



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci
žalobce:

AUTODOPRAVA K & K, s.r.o., IČO 25561626
sídlem Chrudichromská 2156, 680 01 Boskovice
zastoupený advokátem Mgr. Tomášem Krejčím
sídlem Špitálka 23b, 602 00 Brno

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2016, č. j. 1615/16/5300-22443-711377,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2016, č. j. 1615/16/5300-22443-711377, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to k rukám jeho advokáta Mgr. Tomáše Krejčího, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince roku 2010 ze dne 8. 12. 2014, č. j. 4214513/14/3007-50524-702850, doměřil žalobci daň ve výši 200 000 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 40 000 Kč. Odvolání žalobce proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 1. 2016, č. j. 1615/16/5300-22443-711377, zamítl a napadené rozhodnutí správce daně potvrdil.
2. Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného podal žalobce včasnou žalobu, v níž navrhl, aby soud předmětné rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Po skutkové stránce žalobce shrnul, že u něj správce daně provedl daňovou kontrolu za období prosince 2010, která se mimo jiné týkala i plnění poskytnutého panem M. J.; ten měl v rámci těchto plnění zajistit žalobci poskytnutí reklamy na závodních vozidlech společnosti DR plus s.r.o. (dále jen „DR plus“) pro akce XVI. Pražský Rallysprint a PdTech Mikuláš Rally Slušovice. Pan J. tyto akce vyúčtoval žalobci tuto akci fakturou č. 2010/004, kdy den uskutečnění zdanitelného plnění byl stanoven na 28. 12. 2010 a celková fakturovaná částka byla 1 000 000 Kč a 200 000 Kč jako daň z přidané hodnoty. Žalobce toto plnění prokázal smlouvou mezi jím a M. J., fotografiemi vozidel, seznamem posádek a výsledkovými listinami. Správce daně však uzavřel, že se v tomto případě nemohlo jednat o zdanitelné plnění ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), jelikož, dle jeho názoru, toto mělo být M. J. poskytnuto dne 10. 12. 2010, tedy v době, kdy tento ještě nebyl zaregistrován jako plátce daně z přidané hodnoty.
4. Žalovaný se však, jak žalobce shrnuje, s touto argumentací neztotožnil, když uvedl, že se vzhledem k výpovědi M. J. nepodařilo správci daně prokázat, že by se předmětné zdanitelné plnění mělo uskutečnit dříve než dne 28. 12. 2010. Tato výpověď však, dle názoru odvolacího orgánu, měla vyústit v podezření, že se v tomto případě M. J. mohl účastnit daňového podvodu. Toto dovodil na základě okolností, které vyvodil jeho z výpovědi, anebo později z místního šetření u společnosti DR plus, kdy žalovaný uzavřel, že dle jeho názoru mělo dojít k předražení předmětného plnění.
5. Žalobce dále uvedl, že na základě shora uvedených úvah posléze žalovaný zkoumal, zda žalobce přijal od M. J. zdanitelné plnění, které je součástí řetězce zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Žalovaný sdělil, že je přítomnost podvodu na dani z přidané hodnoty dána. K tomu uvedl, že je v tomto případě dán i řetězec subjektů, tedy společnosti DR plus, která pronajímala reklamu na svých vozidlech M. J., a M. J., který tuto reklamní plochu dále pronajímal dále žalobci a zároveň mu poskytoval další služby. Dle názoru žalovaného měla být v tomto případě splněna i podmínka chybějící daně, kdy M. J. za rozhodné období přiznal, ale řádně neuhradil daň z přidané hodnoty. Žalovaný dále dovodil i existenci tzv. podezřelých obchodních podmínek, kdy žalobcem měl uzavřít smlouvu s nově vzniklým plátcem M. J., předtím však obdobné smlouvy o reklamě uzavíral buď s prostředníkem společností DEFRS s.r.o. (dále jen „DEFRS“), případně posléze přímo se společností DR plus, která vozidla opatřená reklamou žalobce vlastnila. V případě žalobce a M. J. se proto mělo jednat pouze o jednorázovou akci, kdy navíc v době podpisu smlouvy o reklamě mezi žalobcem a M. J. jmenovaný nebyl registrován jako plátce daně z přidané hodnoty. Žalovanému tak měly vzniknout pochybnosti, zda smlouva nebyla uzavřena zpětně. Žalobce se měl dále dle výpovědi M. J. podílet na lepení reklamy

na závodní vozidla v provozovně společnosti DR plus. Dále měly být peníze, které žalobce zaslal M. J. jako úplatu za poskytnutá plnění, vybrány z jeho účtu v hotovosti.

6. Žalovaný podle žalobce rovněž shledal, že předmětná služba, kterou M. J. poskytl žalobci, byla předražená, kdy společnost DR plus za pronájem reklamní plochy na vozidle účtovala částku 245 008 Kč a daň z přidané hodnoty, avšak M. J. žalobci za své služby dle smlouvy vyúčtoval částku 1 000 000 Kč a daň z přidané hodnoty.
7. Žalovaný podle žalobce rovněž poukázal na údajnou personální provázanost M. J., který byl zaměstnancem společnosti DEFRS, kdy na základě této skutečnosti má znát osobu žalobce a společnost DR plus má být, dle názoru žalovaného, nástupcem společnosti DEFRS. Tyto skutečnosti žalovaný podle žalobce vyvodil ze svědecké výpovědi M. J., vůči němu směřujícímu dodatečnému platebního výměru k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2010 a z jeho pracovní smlouvy.
8. V tomto směru žalobce uvádí, že žalovaný věc uzavřel s tím, že zapojením několika osob do poskytování služeb za situace, kdy nebyla M. J. zaplacená daň, byly zjištěny okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu, a že tyto měly u žalobce vzbudit podezření o nesrovnalostech nebo možném daňovém podvodu, a na základě kterých o své účasti na daňovém podvodu žalobce mohl vědět. Žalobce však s popsányými úvahami žalovaného nesouhlasí a považuje je za účelové.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

