a že by případ žalobkyně byl součástí tohoto podvodu. Za situace, kdy nebyla prokázána existence podvodu a jeho spojitosti s fakturami přijatými žalobkyní, považovala žalobkyně za předčasné jakékoli úvahy o tom, zda o podvodném jednání KAROMEXu věděla nebo mohla vědět. Žalobkyně se důrazně ohradila proti tvrzení žalovaného o existenci objektivních okolností svědčících o tom, že věděla nebo mohla vědět, že její daňový případ je součástí daňového podvodu. Uvedla, že žádná z tzv. objektivních

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

okolností, na které odkazoval žalovaný, nepředstavuje samostatně ani ve spojení s ostatními relevantní skutečnost, z níž by bylo možné dovozovat závěr o „účasti“ žalobkyně na podvodném jednání. Sedm žalovaným popsaných okolností podle žalobkyně nic nevypovídá o stavu její mysli, tj. o subjektivní stránce, která je z hlediska závěru žalovaného klíčová, ani jinak neprokazuje, že žalobkyně věděla či mohla vědět o budoucích jednáních jiného plátce („nekázeň“ KAROMEXu navíc nastala až v době, kdy s ním žalobkyně již nespolupracovala). Žalobkyně se dále věnovala rozboru jednotlivých tzv. objektivních okolností uváděných žalovaným.

6. K tvrzení žalovaného, že úplata stanovená za jednoduché administrativní práce nemá ekonomické opodstatnění, žalobkyně podotkla, že se jedná o subjektivní názor žalovaného, který se nachází mimo skutkové okolnosti případu. Pro žalobkyni byla dohodnutá cena ekonomicky opodstatněná, o čemž svědčí to, že v rámci vyúčtování dotčených insolvenčních řízení dosáhla kladného výsledku. Stanovisko žalovaného k výši úplaty je podle žalobkyně v rozporu s principem smluvní volnosti v oblasti cen, když cena poskytnutých služeb v daném případě nespadala mezi ceny regulované. Zákon o DPH navíc nikterak neupravuje kritéria „přiměřenosti zisku“ či „ekonomické výhodnosti“ zdanitelného plnění. Žalobkyně poukázala na to, že jejím prvořadým zájmem bylo dokončit dva z nejstarších konkurzů, které byla povinna spravovat a dokončit v době, kdy již byla v důchodovém věku a chtěla se věnovat již jen své advokátní praxi. Za těchto okolností byla nakloněna jakémukoli řešení, které by jí umožnilo vyhnout se provádění složité administrace spojené s těmito konkurzy a zároveň zabezpečilo alespoň dílčí zisk. Žalobkyně již od počátku daňové kontroly zdůrazňovala, že v tomto směru pro ni byla spolupráce s KAROMEXem opodstatněná a smysluplná. Podle žalobkyně není žádný důvod srovnávat tento případ s jejími předchozími konkurzy a posuzovat obvyklou cenu (ostatně ani žalovaný důvod pro takový postup neuvedl). V případě posuzování obvyklých cenových podmínek by bylo na žalovaném, aby řádně prokázal, že jím porovnávané případy jsou skutečně srovnatelné. Žalobkyně namítala, že se žalovaný nevypořádal s podstatnými odlišnostmi porovnávaných případů, kdy srovnávané konkurzy byly ukončovány podstatně dříve, trvaly podstatně kratší dobu a bylo v nich nutno administrovat podstatně méně podkladů (např. z incidenčních a excindačních sporů, ze záměn účastníků, apod.).

7. V bodě 38 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný argumentuje tím, že žalobkyně navázala spolupráci se zcela neznámou obchodní korporací, o které věděla, že nemá zkušenosti v oblasti konkurzů, není podle žalobkyně uvedena žádná skutečnost, jež by mohla být považována za důvod, kvůli kterému by měla vědět o údajném daňovém podvodu KAROMEXu. Žalobkyně poznamenala, že v obchodních vztazích je zcela obvyklé, že dochází k uzavírání nových obchodů s novými smluvními partnery. V daném případě byl žalobkyni KAROMEX doporučen důvěryhodnou třetí osobou, která s ním měla osobní pozitivní zkušenost. Podle žalobkyně vždy záleží na tom, zda bylo řádně poskytnuto sjednané plnění, přičemž v tomto směru byla žalobkyně se spoluprací s KAROMEXem zcela spokojená, neboť došlo k řádnému dokončení konkurzů bez výhrad příslušných soudů. Navzdory pochybnostem žalovaného považuje žalobkyně za potvrzené, že KAROMEX byl plně způsobilý k uskutečnění sjednaných plnění v potřebném rozsahu i kvalitě. Pokud i sám žalovaný vzal za prokázané, že příslušná plnění byla realizována, pokládala žalobkyně za bezpředmětné a zmatečné, jestliže zároveň poukazoval na to, že

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

realizace sjednaných plnění byla ohrožena z důvodu chybějící zkušenosti KAROMEXu v oblasti konkurzů.

8. Žalobkyně zdůraznila, že žádná právní norma neukládá podnikatelským subjektům povinnost uzavírat smlouvy o spolupráci pouze s jim známými subjekty. Podle žalobkyně navíc ve světle judikatury Soudního dvora Evropské unie, na kterou odkazoval žalovaný, měla být neexistence předchozích osobních či obchodních vazeb mezi žalobkyní a KAROMEXem posuzována spíše jako okolnost svědčící o daňové korektnosti tohoto smluvního vztahu, když nelze dovozovat, že by žalobkyně měla jakékoli informace o vnitřním chodu KAROMEXu nebo jeho budoucích záměrech ve vztahu k příslušnému správci daně. Tímto pohledem na daný případ se žalovaný vůbec nezabýval, což podle žalobkyně svědčí o jeho jednostranném a účelovém přístupu. Pokud jde o nezbytnou míru obezřetnosti, žalobkyně podotkla, že při sjednání spolupráce disponovala nejen zmíněnou referencí, ale také dvěma potvrzeními o bezdlužnosti KAROMEXu vůči daňovým orgánům. Žalobkyně tedy k prověření svého obchodního partnera učinila více, než je obvyklé v obchodních vztazích, a proto nelze dovodit, že by v tomto smluvním vztahu nebyla dostatečně obezřetná. Na základě zmíněných potvrzení o bezdlužnosti byla žalobkyně v dobré víře, že se KAROMEX žádných jednání, která by měla charakter podvodu na DPH či jiných daňových deliktů, nedopouští. Navíc ani žalovaný nepoukázal na žádnou okolnost, které by žalobkyně bývala měla věnovat pozornost. Žalobkyně shrnula, že úvahy žalovaného o jejím povědomí, že je součástí daňového podvodu, jsou nepodložené, neboť žalovaný neoznačil žádnou relevantní okolnost, ze které by mělo vyplývat, že by žalobkyně nebyla při sjednávání spolupráce s KAROMEXem dostatečně obezřetná a že jí měla vzniknout pochybnost o způsobu jednání této společnosti.
9. Z hlediska doby, kdy byla spolupráce realizována, nelze podle žalobkyně dovodit, že by měla jednání KAROMEXu považovat za jakkoli nestandardní. Žalovaný dal žalobkyni k tíži svá zjištění, o kterých se dozvěděl až následně v roce 2012 a později a která nemohla být žalobkyni v době uzavření smlouvy ani v době její realizace známa. S námitkou žalobkyně upozorňující na princip ochrany dobré víry se žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně nevypořádal. Argumentaci žalovaného, který dobrou víru odmítl s poukazem na jím uváděné tzv. objektivní okolnosti, podle žalobkyně nelze akceptovat, neboť žádná z těchto okolností nemůže vést ke zpochybnění její dobré víry. Veškeré úvahy žalovaného ohledně „nedostatečné obezřetnosti“ žalobkyně při uzavírání předmětné smlouvy se jí jevily velmi překvapivými a nekorespondujícími se skutečností, že celá spolupráce s KAROMEXem byla realizována bez jakýchkoli výhrad a pochybností a byla v daňovém řízení ve všech aspektech prokázána. Otázku dobré víry žalobkyně tudíž žalovaný posoudil nesprávně.
10. S odkazem na podrobný popis činnosti KAROMEXu uvedený v odvolání žalobkyně poznamenala, že se nejednalo o běžnou činnost správce konkurzní podstaty. Žalobkyně, ačkoli byla správkyní ve více než dvaceti konkurzech, sama nikdy tuto činnost nevykonávala, neboť ji považovala za složitou a časově velmi náročnou. Podle žalobkyně není srozumitelné, že předmětem pochybností žalovaného je skutečnost, že příslušná činnost byla vykonávána prostřednictvím dodavatele, přestože šetřením žalovaného bylo ověřeno, že také u dřívějších konkurzů žalobkyně zajišťovala obdobný typ činnosti stejným způsobem. V této souvislosti žalobkyně zopakovala, že spolupráce s KAROMEXem probíhala v době, kdy se žalobkyně věnovala již pouze své advokátní

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

praxi, a přesto bylo nezbytné dokončit poslední otevřené konkurzy, k jejichž správě byla dříve ustanovena.