9. Dle žalobce v první řadě nebyly naplněny podmínky pro to, aby bylo možné konstatovat, že ve věci došlo k podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný sice ve svém rozhodnutí shrnuje doktrinální a judikaturní závěry týkající se pojmu podvodu na dani z přidané hodnoty, avšak tato kompilace není podepřena normativním zakotvením takových úvah. Sám správní orgán tak konstruuje normu, což koliduje se zásadou legitimního očekávání i s dělbou moci. Pokud žalovaným citovaná judikatura vychází ze směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – společný systém daně z přidané hodnoty, jednotný základ daně č. 77/388/EHS (dále jen „Šestá směrnice“), pak je třeba říci, že tato směrnice byla do českého právního řádu implementována nedokonale, resp. v daném ohledu vůbec – žádné ustanovení českého daňového práva nestanoví, jakým způsobem mají správní orgány postupovat v případě podezření z podvodu na dani, potažmo není stanoveno, že by nebylo nutné pokazovat, kdo za něj odpovídá a za jakých okolností se stal. Není možné ani uvažovat o přímé aplikaci Šesté směrnice, neboť stát se nemůže vůči jednotlivci dovolávat účinku směrnice, kterou netransponoval řádně či včas. Daňové orgány tak zasáhly do právní jistoty žalobce, kdy on sám splnil všechny nároky, které na něj, jakožto na osobu oprávněnou žádat o vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty, kladl zákon; nevyšla najevo skutečnost, která by přímo prokazovala, že žalobce mohl a měl vědět, že pan J. daň z přidané hodnoty neodvede. Je také nepatřičné, aby se správní orgán zabýval obvyklostí obchodních transakcí, když tuto skutečnost není schopen odborně zhodnotit a jedná se o otázku pro znalecké zkoumání.
10. Žalovaný podle žalobce také nebyl oprávněn učinit výzvu, aby žalobce doložil, že v souvislosti s dokladem č. 2010/004, vystaveným panem J., přijal přiměřená a rozumná opatření. Tato výzva byla neurčitá a navíc nárok žalobce na vrácení daně byl doložen již

v jeho řádném daňovém tvrzení. Dohodnutá reklamní činnost navíc měla zásadní vliv na zvýšení daňových příjmů žalobce, pročez je třeba na ni vynaložené prostředky považovat za daňově uznatelný náklad.

11. Shora zmíněná výzva žalovaného navíc byla, i pro svoji neurčitost, v rozporu se zákonem, zejména pak s § 92 odst. 5 písm. a) a d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Žalovaný v tomto směru řádně nedokazoval, resp. obrátil důkazní břemeno, kdy navíc nebyl zohledněn princip jednání v dobré víře. Nadto doktrinální a judikurní prameny, jakož i opatření pro vyvarování se účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty, vydané Generálním finančním ředitelstvím dne 27. 3. 2013, v rozhodné době vůbec neexistovaly, pročez žalobce neměl povinnost ani možnost se jimi v rozhodnou dobu řídit; jejich aplikace žalovaným je tak v hrubém rozporu se zásadou legitimního očekávání.
12. Žalobce poukázal také na otázku posouzení správnosti a platnosti uskutečnění zdanitelného plnění na základě daňového dokladu pana J. č. 2010/004. Místně příslušný správce daně (Finanční úřad pro Olomoucký kraj, Územní pracoviště Prostějov) se přitom ekonomickou činností pana J. zabýval a v tomto smyslu vůči němu vydal platební výměr na daň z přidané hodnoty – tímto platebním výměrem nebyl zpochybněn den uskutečnění zdanitelného plnění. Je v rozporu se zásadou legitimního očekávání, aby různí správci daně vycházeli z rozdílných závěrů o dni uskutečnění zdanitelného plnění a v důsledku toho rozhodovali rozdílně. Navíc bylo třeba vzít v potaz, že v souladu s judikaturou Evropského soudního dvora (Soudního dvora EU) i Nejvyššího správního soudu má osoba povinná k dani nárok na odpočet, jestliže při splnění všech zákonných podmínek přijala plnění od osoby povinné k dani i v případě, že tato osoba povinná k dani není registrována; s touto argumentací se žalovaný nevypořádal.
13. Za nesprávné považoval žalobce i závěry žalovaného o své účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. V tomto ohledu poukázal na to, že je stabilní obchodní společností, jejíž činnost souvisí s automobily, pročez ke své propagaci využívá reklamu na závodních vozech. Tento nákladný způsob propagace provozoval již od roku 2005 a od roku 2007 prostřednictvím společnosti DEFRS. Ta však přestala být v roce 2010 spolehlivým partnerem, pročez bylo žalobci nabídnuto, že danou službu zajistí pan J., který ve společnosti DEFRS pracoval jako ředitel reklamy a marketingu sportovních akcí. Pro svou činnost tedy měl zkušenosti a schopnosti a danou spolupráci navrhl i pan I. B., jednatel společnosti DR plus, která závodní speciály vlastnila. Z konstatované personální propojenosti však nelze vyvozovat negativní konotace. Není dani možné žalobci vyčítat, že namísto prověřeného subjektu uzavřel smlouvu se subjektem novým, panem J., u kterého teprve, právě v souvislosti s danou smluvní spoluprací, probíhala registrace k dani z přidané hodnoty. Žalobce také nemohl vědět, že pan J. neodvede daň z přidané hodnoty. Je též přirozené, že si zákazník (žalobce) osobně dohlédne na umístění reklamy (k tíži bylo žalobci kladeno, že byl u lepení reklam na závodní vozy), zvláště když statutární zástupci žalobce mají motosport v oblibě. Úvahy žalovaného o možné antedataci smlouvy mezi žalobcem a panem J. jsou nadbytečné, když bylo logické, že služby na základě smluv mezi panem J. a žalobcem jsou komplexní a zdanitelné plnění nastane až dne 28. 12. 2010. Rovněž k žalovaným tvrzením nadhodnocení zdanitelného plnění nebyly provedeny relevantní důkazy. Daňové orgány neměly odbornost k posouzení hodnoty služeb poskytnutých v rámci dodavatelského řetězce. Daňové orgány si názor učinily jen na

základě rozdílu vyfakturovaných částek mezi jednotlivými subjekty v řetězci; takto však postupovat nelze, neboť dané orgány tu nejsou od toho, aby samy posuzovaly ceny plnění. Tím by zasahovaly do práva na podnikání a svobodné volby hospodářské činnosti; případně měl být k věci ustanoven znalec. Nadto žalobci nebyly známy podmínky spolupráce společnosti DR plus a pana J.

14. V těchto souvislostech žalobce uvedl, že panu J. zaplatil adekvátní částku za reklamní služby na významných automobilových závodech. Propagace na takovýchto podnicích bývá nákladná a obdobné ceny žalobce platil před těmito akcemi i po nich, jak dokazují smlouvy se společnostmi DEFRS a DR plus. Přitom tyto reklamní akce měly pozitivní vliv na tržby žalobce. Navíc je žalobce nesprávně zatěžován kontrolou spolehlivosti svých smluvních partnerů, a to za situace, kdy pan J. je pro finanční orgány plně kontaktní, spolupracuje s nimi, žádá je o splátkový kalendář na chybějící daň; případ žalobce se tak zcela liší od typických případů podvodů na dani z přidané hodnoty, kdy v nich jako subjekty, které daň neodvedly, zpravidla figurují právnické osoby, které se posléze stanou nekontaktními. Zde žalobce dodává, že s panem J. uzavřel smluvní vztah, neboť dříve neměl možnost navázat spolupráci přímo se společností DR plus, což se mu povedlo později a bylo to pro něj také výhodnější.
15. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného spatřuje žalobce konečně v tom, že daňové orgány pro účely svého závěru o nadhodnocení ceny zdanitelného plnění (reklamy) neustanovily znalce a nesprávně si o adekvátních cenách reklamních služeb učinily úsudek samy (zde odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119, publikovaný pod č. 3273/2015 Sb. NSS). K tomu žalobce také dodává, že on dohody o cenách mezi panem J. a společností DR plus neznal. Žalobce zaplatil částku, která byla mezi stranami dohodnuta, jelikož ji podle svých zkušeností považoval za adekvátní rozsahu poskytnutých služeb, přičemž žalobce poznamenává, že v tomto oboru má dlouholeté zkušenosti.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