11. K argumentu žalovaného, že žalobkyně přišla o podstatnou část svého výdělku, žalobkyně podotkla, že se *de facto* opět jedná o otázku ekonomické opodstatněnosti spolupráce s KAROMEXem. Označila za zcela nepřipadné, aby daňové orgány stíhaly podnikatelské subjekty z důvodu nedodržení „přiměřeného zisku“ a prováděly za ně kalkulaci a úvahu, zda mají své podnikatelské záležitosti řešit cestou obchodních smluv nebo přijetím většího počtu zaměstnanců. Takové úvahy žalovaného podle žalobkyně hrubě přesahují rámec toho, kam může daňová správa zasahovat ve vztahu k podnikatelskému prostředí. Stejně tak by mohly daňové orgány zcela absurdně posuzovat, zda byla „ekonomicky opodstatněná“ snížená intenzita pracovní činnosti žalobkyně v době, kdy přesáhla věk šedesáti let, a zda nepoškodila státní rozpočet tím, že postupným omezováním zakázek došlo ke snížení jejich zisků a zdanitelných příjmů. Žalobkyně konstatovala, že vzhledem k věku a aktuálnímu profesnímu zaměření neměla žádný zájem na tom, aby pro účely insolvenčních řízení rozšiřovala počet svých zaměstnanců. Naopak kvitovala možnost ponechat předmětnou záležitost plně v působnosti externího dodavatele. Zdůraznila, že se jedná o subjektivní stránky rozhodování podnikatele v rámci smluvní volnosti. Tvrzení žalovaného, že mohla ušetřit část výdělku, kdyby zaměstnala další pracovní síly, považovala žalobkyně za čistě teoretické s tím, že nelze spekulovat, co by zaměstnání dalších osob v roce 2011 přineslo. Dodala, že pohled žalovaného soustředěný na pouhou kalkulaci mzdových nákladů je dosti zúžený. Podle žalobkyně by zaměstnání dalších osob mohlo být spojeno s nutností rozšířit prostory kanceláře, a to přístavbou nebo nalezením nových prostor, což by se nemuselo obejít bez finančních i časových obtíží. Připomněla, že v kanceláři se pohybují klienti a nalézají se tam materiály spojené s advokátním tajemstvím, přičemž přijetí nových zaměstnanců by zvyšovalo rizika spojená s těmito skutečnostmi a mohlo být zdrojem komplikací v rámci zavedeného chodu kanceláře, nehledě na nutnost plnění povinností zaměstnavatele plynoucích z pracovního poměru a omezenou odpovědnost zaměstnanců.
12. Pro žalobkyni nebylo srozumitelné, jak tvrzení žalovaného, že nedbala na formální náležitosti daňových dokladů (tj. překlep v datu na faktuře) a že souhlasila s vystavením dvou daňových dokladů místo jednoho, pro což nebyl důvod, souvisejí se závěrem žalovaného ohledně údajného daňového podvodu KAROMEXu. Ani u této tzv. objektivní okolnosti žalovaný podle žalobkyně přezkoumatelně neobjasnil a nedoložil, jak tato konkrétní okolnost svědčí o „stavu mysli“ žalobkyně v souvislosti s jeho závěrem, že věděla nebo musela vědět o tom, že je součástí podvodu na DPH. Závěr, že o podvodu věděla proto, že akceptovala dvě faktury namísto jedné, označila žalobkyně za absurdní. Stejně tak dílčí nesrovnalost v datu uskutečnění zdanitelného plnění, kterou sám žalovaný klasifikoval jako chybu v psaní, nelze považovat za okolnost, která by měla – byť pouze nepřímo – o čemkoli svědčit. Žalobkyně doplnila, že po celou dobu své praxe měla zajišťovány účetní služby prostřednictvím externí účetní kanceláře, na kterou se spoléhala, a neměla tak důvod daňové doklady do podrobností kontrolovat a o zmíněné nesrovnalosti se dozvěděla až při daňové kontrole.
13. Tvrzení žalovaného, že neuchovávala podklady od KAROMEXu, což nelze považovat za obezřetné jednání, pokládala žalobkyně za nesprávné, neboť předmětné podklady ve skutečnosti existují a žalobkyně na to daňové orgány opakovaně upozorňovala. Skutečnost, že to žalovaný nerefletoval, nemůže být přičítána k tíži žalobkyni. Vysvětlila, že její smlouva s KAROMEXem byla kombinací mandátní smlouvy bez přímého zastoupení, kde Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

závazek mandátáře spočíval ve faktickém jednání, a smlouvy o dílo, kdy výsledek faktické činnosti mandátáře byl posléze hmotně zachycen v podobě tabulek, které se staly součástí návrhů na rozvrhové usnesení, potažmo samotných rozvrhových usnesení konkurzního soudu. Podle žalobkyně je proto závěr žalovaného, že nebyly k dispozici žádné podklady coby výsledek činnosti KAROMEXu, zavádějící. Zůstává otázkou, jak více obezřetná mohla žalobkyně být, pokud výsledek činnosti jejího dodavatele spočíval v podkladech, které byly následně zveřejněny v insolvenčním rejstříku a staly se součástí soudních rozhodnutí. Žalobkyně podotkla, že správce daně odmítl připustit, že po ní nelze spravedlivě požadovat zpracovávání podkladů o průběhu faktické činnosti mandátáře, přičemž absence takových podkladů nemůže mít žádnou spojitost s otázkou „obvyklé obchodní obezřetnosti“. Pokud by měla být tato činnost (procházení listinných podkladů, jejich třídění, kopírování, aktualizace dat a seznamu věřitelů, zjišťování kontaktních osob, bankovních účtů, apod.) průběžně zaznamenávána a zachycována, aby ji žalobkyně mohla v budoucnu snáze prokazovat, bylo by to podle ní natolik zatěžující, že by se taková spolupráce minula účinkem. Uvedla, že žalovaný převzal názor správce daně, že se jednalo o „jednoduché administrativní práce“, nicméně toto hodnocení se míjí s podstatou a časovou náročností těchto prací. Žalovaný podle žalobkyně zcela pominul fakt, že bezchybný výsledek práce KAROMEXu byl podmínkou skončení obou předmětných konkurzů a že uskutečnění služeb bylo prokázáno mimo jiné svědeckými výpověďmi. Žalovaný tedy na jedné straně uznal, že žalobkyně unesla důkazní břemeno ohledně přijetí uvedených služeb, avšak na druhé straně jí vyčítal nedostatek podkladů

o činnosti KAROMEXu, což žalobkyně považovala za rozpor vedoucí k malé srozumitelnosti odůvodnění napadeného rozhodnutí.

14. Podle žalobkyně není zřejmé, jak argument žalovaného, že nebyla schopna věrohodně vysvětlit, proč uhradila daňové doklady č. 1111111 a 1111112 (celkem šest miliónů Kč) v hotovosti, a to postupně v sedmnácti splátkách, souvisí s jeho závěrem, že věděla či mohla vědět o údajném podvodném jednání KAROMEXu. Žalobkyně konstatovala, že se v průběhu daňového řízení opakovaně vyjadřovala k důvodům, které vedly k uvedenému způsobu úhrady faktur, a své vysvětlení měla za dostatečně srozumitelné.
15. Žalobkyně poukázala na procesní postup, který vytvořily soudy Spojeného království podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci Kittel a Recolta Recycling, známý jako tzv. Axel Kittel test, podle kterého lze činit daňový subjekt odpovědným za účast na podvodu pouze tehdy, jsou-li řádně posouzeny, prokázány a zodpovězeny následující čtyři otázky: 1. Je zde k dnešnímu dni daňová ztráta? 2. Pokud ano, je daňová ztráta důsledkem podvodného jednání? 3. Pokud je zde podvodné jednání, byly předmětné obchodní transakce s tímto spojeny? 4. Pokud byly předmětné obchodní transakce spojeny s podvodným jednáním, musel vědět či věděl o tomto spojení daňový subjekt? Žalobkyně zdůraznila, že je-li v průběhu tohoto obligatorního testu na jakoukoli otázku odpovězeno záporně, nelze daňový subjekt činit odpovědným za účast na daňovém podvodu. Dodala, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečností vyplývajících z výše uvedených otázek nese správce daně. Žalobkyně namítala, že v projednávané věci nebyly tyto otázky ze strany daňových orgánů zodpovězeny, natož aby jednotlivé odpovědi byly řádně doloženy a prokázány. Za řádné odpovědi přitom nemohou být považovány
nejednoznačné a nepodložené úvahy žalovaného. S ohledem na vážnost dopadů tohoto řízení žalobkyně pokládala za nezbytné, aby veškeré odpovědi na uvedené otázky byly naprosto

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

jednoznačné, dokonale prokázané, přesvědčivé a vylučující jakékoli pochybnosti. Žalovaný však vydal rozhodnutí, aniž by jeho závěry naplňovaly uvedené podmínky. K první otázce sice žalovaný uvedl, že KAROMEX přestal plnit své povinnosti na DPH, nicméně z toho podle žalobkyně nevyplývá, zda se jednalo také o DPH z přijatých faktur, které byly předmětem kontroly. Žalovaný navíc neoznačil žádný důkazní prostředek, z něhož by bylo možné závěr o neplnění daňových povinností ověřit a přezkoumat. Žalobkyně poukázala na argument žalovaného, že z pouhé skutečnosti, že nejednala nezákonně, nelze dovodit, že nevěděla ani nemohla vědět, že je součástí podvodu na DPH. Toto vyjádření je podle žalobkyně zcela neakceptovatelné, neboť převrací principy platné v daňovém procesním právu. Žalovaný měl své tvrzení, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že je součástí podvodu na DPH, prokázat, což ovšem neučinil, a proto žalobkyně označila jeho rozhodnutí za nezákonné, spočívající na nesprávných a nepodložených závěrech ohledně skutečností rozhodných pro správné stanovení daně.

Vyjádření žalovaného k žalobě

16. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Uvedl, že ve svém rozhodnutí systematizoval své úvahy tak, aby byly naplněny předpoklady stanovené Soudním dvorem Evropské unie a Nejvyšším správním soudem ve věcech daňových podvodů. Napadené rozhodnutí je rozděleno na část týkající se posouzení, zda lze osvědčit existenci daňového podvodu, a na navazující tzv. vědomostní test. V první fázi testu bylo zkoumáno, zda existují nestandardnosti posuzované obchodní transakce (objektivní okolnosti), kdy správce daně shromáždil důkazy svědčící o nestandardním jednání žalobkyně, které ve svém důsledku vedlo k závěru, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že je účastna daňového podvodu. Ve druhé fázi vědomostního testu bylo zkoumáno, zda žalobkyně přijala veškerá opatření, která po ní mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu rozumně požadována, aby zajistila svou neúčast na daňovém podvodu. Žalovaný konstatoval, že ve svém rozhodnutí velmi detailně popsal jednotlivé zkoumané předpoklady a tyto aplikoval na řešený případ. Žalovaný formuloval sedm objektivních okolností, které podle něj jednoznačně dokládají, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že je součástí podvodu na DPH. Podotkl, že neshledal vnitřní rozpor v napadeném rozhodnutí, neboť nejprve v souladu s konstantní judikaturou (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 57/2013) zkoumal, zda jsou dány hmotněprávní a formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet DPH (v tomto smyslu konstatoval, že žalobkyně přijala zdanitelná plnění od KAROMEXu v souvislosti se svou ekonomickou činností), a až poté zkoumal, zda lze nárok na odpočet daně odmítnout z důvodu vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH.
17. Podle žalovaného se KAROMEX bezpochyby dopustil podvodného jednání, a to na základě následujících skutečností: je nekontaktní a se správcem daně nespolupracuje (v době, kdy byl jednatelem pan S., byl KAROMEX částečně kontaktní, nicméně nikdy neposkytl žádné podklady), nenachází se na adrese svého sídla, v daňovém přiznání za listopad 2011 vykázal přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění v řádech desítek milionů korun, přičemž nelze ověřit, zda toto daňové přiznání zahrnovalo i daňové doklady č. 1111111 a č. 1111112, daňová povinnost KAROMEXu za zdaňovací období listopad 2011 byla stanovena podle pomůcek a KAROMEX, ačkoli podal většinu daňových přiznání, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vlastní daňové povinnosti neuhradil v roce 2011 ani v následujících letech. Žalovaný shrnul, že KAROMEX dlouhodobě rezignuje na své daňové povinnosti. Připomněl, že podvodem na DPH se rozumí situace, kdy jeden z účastníků neodvede daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V daném případě je podle žalovaného zřejmé, že KAROMEX skutečně DPH neodvedl. Dále se žalovaný zabýval otázkou, zda KAROMEX vůbec vykázal DPH z daňových dokladů č. 1111051, č. 1111111 a č. 1111112, a shledal, že daňové evidence KAROMEXu za zdaňovací období červen, listopad a prosinec 2011 nekorespondují s daňovou povinností vykázanou v daňových přiznáních. Pokud KAROMEX daň přiznal, v žádném případě se nejednalo o celou daň na výstupu. Žalovaný uzavřel, že bylo najisto prokázáno, že KAROMEX z kontrolovaných daňových dokladů nepřiznal celou daň na výstupu, a z toho je zřejmé, že se podvodné jednání muselo nutně týkat i předmětných daňových dokladů vystavených žalobkyni.