16. Žalovaný zaslal k žalobě vyjádření, v němž navrhl její zamítnutí. Předně poznamenal, že k tomu, aby žalobci vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, musí být splněny podmínky § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nesmí být ve svém principu omezen, výjimku však tvoří případy, kdy je nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uplatňován podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Žalovaným přitom byly zjištěny objektivní okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu.
17. V první řadě se jedná o řetězec subjektů (společnost DR plus – M. J. – žalobce). Dále byla v předmětné transakci zjištěna existence chybějící daně, kdy si dodavatel, M. J., neplnil své daňové povinnosti a částku 200 000 Kč na dani z přidané hodnoty neuhradil. Dalšími skutečnostmi svědčícími o existenci podvodu byly podezřelé obchodní podmínky, kdy žalobce uzavřel smlouvu s nově vzniklým plátcem, M. J. (datum registrace až dne 28. 12. 2010). Žalobce však před předmětnou transakcí uzavřel v roce 2007 smlouvu se zprostředkovatelem, společností DEFRS, a po posuzované transakci s panem J. smlouvu přímo s vlastníkem závodního vozidla, společností DR plus (viz smlouva o zajištění reklamy ze dne 17. 12. 2010). V případě dodavatele M. J. se tak jednalo o jednorázovou obchodní transakci. Žalobce si dále s dodavatelem sjednal ve smlouvě jako datum

uskutečnění zdanitelného plnění den 28. 12. 2010, tedy datum, ke kterému byl dodavatel dobrovolně registrován. Z uvedeného sjednání data uskutečnění zdanitelného plnění vznikly žalovanému pochybnosti o antedataci smlouvy. Žalobce se zároveň podílel na vlastní transakci, kdy zajistil polep a sám ho pomáhal lepit na závodní vůz v provozovně vlastníka vozidla, společnosti DR plus, v den podpisu smlouvy (2. 12. 2010). V neposlední řadě byly peníze zaslané žalobcem na bankovní účet M. J. následně vybrány v hotovosti. V předmětné transakci byla zároveň navýšena cena služby (zajištění reklamy), kdy na dokladu ze dne 31. 12. 2010, č. 310056, vystaveném společností DR plus pro M. J., je uveden základ daně ve výši 245 008 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 49 001,6 Kč, zatímco na dokladu ze dne 28. 12. 2010, č. 2010/004, vystaveném M. J. pro žalobce, je základ daně ve výši 1 000 000 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 200 000 Kč. Pan J. tak za pomoc s nalepením reklamy a se sepsáním jednoduchého vyúčtování s přiložením dvou fotografií inkasoval provizi ve výši bezmála 1 000 000 Kč. V předmětném řetězci je zřetelná i personální provázanost, neboť M. J. byl zaměstnancem společnosti DEFRS. Dále společnost DR plus je prakticky nástupcem společnosti DEFRS.

18. Žalovaný dle svého názoru prokázal existenci daňového podvodu a rovněž existenci objektivních skutečností, na základě nichž žalobce věděl, nebo vědět mohl, že se účastní transakce zasažené daňovým podvodem. Došlo proto k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce. Žalovaný vydal výzvu, jíž žalobce vyzval k prokázání přijetí přiměřených a rozumných opatření (kontrolních interních mechanismů), na jejichž základě by bylo možné hodnotit jednání žalobce jako jednání v dobré víře. Dle judikatury Soudního dvora EU není v rozporu s unijním právem požadovat po daňových subjektech, které si nárokují odpočet daně z přidané hodnoty, aby přijaly veškerá opatření, která po nich mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu rozumně požadována, aby tak zajistily svou neúčast na daňovém podvodu. Po daňových subjektech je tak požadována určitá obezřetnost a opatrnost v obchodních vztazích, na základě kterých je pak možné hodnotit, zda daňový subjekt jednal v dobré víře, či nikoliv. Požadavek na přijetí přiměřených opatření zmiňuje i tuzemská judikatura.
19. Žalovaný tak odkazuje např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, dostupný na www.nssoud.cz, dle něhož při prokazování karuselových podvodu je povinností správce daně, aby v konkrétní transakci prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci; naopak povinností daňového subjektu je prokázání, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. Postup žalovaného a vydání dotčené výzvy tak nebylo ve světle shora uvedeného v rozporu s § 92 odst. 5 daňového řádu.
20. Pojem přiměřených a rozumných opatření sice není na zákonné ani podzákonné úrovni nikde definován, jeho vymezením se však zabývá Soudní dvůr EU i Nejvyšší správní soud, který jeho interpretaci přebírá do svých rozhodnutí. Příslušná výzva žalovaného navíc byla určitá a odpovídající judikatuře (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).
21. Žalobce ve vyjádřeních ze dne 27. 11. 2015, č. j. 41461/15, a ze dne 24. 12. 2015, č. j. 45745/15, uvedl okolnosti a opatření, která přijal, a která dle něj svědčí o tom, že o své

účasti na daňovém podvodu vědět nemohl. Žalovaný se žalobcovými tvrzeními zabýval a dospěl k závěru, že uvedené skutečnosti neprokazují dobrou víru žalobce.

22. K žalobní námitce spočívající v absenci právní úpravy daňového podvodu v českém právním řádu uvedl žalovaný, že zákonná úprava je obsažena v zákoně o dani z přidané hodnoty. V jeho § 1 odst. 1 je uvedeno, že zpracovává příslušné předpisy Evropské unie. Tímto předpisem je mimo jiné i Směrnice Rady 2006/112/ES, ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“). Uvedená Směrnice nahradila (bez obsahové změny) původní Šestou směrnicí. Z toho je zřejmé, že zákonným podkladem pro případy daňového podvodu je zákon dani z přidané hodnoty, do něhož byla transponována Směrnice. Je v souladu s principy evropského práva, že žalovaný čerpá z bohaté judikatury Soudního dvora EU.
23. Pokud jde o námitku žalobce, že nelze uplatnit přímý ani obrácený přímý účinek Směrnice, lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, č. j. 45 Af 13/2013-152, dostupný na www.nssoud.cz, zabývající se povinností tzv. eurokonformního výkladu, tedy povinností vykládat ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty v maximálním možném rozsahu souladně s ustanoveními směrnice; nevýhodnost eurokonformního výkladu pro daňový subjekt překážkou pro jeho použití není. Žalovaný v těchto souvislostech odkázal rovněž na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13.
24. Pakliže žalobce namítal, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný si učinil názor o nadhodnocení plnění pouze z rozdílu vyfakturovaných částek mezi jednotlivými subjekty v řetězci, aniž by k tomuto ustanovil soudního znalce, uvádí k tomu žalovaný, že z bodu 60 rozsudku Soudního dvora EU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Péter Dávid* lze dovodit, že žalovaný zkoumá, zda existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu (tedy zda existují určité objektivní okolnosti). Tyto objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří 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 dani z přidané hodnoty věděl či minimálně vědět mohl. Nadhodnocení plnění je právě jednou z těchto objektivních skutečností, kterou žalovaný posuzoval, přičemž nehodnotil, zda částky uvedené na daňových dokladech ze dne 31. 12. 2010, č. 310056, a ze dne 28. 12. 2010, č. 2010/004, jsou adekvátní a odpovídají skutečnosti. Ze spisu vyplývá, že na dokladu ze dne 31. 12. 2010, č. 310056, vystaveném společností DR plus pro M. J. je uveden základ daně ve výši 245 008 Kč, zatímco na dokladu ze dne 28. 12. 2010, č. 2010/004, vystaveném M. J. pro žalobce, je uveden základ daně ve výši 1 000 000 Kč. Lze tak dovodit, že pomoc s vylepením polepu na vozidlo (když polep si obstaral žalobce sám) si M. J. ocenil částkou ve výši více než 700 000 Kč. Ustanovení znalce, tak jak jej navrhuje žalobce v žalobě, bylo tedy zcela nadbytečné.
25. U námitky spočívající v rozdílném postupu správců daně žalovaný odkazuje na body [50] a [51] napadeného rozhodnutí a zdůrazňuje, že nelze rozdílné závěry správce daně a místně příslušného správce daně M. J. vnímat jako porušení zásady legitimního očekávání a § 8 odst. 2 daňového řádu. Ve věci rovněž nebyly opomenuty žádné relevantní navržené důkazy. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013-33, publikovaný pod č. 3124/2014 Sb. NSS, z něhož dle žalobce vyplývá, že mohl

uplatňovat nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, ačkoliv se M. J. stal registrovaným plátcem až ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tj. 28. 12. 2010, shledává žalovaný nadbytečným. Žalovaný se na základě svědecké výpovědi pana J. v rámci odvolacího řízení neztotožnil s názorem správce daně, že k uskutečnění zdanitelného plnění nedošlo dne 28. 12. 2010, jelikož dle žalovaného nebylo možné na základě této svědecké výpovědi tvrdit s absolutní jistotou, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo dříve než 28. 12. 2010. Žalovaný však po posouzení spisového materiálu a doplnění odvolacího řízení zjistil okolnosti svědčící o existenci daňového podvodu a o existenci objektivních skutečností, na základě kterých mohl žalobce o svém zapojení do řetězce zasaženého daňovým podvodem vědět. O změně právní kvalifikace byl žalobce vyrozuměn.

IV. Ústní jednání

26. Při ústním jednání dne 24. 4. 2018 žalobce prostřednictvím svého zástupce uvedl, že provozuje autodopravu a servis vozidel a reklamu v závodním prostředí zadává dlouhodobě. I v předmětné věci chtěl oslovit společnost DEFRS, ta však s ohledem na své tehdejší ekonomické problémy nebyla schopna plnit své závazky. Obrátil se proto na zaměstnance společnosti DEFRS, pana J., který v rámci jmenované společnosti podobné akce a zakázky zajišťoval již dříve, s věcí měl zkušenosti a potřebné schopnosti, což byl důvod, proč s ním chtěl žalobce navázat spolupráci. Žalobce však netušil, že pan J. bude mít finanční problémy, a že řádně neodvede příslušnou částku daně z přidané hodnoty. Reklamní akce na dvou, v rámci České republiky významných motoristických akcí, však řádně proběhly a vše lze prokázat i výpisy z účtu. Proto se žalobce domnívá, že má právo na odpočet daně z přidané hodnoty.
27. Žalobce se také, podobně jako v žalobě samé, domníval, že nezákonná byla již výzva k prokázání skutečností svědčících o jeho dobré víře, resp. že přijal všechna potřebná opatření, aby se vyhnul účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. Důkazní břemeno totiž dle žalobce leží na tom, kdo se se dovolává neexistence dobré víry u jiného. Daňové orgány však tuto optiku otočily a žalobce tak nebyl schopen splnit, co po něm bylo požadováno. V souladu se zněním žaloby žalobce také uvedl, že Šestá směrnice nemá přímý vnitrostátní účinek a zároveň není řádně implementována. Navíc rozpor mezi stanovisky jednotlivých správců daně, jak byly uvedeny výše, jsou v rozporu se jeho legitimním očekáváním.
28. Žalobce tak nevěděl a ani vědět nemohl, že se v posuzované věci může jednat o podvod na dani z přidané hodnoty. Vše bylo transparentní, i cena reklamy odpovídá realizovanému plnění. K tvrzenému nadhodnocení měl být proveden znalecký posudek. Celkově pak žalobce vyjádřil názor, že představuje zavedenou, solidní společnost, které nemá zapotřebí snažit se stát ošidit o 200 000 Kč, kdy měl zájem pouze na tom řádně rozvíjet své podnikání přes jemu známé subjekty. O dobré víře žalobce nelze pochybovat.
29. K návrhu žalobce soud při jednání provedl některé z navržených důkazů. Jednalo se o kopii výpisu z účtu žalobce vedeného u ČSOB, z něhož vyplynulo, že dne 23. 12. 2010 a 12. 1. 2011 byly z daného účtu odeslány částky ve výši 540 000 Kč a 660 000 Kč, a to na účet, jehož číslo odpovídá účtu uvedenému na fakturách vystavených pro žalobce panem J. (daňové doklady č. 2010/002 a 2010/004). Dále šlo o kopii výpisu z živnostenského rejstříku pana J., vydaného Městským úřadem Prostějov pod č. j. OŽÚ 7182/2010, z něhož vyplývá, že panu J. živnostenské oprávnění na dobu neurčitou vzniklo dne 30. 11. 2010, a