18. K námitce, že je úvaha žalovaného v rozporu s principem smluvní volnosti, žalovaný konstatoval, že pouze vyjádřil nestandardnost postupu žalobkyně a KAROMEXu. Žalovaný souhlasil s tím, že přiměřenost zisku ani ekonomickou nevýhodnost plnění zákon o DPH nijak výslovně neupravuje. To ovšem neznamená, že tato nevýhodnost nemůže být objektivní okolností svědčící o tom, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že je součástí podvodu na DPH. Žalovaný doplnil, že skutečně není běžné, aby za jednoduché administrativní práce byla sjednána úplata v řádech miliónů korun. Žalovaný připustil, že porovnával ceny z roku 2006 a 2011, nicméně měl za to, že běh času (cena peněz v čase, inflace, atd.) v tomto případě nemůže odůvodnit propastný rozdíl mezi částkami fakturovanými KAROMEXem a společností A.V.I., s. r. o., (dále jen „AVI“). Žalovaný poznamenal, že pokud žalobkyně chtěla dokončit dva z nejstarších konkurzů a vyhnout se administrativní zátěži, zcela jistě by pro spolupráci nekontaktovala společnost, jejíž jednatel si musel nechat vysvětlit, co je to konkurz. Podle žalovaného by tyto administrativní práce bezpochyby lépe zvládla jiná společnost nebo fyzická osoba mající odborné zkušenosti z dané oblasti. Žalobkyně by se také vyhnula náročnému a zdlouhavému vysvětlování, které neodpovídá smyslu její obchodní spolupráce s KAROMEXem. Žalovaný dodal, že žalobkyně nespecifikovala, s jakými konkrétními rozdíly srovnávaných případů se nevypořádala, a konstatoval, že v napadeném rozhodnutí podrobně srovnal jednotlivá specifika konkurzů ve vztahu k počtu věřitelů a počtu administrativních úkonů.
19. Žalovaný se pozastavil nad tím, že žalobkyně při sjednání smluvní odměny s KAROMEXem nepostupovala obdobně jako u společnosti A.V.I. a nesjednala odměnu v procentním rozpětí podle složitosti a množství odvedené práce nebo podle počtu odpracovaných hodin, ale místo toho se s pro ni dosud neznámou společností přímo dohodla na konečné ceně. Žalovaný připomněl, že konkurzní soud neosvědčil správnost výsledku činnosti KAROMEXu, nýbrž návrhů rozvrhových usnesení. Dodal, že se žalobkyni by souhlasil, pokud by doložila tabulky, které měla do předmětných návrhů zapracovat. Podle žalovaného nemohla žalobkyně vzít při sjednávání smlouvy s KAROMEXem v potaz potvrzení o jeho bezdlužnosti, neboť tato potvrzení byla vydána dne 26. 7. 2010 a 13. 4. 2011, přičemž smlouva byla uzavřena dne 5. 1. 2010. Žalovaný podotkl, že žalobkyně neidentifikovala důvěryhodnou třetí osobu, která jí měla KAROMEX doporučit. Podle žalovaného je již jen sjednaná cena v řádech miliónů za prosté administrativní úkony výrazem nedostatečné obezřetnosti žalobkyně.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že se nedostatečně zabýval otázkou ochrany její dobré víry, kterou podle něj vzhledem ke zjištěným objektivním okolnostem nelze v žádném případě osvědčit. Doplnil, že mu nelze vyčítat, že se s otázkou dobré víry žalobkyně vypořádal odkazem na část odůvodnění týkající se zjištěných objektivních skutečností, neboť by nebylo hospodárné opakovaně rozepisovat stejné skutečnosti. Žalovaný poznamenal, že bezproblémová spolupráce nemůže sama o sobě prokázat dobrou víru žalobkyně a vzhledem k tomu, že ze začátku spolupráce poskytla žalobkyně KAROMEXu několikahodinové konzultace k jednoduchým administrativním pracím, by bylo s podivem, kdyby se v průběhu spolupráce nevyskytly jakékoli problémy. Žalobkyně navíc nezdůvodnila, proč její zaměstnankyně samy tvořily výzvy věřitelům, když zároveň tuto činnost považovala za složitou a časově náročnou.

20. Podle žalovaného administrativní činnost, jejíž výsledek má být promítnut do návrhu rozvrhového usnesení konkurzního soudu, je zcela jistě běžnou součástí činnosti správce konkurzní podstaty. V průběhu daňového řízení navíc vyšlo najevo, že obdobné administrativní práce byly uskutečněny u více konkurzů, ve kterých žalobkyně působila. Žalovaný měl za to, že předmětné práce žalobkyně sama nikdy nevykonávala proto, že se jedná o rutinní administrativní činnost, kterou běžně vykonával její zaměstnanec nebo externí subjekt. Zdůraznil, že předmětem pochybností není skutečnost, že žalobkyně svěřila výkon předmětných administrativních úkonů KAROMEXu, nýbrž podmínky, za jakých k této spolupráci došlo, a to zejména s ohledem na výši sjednané ceny. Žalovaný podotkl, že jeho konstatování, že žalobkyně přišla o podstatnou část výdělku, je opět pouze vyjádřením nestandardnosti postupu žalobkyně. Úvaha žalovaného ohledně možného dalšího zaměstnance sloužila pouze ke srovnání ekonomické výhodnosti žalobkynin zvoleného postupu a dalších nabízejících se variant. Z provedeného srovnání přitom jednoznačně vyplynulo, že úplata za provedené administrativní práce byla v tomto případě zjevně nepřiměřená v porovnání se mzdovými náklady na nového zaměstnance. Žalovaný k tomu dodal, že úvahy o možném postupu daňového subjektu jsou přirozenou součástí hodnotícího procesu v případě, kdy žalovaný posuzuje, zda je daňový subjekt účasten podvodu na DPH. Jak již žalovaný vysvětlil v napadeném rozhodnutí, žalobkyně mohla s potenciálním zaměstnancem sjednat místo výkonu práce v jeho bydlišti, čímž by se vyhnula problémům spojeným s prostory, kde vykonává svou činnost. Doplnil, že s externími pracovníky má žalobkyně dlouholetou zkušenost. V této souvislosti žalovaný zopakoval, že žalobkyně ani v žalobě nedokázala věrohodně vysvětlit, proč se svým postupem vzdala podstatné části svého výdělku.
21. Žalovaný podotkl, že za běžných podmínek předává ekonomický subjekt vyhotovené účetní doklady externí účetní kanceláři vždy hromadně za konkrétní uplynulé časové období, tudíž jsou daňové doklady po určitou dobu v dispozici ekonomického subjektu. Žalovaný považoval za nepravděpodobné, že by žalobkyně zcela rezignovala na seznámení se s obsahem přijatých daňových dokladů, na jejichž základě uhradila v hotovosti částku 7 680 000 Kč. Vyhotovení dvou daňových dokladů namísto jednoho nelze podle žalovaného klasifikovat jako drobnou nesrovnalost. Žalovaný konstatoval, že tzv. Axel Kittel test judikatura Soudního dvora Evropské unie ani Nejvyššího správního soudu nepřevzala, a proto žalovaný k tomuto testu nepřistoupil. Naopak hodnocení dané věci přizpůsobil předpokladům stanoveným soudní judikaturou, což vysvětlil na stranách 18 až 22 napadeného rozhodnutí. Žalovaný připustil, že jednotlivé zjištěné objektivní okolnosti nejsou samy o sobě nezákonné (vyjma postupu popsaného v rámci sedmé

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

z nich), nicméně ve svém komplexu vytvářejí jasný obraz o nestandardnosti celé obchodní spolupráce, a tvoří tak řadu nepřímých důkazů svědčících o tom, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět o tom, že je součástí podvodu na DPH.

Replika žalobkyně a doplnění žaloby

22. V replice ze dne 1. 5. 2016 žalobkyně uvedla, že nelze akceptovat tvrzení žalovaného, že správce daně shromáždil důkazy svědčící o obecně nestandardním chování žalobkyně, které ve svém důsledku vedly k závěru, že věděla nebo mohla vědět o tom, že je účastna daňového podvodu. Klíčové otázky týkající se údajné vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu nebyly ze strany daňových orgánů zodpovězeny, natož řádně prokázány. S ohledem na vážnost dopadů závěrů žalovaného je přitom podle žalobkyně nezbytné, aby veškeré odpovědi na otázky Axel Kittel testu byly naprosto jednoznačné, dokonale prokazané, přesvědčivé a vylučující jakékoli pochybnosti. Zdůraznila, že pokud žalovaný dovodil, že jednala zákonně, a přesto věděla nebo musela vědět, že je součástí podvodu na DPH, bylo na žalovaném, aby tuto skutečnost nejen tvrdil, ale ve všech souvisejících aspektech prokázal. Podle žalobkyně vydal žalovaný napadené rozhodnutí, aniž by jeho závěry naplňovaly výše uvedené podmínky, přičemž žádnou nápravu v tomto ohledu nepřineslo ani jeho vyjádření k žalobě.
23. Žalobkyně poznamenala, že žalovaný v situaci, kdy byly závěry správce daně o údajné neexistenci kontrolovaných služeb neudržitelné, hledal možnosti pro odmítnutí nároku žalobkyně z jiných důvodů, z čehož je patrná účelovost jeho postupu. Takovýto účelový postup nelze podle žalobkyně akceptovat, neboť je zřejmé, že při něm dochází k nepřijatelné selekci a zavádějící interpretaci jednotlivých okolností případu ve prospěch předem stanoveného výsledku. Zkoumání, zda je nutno odmítnout daňové nároky, považovala žalobkyně za legitimní, ovšem s postupem motivovaným hledáním možnosti odmítnutí (zda lze odmítnout) kategoricky nesouhlasila, neboť deformuje způsob, jakým jsou následně vyhodnocovány jednotlivé skutečnosti týkající se příslušného daňového případu. Podle žalobkyně není ani ve vyjádření k žalobě nijak doloženo, že by se skutečnost, že KAROMEX přestal plnit své povinnosti na DPH, týkala také DPH z přijatých faktur, které byly předmětem kontroly. Žalovaný navíc neoznačil žádný důkazní prostředek, na jehož základě by bylo možné závěr i neplnění daňových povinností ze strany KAROMEXu ověřit a přezkoumat, tudíž je napadené rozhodnutí podle žalobkyně nepřezkoumatelné. Žalovaný tedy neunesl důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že k podvodu na DPH došlo a že projednávaná věc byla jeho součástí. Žalobkyně dodala, že žalovaným zformulované tzv. objektivní okolnosti ve skutečnosti netvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl. Konstatovala, že je to žalovaný, kdo musí unést důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že v souvislosti s daným případem došlo k podvodu, o kterém žalobkyně věděla či vědět mohla.
24. Podle žalobkyně je obecně nutno vycházet z toho, že nárok na odpočet DPH není dotčen okolností, že v řetězci dodávek je jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl. Žalobkyně neměla žádné povědomí o tom, zda a nakolik KAROMEX v roce 2012 a následujících spolupracoval
- Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