to na předmět podnikání „výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“, a to s dále specifikovanými obory činnosti, včetně reklamní činnosti, marketingu a mediálního zastoupení. Soud provedl rovněž důkaz „účetní závěrkou v plném rozsahu ke dni 31. prosince 2011“, včetně rozvahy, výkazu zisků a ztrát, uvedení aktiv a pasiv žalobce, přičemž soud provedl i důkaz „zprávou nezávislého auditora o auditu závěrky, ověření zprávy o vztazích mezi propojenými osobami a ověření souladu výroční zprávy s účetní závěrkou za rok končící 31. 12. 2011“. Z těchto dokumentů, zejména ze „zprávy nezávislého auditora“, Ing. D. P., auditorky, která konstatovala, že provedené ověření poskytuje přiměřený podklad pro vyjádření výroku auditora, kdy dle názoru auditorky jsou informace uvedené ve výroční zprávě žalobce k 31. 12. 2011 ve všech významných ohledech v souladu s účetní závěrkou, soud zjistil, že v případě žalobce se v danou dobu jednalo funkční společnost. Zároveň ze zprávy o vztazích mezi ovládanou a ovládající osobou a osobami propojenými vyplývá, že z činnosti ovládajících osob nevznikla ovládané osobě, tedy žalobci, újma, přičemž v roce 2011 nebyly mezi těmito osobami uzavřeny žádné smlouvy a učiněny jiné právní úkony. Tzv. „základní informace o společnosti“ pak hovoří o rozvoji a stavu žalobce. Z kopie předvolání osoby zúčastněné na správě daní ze dne 2. 2. 2015, č. j. 600862/15/3001-60563-701169, učiněné správcem daně, pak vyplývá, že se společnost DR plus (její zástupce) měla dostavit na den 23. 2. 2015 ke správci daně, a to za účelem provedení místního šetření vztahujícího se k žalobci. Z následného protokolu o místním šetření ze dne 23. 2. 2015, č. j. 847591/15/3001-60563-701169, vyplývá, že místní šetření týkající se smluv o zprostředkování a zajištění reklamy a propagace v roce 2010 prostřednictvím vozů Renault Clio R3, RZ X, a Škoda Fabia, RZ X, proběhlo za přítomnosti jednatele společnosti DR plus, pana I. B. – v rámci místního šetření byly předloženy listiny vztahující se k příslušným platbám za rok 2010. Dle protokolu o místním šetření ze dne 13. 11. 2013 proběhlo ještě jedno obdobné místní šetření za přítomnosti zástupce daňového subjektu DR plus, týkající se služeb pro žalobce.

30. Soud naopak neprovedl důkaz navrženými výsledky pana I. B., jednatele společnosti DR plus, a výsledkem pana J. Dokazování v tomto směru by přesahovalo rozsah dokazování před správními soudy, navíc v dané fázi řízení, kdy se pan B. k věci vyjádřil prostřednictvím čestného prohlášení, které je obsahem správního spisu, a pan J. byl v rámci daňového řízení již vyslechnut, by jejich výsledek v uvedených souvislostech dle názoru soud nepřispěl k dalšímu objasnění věci.
31. Žalovaný odkázal na svá písemná vyjádření k žalobě. Byly dle jeho názoru dány objektivní i subjektivní skutečnosti, které prokazovaly podvod na dani z přidané hodnoty, kdy žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že o dané skutečnosti nevěděl a vědět nemohl.

V. Posouzení věci soudem

32. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.
33. Soud přitom předesílá, že v zásadě souhlasí s obecným vymezením problematiky podvodů na dani z přidané hodnoty, jak ji žalovaný podal v bodech [14] až [37] svého rozhodnutí. Obdobným způsobem ostatně pojímá danou otázku i Nejvyšší správní soud. Rovněž Krajský soud v Brně tedy úvodem své argumentace k věci k předmětné problematice uvádí

(např. s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-57) následující:

34. Problematikou karuselových (kolotočových) podvodů, potažmo podvodů, ke kterým dochází v rámci různých řetězců, se již v celé řadě případů zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu a unijního Soudního dvora, z níž správní soudy ve svých rozhodnutích vychází. Tak např. v rozsudku ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publikovaném pod č. 3275/2015 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud shrnul, že v případech karuselových podvodů „je zásadní interpretace a následná aplikace pojmu ‚podvod na DPH‘. Ten 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-40/04 *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. Generální advokát Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem podvodu na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitelnost těch, kteří je připravují: ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232). [...]

*Posuzování subjektivní stránky jednání stěžovatelky, tedy hodnocení její vědomosti o daňovém podvodu, částečně souvisí s předchozí námitkou, tedy s interpretací daňového podvodu. Jak již bylo uvedeno, pojmem podvodu na DPH se zabýval Soudní dvůr zejména v rozsudcích citovaných v bodě [47] výše. Ve věci Optigen je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries* a další, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Sb. rozh. s. I 771, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (Mahagében, bod 49). [...]*

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 a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006

- 142). 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). [...]

Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc Kittel, cit. v bodě [47] výše). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS). [...]

Není tedy povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici. V rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59, kupříkladu posuzoval zdejší soud případ, ve kterém daňové orgány založily svůj závěr o tom, že stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na DPH, na vyhodnocení celkem čtyř okruhů indicií: na neobvyklé ceně emisních povolenek, na absolutním selhání kontrolních mechanismů stěžovatelky, na záznamech telefonických hovorů zaměstnanců stěžovatelky a na způsobu obchodování stěžovatelky (nestandardně pasivní přístup při hledání obchodních příležitostí ze strany stěžovatelky)³⁵.

35. V rozsudku ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, publikovaném pod č. 2925/2013 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud k otázce rozložení důkazního břemene při prokazování karuselových podvodů konstatoval, že „důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a je nutno vymezit jeho rozměr. Jestliže tedy stěžovatel v daňovém přiznání tvrdil, že uskutečnil intrakomunitární plnění, a z toho důvodu uplatnil osvobození od daně, bylo součástí jeho důkazního břemene nejen prokázat, že odběratel je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, ale rovněž, že zboží bylo do tohoto státu skutečně přepraveno, a v intencích judikatury SDEU, jakož i v intencích rozhodnutí zdejšího soudu č. j. 8 Afs 14/2010 - 195 i to, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu“ (zvýraznění původní).
36. Obdobně jako Nejvyšší správní soud v bodě 27 svého rozsudku dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, i zdejší soud s ohledem na citovanou judikaturu shrnuje, že při prokazování karuselových (řetězových) podvodů je povinností správce daně, aby v konkrétní transakci prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v

dodavatelském řetězci. Naopak povinností daňového subjektu je prokázání, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (při přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt je to právě tento daňový subjekt, který má za povinnost prokazovat, že přijal veškerá potřebná opatření). Jak přitom Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, uvedl, *„důkazní břemeno ohledně opatření, které daňový subjekt přijal k zabránění podvodu na dani, spočívá výlučně na daňovém subjektu, jenž požaduje nárok na odpočet DPH. Povinností správce daně proto nebyla ani identifikace určitých opatření, ani vymezení opatření, která stěžovatel přijmout mohl. Stačilo pouze, aby prokázal objektivní skutečnosti, z nichž vyplývalo, že stěžovatel minimálně věděl, nebo mohl vědět, o své účasti na daňovém podvodu. Jelikož důkazní břemeno ohledně přijatých opatření spočívalo výlučně na stěžovateli a stěžovatel neprokázal, že by nějaká taková preventivní opatření přijal, zdejší soud konstatuje, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně míry zavinění při účasti na daňovém podvodu.“*

37. S ohledem na výše uvedené tak považuje soud za souladný s 92 odst. 5 daňového řádu postup žalovaného spočívající ve vydání výzvy ze dne 6. 11. 2015, č. j. 38320/15/5300-22443-711377, jíž žalovaný vyzval žalobce, *„aby ve věci přijetí zdanitelného plnění od M. J. prokázal přijetí přiměřených a rozumných opatření (kontrolních interních mechanismů), na jejichž základě lze hodnotit jednání odvolatele jako jednání v dobré víře“*.
38. V těchto souvislostech se soud ztotožňuje s vyjádřením žalovaného k žalobě, že pojem přiměřených a rozumných opatření sice není na zákonné ani podzákoné úrovni definován. Jeho vymezením se však zabývá Soudní dvůr EU, a jak vyplývá z výše uvedeného, jeho závěry přebírá do svých rozhodnutí i Nejvyšší správní soud. Právě na judikurní závěry Soudního dvora EU žalovaný ve výzvě ze dne 6. 11. 2015, č. j. 38320/15/5300-22443-711377, odkázal (tedy na to, co je považováno za přiměřená a rozumná opatření). Předmětnou výzvu proto soud považuje za dostatečně určitou a odpovídající požadavkům vysvítajícím např. z již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47.
39. Zdejší soud se ztotožňuje rovněž s konstatováním žalovaného uvedeným v jeho vyjádření k žalobě, že zákonnou úpravu podvodu na dani z přidané hodnoty lze dovodit z § 1 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. V § 1 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je uvedeno, že tento zákon zpracovává příslušné předpisy Evropské unie. Tímto předpisem je mimo Směrnice, která v zásadě bez obsahové změny nahradila Šestou směrnici. Z toho je zřejmé, že zákonným podkladem pro případy daňového podvodu je zákon o dani z přidané hodnoty, do kterého byla transponována Směrnice. Proto soud nesouhlasí s žalobcem, že si žalovaný *ad hoc* vytvořil právní normu nebo že Směrnice není v českém právním řádu implementována. V tomto smyslu je důvodné, že žalovaný pro své závěry čerpá z judikatury Soudního dvora EU (což činí i české správní soudy). Národní soudy a správní orgány jsou totiž povinny respektovat rozhodnutí Soudního dvora EU o výkladu či aplikaci pravidel komunitárního práva.
40. Rovněž ve vztahu k související námitce žalobce, že nelze uplatnit přímý ani obrácený přímý účinek Směrnice, soud souhlasí s odkazem žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2015, č. j. 45 Af 13/2013-152, dle kterého *„[n]evýhodnost eurokonformního výkladu pro daňový subjekt však překážkou pro jeho použití není. Uvedené vyplývá z ustálené judikatury SD EU k účinkům evropského práva na právní řád členských*

zemí (např. rozsudek ze dne 5. 10. 2004, ve věcech C. až C. P. a další, rozsudek ze dne 5. dubna 1979, ve věci C. R., rozsudek ze dne 26. 2. 1986, ve věci C-152/84 M.).“ Případný byl i odkaz žalovaného na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13, dle kterého „šestá směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že vnitrostátní správní orgány a soudy musí osobě povinné k dani odmítnout v rámci dodání zboží uvnitř Společenství přiznat nároky na odpočet, osvobození nebo vrácení DPH, a to i v případě neexistence vnitrostátních právních předpisů, které by takové odmítnutí stanovily, pokud je na základě objektivních okolností prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu na DPH, který byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce“.

41. Žalobcová argumentace týkající se údajného porušení jeho legitimního očekávání v důsledku toho, že žalovaný k jeho věci odkazuje na judikaturní a doktrinální závěry, které se objevily až po nyní posuzované transakci, rovněž nemůže být úspěšná. Jak vyplývá ze shora uvedeného, relevantní závěry, na jejichž základě mohl své obchodní jednání přizpůsobit tak, aby vyhověl požadavkům na odpočet daně na vstupu, byly formulovány v judikatuře Soudního dvora EU (Evropského soudního dvora) a Nejvyššího správního soudu ještě před relevantním zdaňovacím obdobím prosinec roku 2010. Navíc lze na okraj poukázat na v zásadě retrospektivní působení judikatury, dle něhož se právní názory posléze formulované judikaturou aplikují na probíhající řízení (blíže Kühn, Z. Prospektivní a retrospektivní působení judikatorních změn. Právní rozhledy, č. 6/2011, s. 191).
42. Za důvodnou nepovažuje zdejší soud ani žalobní námitku, dle níž bylo porušeno žalobcovo legitimní očekávání tím, že správce daně a místně příslušný správce daně pana J. postupovali odlišně, když správce daně zpochybnil den uskutečnění zdanitelného plnění (28. 12. 2010) na daňovém dokladu M. J. č. 2010/004, zatímco místně příslušný správce daně uvedený den uskutečnění zdanitelného plnění považoval za správný. Jak totiž vyplývá ze žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i z vyjádření žalovaného k žalobě, žalovaný se na základě svědecké výpovědi pana J. v rámci odvolacího řízení neztotožnil s názorem správce daně, že k uskutečnění zdanitelného plnění nedošlo dne 28. 12. 2010. Dle žalovaného totiž nebylo možné na základě této svědecké výpovědi tvrdit s absolutní jistotou, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo dříve než 28. 12. 2010. Žalovaný však po posouzení spisového materiálu a doplnění odvolacího řízení zjistil okolnosti, které dle jeho názoru svědčily o existenci daňového podvodu a o existenci objektivních skutečností, na základě kterých mohl žalobce o svém zapojení do řetězce zasaženého daňovým podvodem vědět. O změně právní kvalifikace byl žalobce vyrozuměn (viz „seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ ze dne 11. 12. 2015, č. j. 42943/15/5300-22443-711377). Žalovaný tak jednak svým rozhodnutím „sjednotil“ závěry daňových orgánů k otázce dne uskutečnění zdanitelného plnění, jednak postupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu.
43. Soud taktéž nesouhlasí s žalobní námitkou týkající se opomenutých důkazů. Žalobce ve vyjádření ze dne 24. 12. 2015, č. j. 45745/15, uvedl subjekty, kterým společnost DEFERS poskytovala reklamní služby, čímž chtěl prokázat, že společnost DEFERS skutečně reklamní služby zajišťovala (to uvádí v žalobě), resp. že pan J. měl jakožto zaměstnanec společnosti DEFERS s předmětnou činností zkušenosti (což uvádí ve vyjádření ze dne 24. 12. 2015). V tomto směru lze zmínit jednak to, že daný důkazní návrh nebyl ve vyjádření ze

dne 24. 12. 2015 formulován zcela jasně, bylo pouze zmíněno, že společnost DEFERS se vzpomenuťmi subjekty spolupracovala, a jednak lze opět souhlasit s vyjádřením žalovaného k žalobě, že v daném případě nebyla posuzována ekonomická činnost společnosti DEFERS, protože se žalovaný souvisejícími tvrzeními žalobce blíže nezabýval. Dané otázky se navíc žalovaný dotkl v části svého rozhodnutí označené jako „2. *odvolací důvod*“. Proto se soud nedomnívá, že by šlo o opomenutý důkaz v pravém slova smyslu.