s daňovými orgány a zda si plnil své daňové povinnosti. Zopakovala, že její dostatečnou obezřetnost dokumentuje potvrzení o daňové bezdlužnosti, které měl KAROMEX vystaveno ještě v roce 2011, kdy se žalobkyní spolupracoval. Připomněla, že daňová pochybení KAROMEXu měla podle vyjádření žalovaného nastat v době, kdy již uvedená spolupráce neprobíhala. Žalobkyně se důrazně ohradila proti tvrzení žalovaného, že existují objektivní okolnosti svědčící o tom, že věděla nebo mohla vědět, že daný případ je součástí daňového podvodu. Podle žalobkyně žádné takové okolnosti neexistují. Doplnila, že i kdyby daňové orgány prokázaly, že na straně KAROMEXu došlo k nějakému podvodnému jednání, žalovaným označené tzv. objektivní okolnosti by v žádném případě nepostačovaly k prokázání účasti žalobkyně na tomto jednání.

25. Tvrzení žalovaného, že předmětem služeb ze strany KAROMEXu byly jednoduché administrativní práce či prosté administrativní úkony, žalobkyně označila za subjektivní a zcela zavádějící hodnocení časové náročnosti i významu těchto prací. Ve skutečnosti se podle ní jednalo o složitou administraci, která byla nezbytná k tomu, aby mohly být dokončeny konkurzy, za něž byla žalobkyně odpovědná. Podotkla, že si tyto činnosti standardně zajišťovala pomocí třetí osoby, a proto nelze dovozovat, že by se spolupráce s KAROMEXem jakkoli vymykala její podnikatelské praxi. K údajnému propastnému rozdílu mezi částkami vyfakturovanými KAROMEXem a společností AVI žalobkyně poznamenala, že žalovaný zcela pominul důvody, které opakovaně uváděla v průběhu daňového řízení i v žalobě a které svědčí o podstatných rozdílech v obou zmiňovaných případech. Zcela nepřipadné jsou podle žalobkyně též spekulace žalovaného, že si musel jednatel KAROMEXu nechat vysvětlit, co je to konkurz, a že by tyto administrativní práce bezpochyby lépe zvládl jiný subjekt. Žalobkyně konstatovala, že daňové orgány nemohou tímto způsobem vstupovat do jejích smluvních vztahů a ovlivňovat výběr smluvních partnerů na základě spekulací, zda jsou z hlediska konkurence vhodné, či nikoli. Nadto podle žalobkyně nelze takovému vyjádření žalovaného porozumět v situaci, kdy žalovaný potvrdil, že práce fakturované KAROMEXem byly řádně provedeny, o čemž svědčí i skutečnost, že na základě takto připravených podkladů došlo k úspěšnému završení příslušných konkurzů.
26. Žalobkyně odmítla úvahy žalovaného, které se týkaly významu předložených potvrzení o bezdlužnosti KAROMEXu, neboť je z nich patrná účelovost. Úvaha žalovaného by podle žalobkyně měla logiku tehdy, pokud by příslušná potvrzení o bezdlužnosti byla datována s větším časovým odstupem před obdobím vlastní obchodní spolupráce. Z pohledu žalobkyně nelze porozumět úvaze, že pokud se tato potvrzení vztahovala k době probíhající spolupráce, nesvědčí o dostatečné obezřetnosti žalobkyně. Za absurdní označila požadavek na identifikaci osoby, která spoluprací s KAROMEXem doporučila. Dodala, že nemá žádný problém tuto osobu identifikovat, nicméně k tomu v daňovém řízení nebyla vyzvána a takový požadavek překračuje hranici standardních úředních postupů, aniž by byl srozumitelný jeho smysl. Žalobkyně odmítla také spekulace žalovaného, že KAROMEXu poskytla několikahodinové konzultace k jednoduchým administrativním pracím. Namítala, že je zcela neakceptovatelné, aby si žalovaný takto spekulativně dotvářel vlastní skutkovou verzi, na níž pak stavěl své závěry. Za nepravdivé a účelově zavádějící považovala žalobkyně také tvrzení žalovaného, že výzvy věřitelům tvořily její zaměstnankyně. Uvedla, že správci daně opakovaně objasnila, že pokud se týká všech podstatných údajů nezbytných pro administraci příslušných výzev, zajišťoval tyto podklady (včetně zmíněného vzoru výzev věřitelům) KAROMEX. Žalobkyně dále

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odkázala na podrobný popis činnosti KAROMEXu, z něhož je zřejmé, že nešlo o běžnou činnost správce konkurzní podstaty. Zopakovala, že tuto činnost ani v předchozích konkurzech nikdy sama nevykonávala, neboť ji považovala za složitou a časově velmi náročnou. Pokud žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že předmětem jeho pochybností není skutečnost, že žalobkyně svěřila výkon předmětných úkonů KAROMEXu, nýbrž podmínky, za jakých k této spolupráci došlo, podle žalobkyně tím uznal, že jím uváděná třetí objektivní okolnost není relevantní. Napadené rozhodnutí je proto minimálně v tomto bodě zavádějící.

27. K argumentaci žalovaného, že mohla s potenciálním zaměstnancem sjednat místo výkonu práce v jeho bydlišti, čímž by se vyhnula problémům spojeným s prostory, kdy vykonává svou činnost, žalobkyně uvedla, že tyto zcela nepřípadné úvahy hrubě přesahují rámec toho, kam může ve vztahu k podnikatelskému prostředí daňová správa zasahovat. Zdůraznila, že nelze akceptovat, aby daňové orgány stíhaly podnikatelské subjekty z důvodu nedodržení míry přiměřeného zisku a prováděly za ně kalkulaci a úvahu, zda mají své podnikatelské záležitosti řešit cestou obchodních smluv, nebo přijetím většího množství zaměstnanců, případně kde mají mít tito zaměstnanci místo výkonu práce. Takové úvahy pokládala žalobkyně za absurdní, neboť vedou např. k otázce, zda by žalovaný odmítl akceptovat daňové náklady související s pořízením nových kancelářských prostor z důvodu, že zaměstnanec může stejnou činnost vykonávat ze svého bydliště. Žalobkyně zopakovala, že s ohledem na svůj věk a aktuální profesní zaměření neměla žádný zájem na tom, aby pro účely insolvenčních řízení rozšiřovala počet svých zaměstnanců. Jedná se podle ní o subjektivní rozhodování podnikatele v rámci jeho smluvních vztahů, které mají své vyjádření v jeho smluvní volnosti, a způsob, jak do této smluvní volnosti žalovaný svými spekulativními úvahami zasáhl, je pro žalobkyni zcela neakceptovatelný.
28. Podle žalobkyně není ani z vyjádření žalovaného srozumitelné, jak překlep v datu na faktuře a vystavení dvou faktur týkajících se jedné probíhající zakázky souvisejí se závěrem žalovaného ohledně údajného daňového podvodu KAROMEXu. Žalovaný ani u této tzv. objektivní skutečnosti přezkoumatelně neobjasnil a nedoložil, jak tato okolnost svědčí o stavu myslí žalobkyně, tj. že věděla nebo musela vědět o tom, že je součástí podvodu na DPH. Žalovaný podle žalobkyně rovněž zcela pominul, že výsledek faktické činnosti mandátáře (KAROMEX) byl hmotně zachycen v podobě tabulek, které se staly součástí návrhů rozvrhových usnesení, resp. samotných rozvrhových usnesení konkurzního soudu. Závěr žalovaného, že nebyly k dispozici žádné podklady coby výsledek činnosti KAROMEXu, proto žalobkyně označila za zcela zavádějící. Upozornila také na rozpor ve vyjádření žalovaného, který na jedné straně uznal, že unesla důkazní břemeno, ale na druhé straně žalobkyni vytýkal nedostatek podkladů o činnosti KAROMEXu. Žalovaný dále podle žalobkyně neobjasnil, jak souvisí skutečnost, že žalobkyně uhradila daňové doklady v hotovosti, s jeho závěrem, že věděla či mohla vědět o údajném podvodném jednání KAROMEXu.
29. Žalobkyně odmítla závěr žalovaného, že uvedené okolnosti ve svém komplexu vytváří jasný obraz o nestandardnosti celé obchodní spolupráce a řadu nepřímých důkazů svědčících o tom, že žalobkyně věděla či mohla vědět o tom, že je součástí podvodu na DPH. Podle žalobkyně byly některé z těchto okolností zpochybněny samotným vyjádřením žalovaného, v dalších případech se jedná o pouhé pochybnosti žalovaného, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

které zdaleka nemají hodnotu skutečností prokazujících účast žalobkyně na daňovém podvodu. Pokud žalovaný dovozoval, že žalobkyně jednala zákonně, a přesto věděla nebo musela vědět, že je součástí podvodu na DPH, bylo jeho povinností tuto skutečnost ve všech souvisejících aspektech prokázat. Takto žalovaný nepostupoval, a proto žalobkyně označila napadené rozhodnutí za nezákonné.

30. V doplnění žaloby ze dne 10. 8. 2017 žalobkyně poukázala na kauzu Generálního finančního ředitelství, které při nákupu mobilních telefonů od společnosti 2P Commercial Agency prověřilo svého dodavatele pouze ve veřejných databázích (obchodní rejstřík, insolvenční rejstřík a seznam nespolehlivých plátců) a konstatovalo, že jeho postup byl dostatečně obezřetný a že z pohledu jeho dobré víry je to dostatečné. Žalobkyně zdůraznila, že v jejím případě byla takto nastavená míra nezbytné obezřetnosti dodržena, neboť v žádné z uvedených databází se nenacházelo nic, z čeho by mohla dovozovat, že její dodavatel bude ze strany daňových orgánů shledán problematickým. Žalobkyně navíc učinila i další opatření (vyžádala si od KAROMEXu dvě potvrzení o bezdlužnosti vůči daňovým orgánům a disponovala pozitivní referencí), jimiž tento standard minimální opatrnosti ještě umocnila. Podle žalobkyně nastavily v jejím případě daňové orgány zcela jiný standard požadované obezřetnosti s mnohem vyššími nároky ohledně lustrace dodavatele. Dovolávala se toho, že daňové orgány měly vycházet z informací o dodavateli, které vyplývaly z veřejně dostupných zdrojů, a pokud nic z těchto zdrojů neukazovalo na rizikovost dodavatele, měly postupovat cestou ochrany dobré víry žalobkyně a nečinit ji odpovědnou za jeho budoucí jednání.
31. Žalobkyně podtrhla, že v komentáři Generálního finančního ředitelství k uvedené kauze zaznělo, že pokud by byl v tomto případě v jeho pozici jakýkoli komerční subjekt, finanční správa by jej nijak nepostihla; byl by schopný jasně prokázat, že nevěděl ani nemohl vědět, zda je jeho obchodní partner součástí daňových podvodů. Žalobkyně podotkla, že praxe daňových orgánů takto nevyznívá, neboť samotná lustrace dodavatele ve veřejných rejstřících dosud nebyla považována za dostatečnou. Uvedeným prohlášením však dala finanční správa podle žalobkyně jasně najevo, že v mnohých případech postupovala nesprávně, když po komerčních subjektech požadovala více, než lze v souvislosti s prověřováním jejich dodavatelů požadovat. Žalobkyně citovala poznámku soudce Nejvyššího správního soudu JUDr. Karla Šimky, že daňová správa by se měla chytit za nos, po firmách chtít, co je splnitelné, a nepožadovat to, co sama není schopna splnit.
32. Podle žalobkyně je v jejím případě klíčovou otázkou, zda mohla či měla vědět o tom, že její dodavatel nebude v budoucnu plnit své daňové povinnosti. Ze zmíněné kauzy Generálního finančního ředitelství přitom vyplývá, že kritéria k posouzení této otázky zvolily daňové orgány nesprávně, neboť se měly zabývat především tím, jak se KAROMEX v době spolupráce jevil potenciálním obchodním partnerům, a to vnímáno v perspektivě dostupných rejstříků. Žalobkyně zdůraznila, že daňové orgány nepřinesly žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že měla o činnosti svého dodavatele jakkoli pochybovat, natožpak do té míry, která by jí bránila s tímto konkrétním dodavatelem spolupracovat. Podle žalobkyně je třeba závěry žalovaného ohledně daňového podvodu KAROMEXu a odpovědnosti žalobkyně týkající se tohoto údajného podvodu odmítnout jako zcela nepodložené. Žalobkyně konstatovala, že žádnou z tzv. objektivních okolností, z nichž podle žalovaného vyplývá, že žalobkyně nebyla při sjednávání spolupráce s KAROMEXem dostatečně obezřetná a že věděla nebo mohla vědět, že je součástí podvodu na DPH, nelze považovat za relevantní skutečnost, z níž by bylo možné takto závažné závěry dovozovat.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

33. Žalobkyně doplnila, že neměla žádný důvod se domnívat, že KAROMEX, který si podle potvrzení o bezdlužnosti řádně plnil své daňové závazky, své chování vůči správci daně v budoucnosti jakkoli změní; ostatně ani žalovaný na žádnou takovou okolnost, již by žalobkyně měla věnovat pozornost, nepoukázal. Upozornila na to, že Generální finanční ředitelství konstatovalo, že běžný podnikatelský subjekt nemůže vycházet z toho, co je známo daňovým orgánům z jejich činnosti při správě daní, a že samo Generální finanční ředitelství se ve své kauze vyvinulo tím, že k těmto interním informacím nemělo přístup. Žalobkyně označila za absurdní, aby byla postižena za údajné nesrovnalosti v jednání dodavatele, o nichž v příslušné době nevěděla ani daňová správa. Konstatovala, že z hlediska doby, kdy byla spolupráce realizována, nelze dovodit, že by žalobkyně měla považovat jednání KAROMEXu za jakkoli nestandardní. Zdůraznila, že jí žalovaný dává k tíži svá zjištění, o nichž se správce daně dozvěděl až v letech 2012 a následujících a která žalobkyni nebyla a nemohla být v době uzavření a realizace předmětné smlouvy známa. Přestože žalobkyně v tomto směru ve svém odvolání apelovala na princip ochrany dobré víry účastníka daňového řízení, žalovaný se s touto odvolací námitkou v napadeném rozhodnutí dostatečně nelyžoval.

Vyjádření žalovaného k doplnění žaloby

34. Žalovaný ve vyjádření k doplnění žaloby uvedl, že Generální finanční ředitelství nenakoupilo mobilní telefony za účelem uskutečňování zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti, tudíž nebyla splněna jedna z podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH. Generální finanční ředitelství proto nemohlo z přijetí tohoto plnění uplatňovat nárok na odpočet DPH, což ani nečinilo. Na uvedený případ tak nelze aplikovat judikaturu zabývající se podvody na DPH, neboť tato vymezuje pravidla, kdy může správce daně daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu uplatňování tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Aplikovat tato pravidla na daňový subjekt, který nárok na odpočet DPH neuplatňuje, by bylo absurdní. Žalovaný dodal, že Generální finanční ředitelství nevydalo žádné závazné stanovisko ani nezveřejnilo žádnou informaci, že by obezřetnost daňových subjektů vyplývala pouze z prověřování obchodních partnerů ve veřejných rejstřících.
35. Podle žalovaného je třeba obezřetnost vykládat optikou rozsudků Soudního dvora Evropské unie, a odkázal na body 15 až 22 a 51 až 67 napadeného rozhodnutí. Z této judikatury podle žalovaného vyplývá, že nelze od každého subjektu, který uplatňuje nárok na odpočet DPH, požadovat, aby si svého obchodního partnera rozsáhle prověřoval a zjišťoval veškeré možné informace; vždy bude záležet na konkrétních objektivních okolnostech jednotlivých obchodních případů, tedy na nestandardnostech kauzy, které mohou vyvolat podezření o možnosti zasažení zdanitelného plnění podvodem na DPH. Čím výraznější existují náznaky či nestandardnosti, které by mohly vzbudit podezření, o to vyšší míru obezřetnosti je možné od daňového subjektu vyžadovat a v té souvislosti i klást vyšší požadavky na rozsah a kvalitu jím učiněných opatření vůči obchodním partnerům. Mezi taková opatření nepatří pouze ověření dodavatele ve veřejných rejstřících, ale jakékoli další úkony, jimiž daňový subjekt zajistí standardnost obchodní transakce. Zejména při tom musí přijmout taková opatření, která plynou z jednotlivých objektivních okolností, jež daňový subjekt jako řádný hospodář nemůže ignorovat. K tomu žalovaný poukázal na vyjádření Generálního finančního ředitelství prezentované na jeho webových stránkách s prvopisem potvrzující G. Z.

stránkách. Shrnul, že v napadeném rozhodnutí formuloval sedm objektivních okolností svědčících

o nestandardnosti celé obchodní spolupráce, kvůli kterým nelze osvědčit dobrou víru žalobkyně, neboť vytvářejí řadu nepřímých důkazů o tom, že žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět, že je součástí podvodu na DPH. Dodal, že potvrzení o bezdlužnosti nemohla žalobkyně vzít při sjednávání spolupráce v potaz, neboť byla vydána až po uzavření smlouvy.

Posouzení věci soudem

36. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věť druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věť první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkouvává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
37. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Nepřisvědčil však všem žalobním bodům.
38. Nejprve se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, kterou žalobkyně spatřovala v tom, že žalovaný nezdůvodnil existenci podvodu na straně KAROMEXu, neboť příčinou jím popsanych skutečností nemusí být podvodné jednání, a dostatečně se nevypořádal s její námitkou upozorňující na princip dobré víry. Po pečlivém prostudování napadeného rozhodnutí soud shledal, že žalovaný v bodě 28 svého rozhodnutí vysvětlil, v čem podle něj spočívalo podvodné jednání KAROMEXu, a v bodech 37 až 43 svého rozhodnutí popsal tzv. objektivní okolnosti, které podle žalovaného dokládají, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že je součástí podvodu na DPH. Tím žalovaný současně odpověděl na námitku dobré víry žalobkyně, neboť pokud dospěl k závěru, že věděla nebo mohla vědět o tom, že se účastní daňového podvodu, je logicky vyloučeno, aby byla v dobré víře. V tomto ohledu tedy soud vyhodnotil odůvodnění napadeného rozhodnutí jako dostatečné, a to i s přihlédnutím ke konstantní judikatuře Nejvyššího správního soudu, podle které po odvolacím orgánu nelze požadovat, aby se vyslovil ke každé větě uvedené v odvolání; plně postačí, pokud z jeho rozhodnutí bude zřejmé, na základě jakých skutečností rozhodoval a jakými úvahami se řídil (bližší srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100, dostupný na www.nssoud.cz). Těmto povinnostem žalovaný dostál, a napadené rozhodnutí tudíž netrpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Soud má za to, že žalobkyně spíše než s rozsahem odůvodnění napadeného rozhodnutí a vypořádání námitek nesouhlasí s vlastními závěry žalovaného. Správnost, či nesprávnost těchto závěrů a otázka dostatečnosti jejich prokázání však již nesouvisejí s přezkoumatelností napadeného

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozhodnutí, nýbrž s jeho zákonností, resp. s existencí případných jiných vad řízení, což bude posouzeno v další části odůvodnění tohoto rozsudku.

39. Soud nepřisvědčil ani tvrzené nedostatečné srozumitelnosti napadeného rozhodnutí, která podle žalobkyně měla spočívat v tom, že žalovaný na jedné straně uvedl, že KAROMEX byl nekontaktní, a současně připustil, že daňové orgány komunikovaly s jeho jednatelem. Nesrozumitelnost spatřovala žalobkyně také v tom, že žalovaný uznal, že unesla důkazní břemeno ohledně přijetí služeb od KAROMEXu, ale zároveň jí vyčítal nedostatek podkladů o činnosti této společnosti. Soud připomíná, že žalovaný v bodě 8 napadeného rozhodnutí jednoznačně vysvětlil, že KAROMEX byl částečně kontaktní v době, kdy byl jeho jednatelem P. S. Slovo částečně užil žalovaný z toho důvodu, že jednatel opakovaně přislíbil dodání dokladů potřebných k odstranění pochybností, ale nikdy tak neučinil. Uvedené tvrzení žalovaného považuje soud za zcela srozumitelné a nevidí žádný rozpor v tom, že daňové orgány nejprve komunikovaly s jednatelem KAROMEXu a později se tato společnost stala nekontaktní. Žalovaný dále podle názoru soudu srozumitelně popsal, na základě jakých důkazních prostředků dospěl k závěru, že žalobkyně unesla důkazní břemeno ohledně přijetí služeb od KAROMEXu (zejména svědecká výpověď A. Š.). Skutečnost, že žalovaný současně vyslovil, že o konkrétní činnosti KAROMEXu není dostatek podkladů, sice působí poněkud rozporuplně ve vztahu k závěru o přijetí služeb žalobkyní, nicméně z toho podle názoru soudu nelze dovozovat nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí, neboť je zcela zřejmé, jak to žalovaný myslel.
40. Poté soud přistoupil k posouzení námitek týkajících se vlastní existence daňového podvodu a povědomí žalobkyně o její účasti na něm. V této souvislosti pokládá soud za nezbytné připomenout, že povinnost prokázat podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět, leží výhradně na daňových orgánech (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, publ. pod č. 3705/2018 Sb. NSS, nebo ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016-30, dostupné na www.nssoud.cz). V naposledy zmíněném rozsudku Nejvyšší správní soud zdůraznil: „*Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází. Jakkoliv daňový subjekt zpochybňuje svou účast na podvodu, důkazní břemeno v tomto případě leží stále na správci daně ...*“ Zdejší soud proto plně souhlasí se žalobkyní v tom, že bylo povinností správce daně, resp. žalovaného prokázat, že došlo k podvodu na DPH a že o tom žalobkyně věděla nebo vědět měla.
41. V již citovaném rozsudku ze dne 19. 1. 2017, č. j. 6 Afs 148/2016-30, Nejvyšší správní soud dále poukázal na povinnost daňových orgánů vysvětlit, v čem spočívalo podvodné jednání daňového subjektu, tj. nejprve identifikovat alespoň základní skutkové okolnosti daňového podvodu s tím, že teprve následně lze zkoumat otázku zavinění. Zdejší soud k tomu dodává, že tyto základní skutkové okolnosti daňového podvodu musí být nejen označeny, nýbrž také prokázány, což je pochopitelně povinností daňových orgánů. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publ. pod č. 3275/2015 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, „*[v] daňovém řízení musí být ... postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.*“ K tomu ovšem v projednávané věci podle názoru zdejšího soudu nedošlo.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

42. Především je třeba zdůraznit, že samotné nezaplacení daně ještě nedokládá spáchání daňového podvodu. Z naposledy zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pojem daňový podvod „... je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „věc *Optigen*“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen „věc *Kittel*“), rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „věc *Mahagében*“)]. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky Soudního dvora, kde termín „podvod na DPH“ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora.“ Základním předpokladem k tomu, aby bylo možné hovořit o daňovém podvodu, je tedy neodvedení daně jedním subjektem v řetězci a současně odečtení této daně dalším subjektem, které má za cíl získat zvýhodnění, jež je v rozporu s účelem šesté směrnice. Z příslušné judikatury přitom nevyplývá, že řetězec musí tvořit více než dva subjekty. Ke zneužití práva v oblasti DPH může dojít i jen ve vztahu mezi daňovým subjektem, který si nárokuje odpočet DPH, a jeho dodavatelem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 1 Afs 61/2015-46, dostupný na www.nssoud.cz).
43. V takovém případě ovšem může být pojem daňového podvodu podle názoru zdejšího soudu naplněn pouze tehdy, pokud jsou do podvodného jednání aktivně zapojeny oba daňové subjekty. Jeden z nich (dodavatel) totiž musí naplnit první část definice daňového podvodu, tj. neodvést daň, a druhý z nich (odběratel) musí naplnit druhou část definice, tedy odečíst si daň za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice. Tímto zvýhodněním přitom nemůže být „pouhé“ neodvedení daně dodavatelem, nýbrž současné nárokování odpočtu této daně odběratelem. Přeneseme-li tato východiska na skutkovou situaci v projednávané věci, lze konstatovat, že k daňovému podvodu mohlo dojít pouze za předpokladu, že KAROMEX neodvedl DPH (což bylo prokázáno) a že žalobkyně současně uplatnila nárok na odpočet DPH s cílem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice. Žalovaný však toto aktivní zapojení žalobkyně neprokázal, a proto soud shledal, že závěr žalovaného o existenci daňového podvodu nemá oporu ve správním spisu. To platí tím spíše za situace, kdy měly daňové orgány za prokázané, že žalobkyně za poskytnuté služby KAROMEXu zaplatila sjednanou odměnu v plné výši včetně DPH, tudíž není zřejmé, v čem by měla být žalobkyně uplatněním nároku na odpočet DPH zvýhodněna v rozporu s účelem šesté směrnice.
44. Aktivní zapojení žalobkyně do daňového podvodu, ale ani její údajné povědomí o účasti na daňovém podvodu, nelze podle názoru soudu dovodit ani ze žalovaným formulovaných tzv. objektivních okolností. První z nich (nepřiměřená odměna) sice představuje indicii o tom, že by se mohlo jednat o daňový podvod, avšak tato indicie sama o sobě nepostačuje. Z konstantní judikatury totiž vyplývá požadavek, aby indicií bylo více a aby ve svém

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

souhrnu

tvořily

logický

a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012,

č. j. 1 Afs 26/2012-34, nebo ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34, oba dostupné na www.nssoud.cz).

45. Ke druhé objektivní okolnosti (navázání spolupráce s neznámým subjektem bez zkušeností v oblasti konkurzů a odlišný způsob stanovení odměny) soud podotýká, že daňové orgány měly za prokázané, že KAROMEX poskytl žalobkyni sjednané služby. Současně není pochyb o tom, že oba konkurzy byly následně řádně ukončeny, tudíž lze předpokládat, že sjednané služby byly poskytnuty v potřebné kvalitě, což daňové orgány relevantně nevyvrátily. Za dané situace nelze podle názoru soudu akceptovat argument o neznámém subjektu bez zkušeností. Odlišný způsob stanovení odměny oproti předchozím konkurzům (nikoli v procentním rozpětí podle složitosti a množství odvedené práce nebo počtu odpracovaných hodin, ale sjednáním konečné ceny) nepovažuje soud za nic mimořádného; nestandardní je pouze samotná sjednaná cena, což však tvoří první objektivní okolnost.
46. Ani třetí objektivní okolnost (delegování běžných činností správce konkurzní podstaty, ačkoli žalobkyně disponovala vlastní administrativní silou) nevnímá soud jako něco mimořádného. Je třeba si uvědomit, že žalobkyně tyto činnosti prováděla formou subdodávek i u dřívějších konkurzů, na které ostatně žalovaný ve své argumentaci poukazoval. Navíc tak v minulosti činila v situaci, kdy měla více zaměstnanců (vlastních administrativních sil) než v okamžiku, kdy sjednala spolupráci s KAROMEXem. Uvedené skutečnosti proto nejsou relevantní.
47. Čtvrtá objektivní okolnost (žalobkyně přišla o podstatnou část svého výděлку) je podle názoru soudu pouze jiným vyjádřením první objektivní okolnosti, tedy nepřináší nic nového. Pátou objektivní okolnost (chybný údaj ve faktuře a akceptace dvou daňových dokladů namísto jednoho) považuje soud za přepjatý formalismus a neshledává žádnou spojitost mezi těmito skutečnostmi a tvrzeným daňovým podvodem, když navíc sám žalovaný označil chybné datum uskutečnění zdanitelného plnění za chybu v psaní. Ani šestou objektivní okolnost (neuchování podkladů předaných KAROMEXem) nevyhodnotil soud jako relevantní, neboť žalovaný nepochybně, že sjednané služby byly poskytnuty a že konkurzy, jichž se spolupráce mezi žalobkyní a KAROMEXem týkala, byly řádně ukončeny. K sedmé objektivní okolnosti (úhrada daňových dokladů na částku 6 miliónů Kč v hotovosti ve splátkách) soud připomíná, že odměnu za služby spojené s konkurzem AUTO VICTORIA zaplatila žalobkyně KAROMEXu bezhotovostně na jeho účet, tudíž předmětný argument nelze použít ve vztahu k celému nároku na odpočet DPH, který žalobkyně uplatnila. Vlastní zaplacení částky 6 miliónů Kč v hotovosti ve splátkách za situace, kdy žalovaný nepochybně, že k zaplacení skutečně došlo, nemá podle názoru soudu z hlediska zapojení žalobkyně do daňového podvodu žádný význam, neboť jí z tohoto postupu z hlediska jejích daňových povinností k DPH neplyne žádná výhoda.
48. Soud proto shrnuje, že žalovaným uvedené tzv. objektivní okolnosti nepostačují k prokázání aktivního zapojení žalobkyně do daňového podvodu, ani k prokázání toho, že žalobkyně věděla či mohla vědět, že se účastní daňového podvodu. Tyto závěry žalovaného tudíž nemají oporu ve správním spisu.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

49. Směrem k žalovanému soud dále podotýká, že podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu nelze daňovému subjektu klást k tíži skutečnosti, které nastanou *ex post*, resp. jsou správcem daně zjištěny až poté, kdy k plnění došlo (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, dostupný na www.nssoud.cz, a další rozsudky v něm označené). Žalovaný proto nebyl oprávněn klást žalobkyni k tíži nekontaktnost KAROMEXu a neplnění daňových povinností z jeho strany, neboť tyto skutečnosti nastaly až po ukončení spolupráce mezi žalobkyní a KAROMEXem, přičemž žalobkyně navíc v průběhu spolupráce získala od KAROMEXu potvrzení o tom, že nemá daňové nedoplatky ani nedoplatky na pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a penále.
50. S ohledem na uvedená zjištění soud shledal, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ žalobou napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve správním spisu, a proto napadené rozhodnutí žalovaného pro vadu řízení podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. bez jednání zrušil. Soud současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku. Za dané procesní situace, kdy bude nezbytné v podstatné míře doplnit dokazování, považoval soud za nadbytečné se zabývat ostatními žalobními námitkami, neboť výsledkem doplněného dokazování může být zcela jiné rozhodnutí, jehož závěry nepřísluší soudu předjímat.
51. Návrhu žalobkyně, aby soud zrušil také oba dodatečné platební výměry ze dne 29. 5. 2014, soud nevyhověl, neboť podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, dostupného na www.nssoud.cz, platí, že „[j]e vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“ Zrušení dodatečných platebních výměrů by tedy bránilo tomu, aby daňové orgány mohly o daňové povinnosti žalobkyně znovu rozhodnout, a proto bude třeba popsané pochybení napravit v odvolacím řízení.
52. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení v celkové výši 19 456 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, z částky 12 400 Kč za čtyři úkony právní služby právního zástupce žalobkyně po 3 100 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“), [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a) AT; podání žaloby, repliky, doplnění žaloby – § 11 odst. 1 písm. d) AT], z částky 1 200 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [čtyři režijní paušály po 300 Kč podle § 35 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 13 odst. 1 a 3 AT] a z částky 2 856 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení

soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 31. července 2018

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.