44. I přes výše uvedené se však soud domnívá, že jsou naplněny podmínky pro zrušení napadeného rozhodnutí.
45. Na základě obsahu správního spisu a závěrů uvedených v rozhodnutí žalovaného lze mít za to, že žalovaný považuje za prokázané, že reklamní služby byly pro žalobce panem J. provedeny. I když žalovaný vyjadřuje pochybnosti o ceně těchto služeb a dovozuje možnou antedatuci příslušné smlouvy, přesto sám dopěl k závěru (což se soud domnívá, že je podstatné), že k uskutečnění zdanitelného plnění mohlo dne 28. 12. 2010 dojít (viz bod 39 napadeného rozhodnutí), kdy toto plnění, byť reálné, bylo ovšem uskutečněno v rámci řetězce zasaženého daňovým podvodem (např. bod 42 napadeného rozhodnutí).
46. Zejména v bodech 42, 43 a 49 svého rozhodnutí žalovaný hovoří o okolnostech svědčících o existenci daňového podvodu. Ve stručnosti tak soud shrnuje, že se jedná o: existenci řetězce subjektů (DR plus – M. J. – žalobce); chybějící daň (kdy pan J. v souvislosti s předmětnou transakcí nesplnil své daňové povinnosti); podezřelé obchodní podmínky (mj. uzavření smlouvy s novým subjektem, panem J.; předchozí i pozdější uzavírání obdobných vztahů s plátcí daně z přidané hodnoty, kdy pan J. byl k dani z přidané hodnoty registrován až dne 28. 12. 2010; pochybnost žalovaného o zpětném vytvoření smlouvy s panem J.; podíl žalobce na lepení reklam na závodní vozy; zaslání peněz na bankovní účet pana J., kdy tyto peníze byly následně vybrány v hotovosti). Zároveň došlo ve věci k výše uvedenému navýšení ceny služby v řetězci, byla dána personální provázanost (pan J. byl zaměstnancem společnosti DEFERS, s níž žalobce uzavíral obdobné obchodní vztahy v minulosti). Dále byl obchod sjednán s dosud neregistrovaným plátcem daně z přidané hodnoty, kdy ve smlouvě byl jako den uskutečnění zdanitelného plnění sjednán den registrace pana J. k dani z přidané hodnoty (výslovně bylo uvedeno datum 28. 12. 2012).
47. Soud souhlasí s tím, že některé z výše popsanych okolností mohou, zejména ve svém souhrnu, vzbuzovat pochyby o povaze a účelu obchodu mezi žalobcem a panem J. Jedná se dle názoru soudu především o sjednání dne uskutečnění zdanitelného plnění na 28. 12. 2010, kdy nebylo předem jisté, kdy bude pan J. k dani z přidané hodnoty skutečně registrován, přičemž obchod byl uzavřen v rámci řetězce, kdy došlo k nápadnému zvýšení ceny „přeprodávané“ služby (k typickým znakům daňových podvodů viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, publikovaný pod č. 3505/2017 Sb. NSS).
48. Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že jedním z podstatných bodů pro konstatování podílu žalobce na podvodu na dani z přidané hodnoty bylo (v obecné i konkrétní rovině), že v souvislosti s posuzovanou transakcí nebyla panem J. odvedena daň z přidané hodnoty.
49. Jak vyplývá z již několikrát vzpomenuť judikatury, Soudní dvůr EU jako podvod na dani z přidané hodnoty 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 Směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním

podmínkám. Ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, dostupného na www.nssoud.cz, se však zdejší soud domnívá, že je podstatné, aby žalovaný doložil, že jediným či hlavním účelem transakce bylo získání výhody v podobě čerpání nadměrného odpočtu (viz např. bod 56 citovaného rozsudku). Aniž by soud ignoroval ostatní důvody, které žalovaného vedly k závěru o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty, a kterým soud přiznává jistou relevanci (viz výše), tak fakt, že pan J. neodvedl v souvislosti s posuzovaným obchodem daň z přidané hodnoty (přičemž její neodvedení v některém stupni řetězce je obecně zásadním a výchozím bodem pro možnost konstatování podvodu; v podstatě se jedná o jeden z definičních znaků podvodu na dani z přidané hodnoty), aniž by bylo zkoumáno, proč se tomu tak stalo a byly zjištěny relevantní poznatky k tomuto daňovému subjektu, není dostatečným „odrazovým můstkem“ pro závěr o existenci daňového podvodu.

50. Jak připomenul Nejvyšší správní soud v již zmíněném rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, „[m]á-li být daň správně stanovena (§ 1 odst. 2 daňového řádu), zahrnuje to samozřejmě i to, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Při výběru daní při respektování výše uvedených zákonných jakož i ústavně vymezených limitů nelze akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen.“ Pakliže soud vychází z tohoto základu, pak se nabízí, že daňová povinnost, jakožto plátce daně, stíhala zejména pana J.; přitom je „rozdíl mezi situací, kdy daňový subjekt nedostojí své daňové povinnosti a situací, kdy vědomě jedná tak, aby se majetkově obohatil tím, že neodvede příslušnou DPH do rozpočtu státu“ (bod 64 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60).
51. V těchto souvislostech soud připomíná, že jedním z pravidelných znaků podvodů na dani z přidané hodnoty bývá nekontaktnost některého ze subjektů v řetězci, pro kterou nelze ověřit rozhodné skutečnosti pro řádné stanovení daně, resp. zda lze hovořit o chybějící dani. V tomto bodě se ovšem současný případ od typického případu podvodu na dani z přidané hodnoty liší, kdy nelze tuto skutečnost „odbýt“ pouze poukazem na „neobvyklost a spletnost“ jednotlivých možných variant podvodu na dani z přidané hodnoty. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, pan J. nebyl pro daňové orgány nekontaktní – o tom svědčí jeho výslechy jakožto svědka u Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územního pracoviště v Boskovicích ze dne 13. 5. 2015, č. j. 2417735/15/3007-60562-705285. Zde pan J. nabídl důvody, které nelze apriorně hodnotit jako účelové, pro to, proč předmětné zdanitelné plnění neuvedl ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2010 (úraz z února 2011), přičemž svou daňovou povinnost v rámci předmětného výslechu nepopíral a hovořil o tom, že bude žádat o splátkový kalendář. V rámci nynějšího daňového řízení však nebyla podrobně zkoumána pravdivost relevantních tvrzení pana J. a také jeho „daňová historie“, stejně jako důvody, pro daň skutečně nebyla odvedena (soud ovšem doplňuje, že si je vědom tvrzení o nekontaktnosti pana J., obsaženého v dodatečném platebním výměru na daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2010 ze dne 6. 3. 2014, č. j. 260923/14/3106-24804-804779, vydaném Finančním úřadem pro Olomoucký kraj, Územním pracovištěm v Prostějově).
52. V daném kontextu je tedy možné připomenout také závěry vyslovené v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, dostupného na <http://nalus.usoud.cz>, v

němž Ústavní soud mimo jiné vyslovil, že „[p]ři výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené“. V rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, pak Nejvyšší správní soud vzpomenuť rovněž zásadu proporcionality při přijetí opatření státu při snaze o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, jakož i to, že judikatura Soudního dvora EU hovoří o možnosti výjimečně odmítnout nárok na odpočet osobě, která věděla nebo mohla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dni (blíže body 57 a 66 citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu).

53. Soud tedy konstatuje, že bude povinností žalovaného znovu posoudit celý případ, a to v intencích názoru vyjádřeného v tomto rozsudku. Zejména tedy bude třeba se opětovně zabývat rolí pana J. v celém případě, především skutečnými důvody, proč daň nebyla odvedena, zda reálně došlo k „daňovému“ obohacení některého subjektu z předmětného řetězce, přičemž bude třeba zvážit, zda je daňová povinnost stanovena právě té osobě, které ze zákona svědčí, to při zohlednění principu proporcionality a možnosti výjimečného odmítnutí nároku na odpočet daně (přitom soud bere na vědomí, jak bylo v řízení dokazováno, že příslušné platby na účet pana J. žalobce zasílal, zároveň však nelze pustit ze zřetele nerozporované konstatování, že tato částka byla z účtu pana J. obratem vybrána v hotovosti). V tomto smyslu se jedná o vyhodnocení, za jediným či převážným účelem transakce bylo získání nepovolené daňové výhody. V daném kontextu je možné opětovně připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, a to v tom směru, že nesmí dojít k situaci, kdy by „absurdně [...] mohla při nerespektování zjištění přímé příčinné souvislosti mezi chybějící daní a poskytnutou či vylákanou výhodou nastat situace, kdy by z důvodu neodvedení daně jedním ze subjektů byla doměřena daň (či odepřen nárok na odpočet) kterémukoli, tedy teoreticky i všem subjektům v daném obchodním řetězci (zpravidla kromě toho, který daň neodvedl)“. Přitom je třeba vzít v potaz, že ani žalovaný nijak nerozporoval, že se v případě žalobce jedná o fungující společnost.
54. V těchto souvislostech soud dodává, že nepovažuje za důvodnou žalobní námitku, že žalovaný měl nutně ustanovit znalce pro určení obvyklosti předmětné obchodní transakce a pro určení adekvátní ceny za poskytnutou službu. V daném případě se totiž jedná o situaci rozdílnou od případu, který žalobce zmiňuje, a který byl pojednán v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 24/2014-119; ve zmíněné kauze se totiž jednalo o posouzení důkazních prostředků technické povahy navržených za účelem prokázání přítomnosti ocenitelného prvku novosti a technické nejistoty u přezkoumávaných projektů výzkumu a vývoje, zatímco v nynější věci se žalovaný zabýval nadhodnocením plnění, jakožto jednou z objektivních skutečností, která indikuje existenci podvodu na dani z přidané hodnoty, přičemž vyšel ze srovnání výše plnění v jednotlivých člancích řetězce a to dal do souvislosti s „nadhodnotou“, která při takovémto postupném plnění vznikla (nehodnotil tedy, zda částky uvedené na daňových dokladech ze dne 31. 12. 2010, č. 310056, a ze dne 28. 12. 2010, č. 2010/004, jsou adekvátní a odpovídají skutečnosti). Na druhou stranu se však soud domnívá, že pro řádné zhodnocení dané otázky (v návaznosti na tvrzení samotného žalovaného) je vhodné, aby žalovaný vyhodnotil, a tímto směrem tedy napřel své dokazování, jaké byly rozdíly mezi obdobnými plněními, které před transakcí s panem J. žalobci poskytovala společnost DEFRS a později společnost DR plus, a to rovněž v souvislosti s cenou těchto služeb; i to může přispět ke správnému

posouzení otázky nadhodnocení jednotlivých plnění v řetězci. Nejsou tím ovšem vyloučeny ani jiné způsoby dokazování, pokud se dostatečně vypořádají s otázkou případného nadhodnocení poskytnutého plnění.

55. Pozornosti nemůže ujít ani podrobné zhodnocení otázky, do jaké míry mohl žalobce očekávat (a tedy do jaké míry mu to lze přičítat), že pan J. posléze daň neodvede v řádné výši.

VI. Závěr a náklady řízení

56. Krajský soud v Brně tak z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. ruší (skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spise, resp. vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění), a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.); v dalším řízení je žalovaný právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení se tak tedy bude třeba podrobně zabývat zejména důvody, pro které nedošlo v rámci řetězce obchodujících subjektů k odvedení daně, resp. tím, do jaké míry bylo možné výši plnění mezi žalobcem a M. J. považovat za „standardní“, a to vše ve výše uvedených souvislostech. Soud poznamenává, že nezrušil i prvostupňové rozhodnutí správce daně, jak navrhoval žalobce, a to i proto, že konstatované nedostatky lze odstranit v odvolacím řízení.
57. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
58. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova advokáta a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, účast na jednání) a tři režijní paušály, a to ve výši $3 \times 3 \times 100$ Kč a 3×300 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 10 200 Kč (soud žalobci nepřiznal požadovanou náhradu nákladů řízení za úkon – a s tím spojený režijní paušál – spočívající ve sdělení soudu, že žalobce žádá, aby ve věci bylo nařízeno jednání; tento úkon soud nepovažuje za úkon odpovídající § 11 odst. 2 advokátního tarifu, a to ani ve spojení s § 11 odst. 3 advokátního tarifu, kdy se jednalo o prosté sdělení soudu, které samo o sobě nepřispívalo k vyřešení věci a typově svou „závažností“ nedosahovalo úrovně úkonů právní služby dle § 11 odst. 1 a 2 advokátního tarifu). Protože advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 142 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.
59. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 15 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

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

Brno 24. dubna 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu