



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce VJB PARTNER, spol. s.r.o.**, IČ 62622919, se sídlem Jáchymov, K Lanovce 1042, zastoupeného Mgr. Ing. Milanem Hynkem, daňovým poradcem, se sídlem Karlovy Vary, Moskevská 1461/66, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2017, č. j. 5372/17/5300-21443-701328,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobce se žalobou domáhal zrušení proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2017, č. j. 5372/17/5300-21443-701328 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí – platební výměr Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (*dále jen „prvoinstanční orgán“*) ze dne 14. 9. 2015, č. j. 798528/15/2406-50524-404826 (*dále jen „prvostupňové rozhodnutí“*), kterým byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013 ve výši nadměrného odpočtu 698.916 Kč. Žalobce požadoval, aby mu bylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

II. Důvody žaloby

Žalobce úvodem žaloby shrnul nosné důvody napadeného rozhodnutí. Dále uvedl, že v odvolání i ve vyjádření na výzvu žalovaného v rámci odvolacího řízení namítal, že skutečnosti, které vyvolávají pochybnosti ohledně spolehlivosti poskytovatele zdanitelného plnění společnosti KV Production Servis, s.r.o. a o existenci daňového podvodu, nastaly až v době po uskutečnění zdanitelného plnění a byly získány správcem daně v rámci daňového řízení. O žádné z výše uvedených skutečností označených v odstavci 59 rozhodnutí jako „nestandardní okolnosti obchodní spolupráce s narušením neutrality daně“ jsme tedy nevěděli a ani vědět nemohli. Z rozhodnutí je přitom patrné, že ani správci daně jako orgánu státní moci se nepodařilo získat veškeré relevantní informace. Přijetí jakýchkoli myslitelných, nikoli pouze přiměřených, opatření by nám tyto informace neumožnilo získat, resp. predikovat v okamžiku uzavření smlouvy a přijetí zdanitelného plnění. S těmito důvody uplatněnými v odvolání se v rozporu s § 116 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) žalovaný jako odvolací orgán nevypořádal a pouze znovu konstatoval skutečnosti, které byly již dříve uvedeny ve zprávě o daňové kontrole.

Žalobce konstatoval, že z informací o společnosti KV Production Servis, s.r.o. získaných z dostupných veřejných zdrojů jako je obchodní rejstřík a registr plátců DPH nebylo v době od uzavření smlouvy až do okamžiku podání odvolání patrné, že by se jednalo o subjekt porušující své povinnosti vztahující se ke správě daně nebo o subjekt bez oprávnění k poskytování sjednaného předmětu plnění. Vzájemná spolupráce probíhala v souladu s uzavřenou smlouvou a nedávala tak žádný důvod k pochybnostem týkajícím se jak osoby poskytovatele, tak předmětu zdanitelného plnění. Ve věci nemožnosti ověření spolehlivosti plátce z příslušného veřejného registru správce daně ve zprávě o daňové kontrole přisvědčuje tvrzení žalobce a absenci této informace odůvodňuje tím, že v roce 2013 docházelo k označení nespolehlivého plátce podle § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty s velkou časovou prodlevou. Ke skutečnosti, že společnost KV Production Servis, s.r.o. nebyla v registru plátců daně z přidané hodnoty označena jako nespolehlivý plátce ani po uplynutí dalších tří roků, se však správce daně ani žalovaný nevyjádřil. Za chybějící informace v registru plátců daně z přidané hodnoty žalobce nenese žádnou odpovědnost a nemůže mu být přičítáno k tíži, že jeho jednání bylo založeno na dobré víře v údaje v tomto veřejně přístupném registru uvedené. Poskytovatel zdanitelného plnění společnost KV Production Servis, s.r.o. nebyl smluvně omezen v možnosti zajistit část nebo celé plnění prostřednictvím subdodavatele. Pokud tak učinil, pak žalobce o této skutečnosti nikdy neinformoval (což konstatuje i žalovaný v odstavci 68 rozhodnutí). O „řetězci společností“ žalobce tedy nevěděl, se společností Praha Production Servis, s.r.o. nikdy nejednal a o její existenci se dozvěděl až v průběhu daňového řízení od správce daně (ve zprávě o daňové kontrole byla označena jako společnost XX). S obsahem smlouvy uzavřené mezi ČT a společností Praha Production Servis, s.r.o., DIČ CZ28428897 nebyl žalobce seznámen a neměl od obstaravatele reklamy společnosti KV Production Servis, s.r.o. žádné informace o účasti dalšího subjektu na realizaci zakázky. Společnost Praha Production Servis, s.r.o. byla ještě v průběhu odvolacího řízení podle veřejně dostupných informací poskytovaných daňovou správou plátcem daně z přidané hodnoty a opět nebyla považována za nespolehlivého plátce, ačkoli podle informací uvedených v rozhodnutí beze zbytku svým jednáním zákonnou definici institutu nespolehlivého plátce uvedenou v § 106a zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty naplňuje. I kdyby tedy o participaci společnosti Praha Production Servis, s.r.o. na realizaci zakázky žalobce věděl, neměl by důvod k pochybnostem

o poctivosti transakce. Žalobce se dále odkázal na judikaturu SDEU, konkrétně např. na rozsudek C-277/14 ze dne 22. 10. 2015.

Jako „objektivní okolnosti, z nichž je seznatelné, že daňový subjekt věděl či alespoň vědět mohl a měl, že se účastní podvodu na DPH“, uvádí žalovaný ve svém rozhodnutí následující skutečnosti:

- ☐ Nestandardní Smlouva o obstarání TV reklamy (odstavec 61).
- ☐ Nestandardní Dodatek ke smlouvě o obstarání TV reklamy (odstavec 63).
- ☐ Reklama nebyla cíleně plánována, nebyla vytvořena marketingová studie, nebyly provedeny žádné analýzy přínosu v rámci ekonomické činnosti (odstavec 64).
- ☐ Před uzavřením smlouvy nebylo provedeno žádné prověřování cen na internetových stránkách ČT ani u jiných korporací na trhu poskytovaných služeb (odstavec 64).
- ☐ Podmínky smlouvy jsme sjednávali nestandardně v rámci sportovní akce, nikoli v sídle dodavatele (odstavec 67).
- ☐ Poskytnutá služba nebyla jednoznačně definována dle legislativy, kterou ČT vázána. Mezi produkty reklama a sponzorský odkaz existují rozdíly (odstavec 67).
- ☐ Daňový subjekt nebyl seznámen se skutečnostmi, že výroba sponzorského odkazu nebude provedena deklarovaným dodavatelem a bude uskutečněna přes 2 korporace paní Č. Nedošlo ze strany dodavatele ke splnění povinností vyplývajících z bodu V. předmětné smlouvy (odstavec 68).

Při realizaci transakce žalobce postupoval s přiměřenou opatrností a vyloučil skutečnosti, které lze považovat podle judikatury NSS za neopatrnost, neobezřetnost či absenci běžných obchodních podmínek, citované v odstavci 27 rozhodnutí. Na plnění byla uzavřena písemná smlouva, ačkoli pro uvedený smluvní vztah zákon povinnost písemné formy nestanoví. Platba za služby byla provedena bezhotovostně prostřednictvím bankovního účtu. Poskytnutí plnění v okamžiku jeho uskutečnění i z následné písemné a obrazové dokumentace dodané obstaravatelem společností KV Production Servis, s.r.o. žalobce zkontroloval. Obchod žalobce realizoval se subjektem, s nímž měl dobré předchozí zkušenosti, který podniká v regionu žalobce, a jehož jednatelku žalobce delší dobu znal. Obchodování na základě „staré známosti“ (odstavec 73) s firmou působící v regionu považuje žalobce na rozdíl od žalovaného za jedno z významných opatření k zajištění přiměřené obezřetnosti. Dokumentaci o celém obchodním případě žalobce uchoval a v průběhu daňového řízení ji správci daně předložil (auditní stopa).

Podstatné náležitosti Smlouva o obstarání TV reklamy na akci „Zázraky přírody“ ze dne 2. 9. 2013 obsahuje a srozumitelně, konkrétně a podrobně definuje - smluvní strany, předmět a dobu plnění, odměnu obstaravatele a vzájemná práva a povinnosti. V případě časového rozmezí doby plnění je ze skutečného průběhu obchodní transakce zřejmé, že obstaravatel reklamy nemohl uvést a garantovat pevný termín vysílání z důvodu možné změny vysílacího schématu České televize. K této změně také v důsledku volebního vysílání skutečně došlo a byla ošetřena písemným Dodatkem ke smlouvě o obstarání reklamy na akci „Zázraky přírody“ ze dne 10. 10. 2013 podepsaným oběma smluvními stranami. K tvrzení žalovaného uvedeném v odstavci 67, že poskytnutá služba nebyla jednoznačně definována dle legislativy, kterou je Česká televize vázána, žalobce uvádí, že žádná ze smluvních stran není Českou televizí a není tedy vázána zákony vymezující její činnost. Poskytnutá služba na základě smlouvy nebyla totožná se službou poskytovanou Českou televizí, neboť nespočívala pouze v zajištění televizního vysílání v ČT, ale v komplexu služeb zahrnujících kromě samotného vysílání také výrobu a dodání podkladů pro toto vysílání, odborné poradenství, řízení a vyhodnocení reklamní akce a zpracování písemné a obrazové dokumentace o jejím

průběhu. Daň z přidané hodnoty používá autonomní pojmový aparát a nepřejímá automaticky pojmy z jiných právních předpisů. Klasifikace produkce CZ-CPA vydaná ČSÚ, kterou pro zařazení služeb používá zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zařazuje reklamní služby pod kód 73.1. Tyto služby mj. zahrnují komplexní služby reklamních agentur (včetně plánování, tvorby a provádění) i zprostředkování prodeje reklamního prostoru nebo času v televizi. Předmět zdanitelného plnění uvedený ve smlouvě v čl. I a v daňovém dokladu (obstarání reklamy služeb a propagace obchodního jména objednatele) tedy s dostatečnou přesností vymezuje obsah skutečně poskytnutého plnění a je současně konformní s pojmovým aparátem daně z přidané hodnoty. Sjednávání obdobných smluv v podnikatelském prostředí standardně probíhá na různých společenských akcích, telefonicky, prostřednictvím internetu a e-mailové komunikace, zejména pokud se jako v případě žalobce smluvní strany osobně dlouhodobě znají a jejich předchozí spolupráce probíhala bez problémů. Uvedená smlouva ani dodatek k ní nelze považovat za nestandardní, neboť nevykazuje podstatné právní vady, její obsah není v rozporu se skutečným obsahem právního jednání a žádná podezření na daňový podvod nevzbuzuje. I kdyby však smlouva formálními vadami trpěla, neměla by její případná relativní ani absolutní neplatnost daňové konsekvence (např. rozsudek NSS ČR sp. zn. 9 Afs 81/2010-180 ze dne 31. 3. 2011). Podle § 8, odst. 3 daňového řádu vychází správce daně ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodně pro správu daní. V tomto případě však byl skutečný stav v souladu se stavem formálně právním. Sám žalovaný přitom v odstavci 35 rozhodnutí konstatuje, že po zhodnocení provedeného dokazování nezpochybňuje splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně.

Požadavek žalovaného uvedený v odstavci 64 na cílené plánování a vytvoření marketingové strategie nemá ani oporu v zákoně, ani se nejedná o obvyklý postup při realizaci podobných jednorázových reklamních akcí v podmínkách malých firem. Důvod, proč žalobce reklamu zaměřil na konkrétní produkt, přitom sám žalovaný uvádí ve svém rozhodnutí v odstavci 72. Jednalo se o nový výrobek tvořící pouze 5 – 6 % celkového objemu produkce s odbytem z 80 % mimo tuzemsko. Cílem žalobce bylo zvýšit objem výroby získáním nových zákazníků v tuzemsku, čímž by došlo ke zvýšení rentability výroby rozpuštěním fixních nákladů do většího množství výrobků. Součástí reklamy byl také název naší společnosti s uvedením jejího obchodního loga. Nejednalo se tedy pouze o propagaci jednoho konkrétního zboží, ale i společnosti jako takové. Z analýzy zpracované obstaravatelem reklamy vyplývá, že program měl vysokou sledovanost (cca 865 tis. diváků). Jedním ze základních znaků televizní reklamy je plošné zaměření na široký okruh subjektů. Prokázání, kolik mezi nimi bylo potenciálních obchodních partnerů tak jak uvádí žalovaný v odstavci 77, je nemožné a nelze je po žalobci rozumně požadovat. Stejně tak je nemožné exaktně kvantifikovat, nakolik byl vykazovaný nárůst tržeb a zisku žalobce konkrétně ovlivněn právě touto reklamou a nakolik jinými faktory. Posuzování konkrétních ekonomických dopadů reklamy není předmětem daňového řízení, správce daně není v této věci kompetentní a podmiňovat odpočet daně vyhodnocováním dopadů do ekonomických ukazatelů (odstavec 78) nemá oporu v zákoně. Stejně tak hodnocení, zda bylo při obchodním vedení soukromé firmy postupováno s péčí řádného hospodáře, je předmětem obchodněprávních vztahů mezi vlastníky a orgány společnosti. I kdyby však zpracování podobné studie požadované žalovaným bylo proveditelné a prokázalo by, že mezi diváky nebyl ani jediný potenciální zákazník, nejednalo by se o legitimní důvod k odstoupení od smlouvy s poskytovatelem reklamy nebo k uplatnění nároku na snížení původně dohodnuté ceny ani o objektivní důkaz existence daňového podvodu, resp. naší vědomosti o daňovém podvodu. Současně by takové opatření nemohlo zabránit v případné účasti na daňovém podvodu (odstavec 23), neboť se opět týká výhradně skutečností, které nastaly až po uskutečnění zdanitelného plnění a osob, které se na jeho poskytnutí nepodílely. Při firemním rozhodování musíme akceptovat vždy určitou míru

podnikatelského rizika. Přitom ani případný neúspěch reklamní akce nemůže být důvodem k odepření nároku na odpočet. V této souvislosti žalobce poukázal na případ zmařené investice, u níž také v souladu s judikaturou ES zůstává zachován nárok na odpočet DPH, přestože nepřinesla původně zamýšlený ekonomický efekt (např. rozsudek ESD ve věci C-110/94 INZO). Na tuto repliku reagoval žalovaný v odstavci 86 tak, že srovnání zmařené investice je v posuzovaném případě nepatřičné neboť posuzovaný případ není ve smyslu účetních předpisů investicí a proto nemohlo dojít k jejímu zmaření.

Žalobce dále uvedl, že při pořízení reklamy byl v pozici koncového spotřebitele a nejednalo se tedy o vstup do odvětví. Žalobce nikdy nepodnikal v reklamě ani takové rozšíření předmětu podnikání nikdy neplánoval. Podrobné kalkulace cen služeb, výše přírážek obstaravatelů a další podobné informace tvořící obsah obchodního tajemství reklamních agentur jsou pro žalobce nedostupné. Jako malá rodinná firma žalobce nedisponuje specializovaným aparátem zabývajícím se výhradně marketingem. Pokud by žalobce měl propagaci společnosti zajišťovat vlastními silami způsobem popsáním v rozhodnutí žalovaného, byly by z dlouhodobého hlediska celkové vlastní náklady na tuto činnost výrazně vyšší než výdaje hrazené externímu dodavateli a žalobce by nejednal s péčí řádného hospodáře. Není možné po žalobci spravedlivě požadovat takovou míru obezřetnosti, aby při jakémkoli pořízení zboží a služeb, s nimiž neobchoduje, byl v dané oblasti profesionálem. Z tohoto důvodu žalobce nekontaktoval přímo Českou televizi, která reklamní služby neposkytuje a jejímž požadavkům by nebyl schopen dostát, ale obchodní společnost, která byla schopná zajistit komplexní reklamní službu.

Přestože žalovaný v odstavci 35 dospěl po provedeném dokazování k závěru, že byly splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet daně, tj. přijaté plnění bylo opravdu uskutečněno a bylo použito pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, nepřiznal žalobci ani částečný nárok na odpočet daně. Důkazní břemeno prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží na správci daně, jak uvádí i sám žalovaný ve svém rozhodnutí v odstavci 14. Na základě výše uvedených skutečností se žalobce domnívá, že správce daně neprokázal, že žalobce o daňovém podvodu věděl nebo vědět měl a mohl. Současně se na základě výše uvedených skutečností žalobce domnívá, že žalovaný ve svém rozhodnutí v rozporu s ustanovením § 8, odst. 3 daňového řádu nevycházel ze skutečného obsahu právního jednání a v rozporu s ustanovením § 116 citovaného zákona se nevypořádal se všemi námitkami žalobce.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný k námitkám žalobce uvádí, že ke vzniku právního nároku na odpočet DPH, musí být splněny hmotněprávní a formální podmínky nároku na odpočet vyplývající z ustanovení § 72 a § 73 ZDPH. Tento nárok dle Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) nesmí být omezen, jedinou výjimku představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. K podvodnému jednání je však nutno zdůraznit, že k tomu, aby daňovému subjektu nebyl přiznán nárok na odpočet daně, pouhá existence daňového podvodu nepostačuje. Správce daně je proto povinen zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Za takových podmínek lze poté osobu povinnou k dani činit odpovědnou za zapojení se do obchodní transakce zasažené daňovým podvodem. Důkazní břemeno ohledně prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu leží na správci daně. K přenesení tohoto důkazního břemene zpátky na daňový subjekt dochází na základě tzv. vědomostního

testu. V rámci vědomostního testu správce daně musí nejdříve zkoumat nestandardnosti posuzované obchodní transakce (tzv. objektivní okolnosti) a následně posoudit opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu. V případě nepřijetí dostatečných opatření lze mít s přihlédnutím k objektivním okolnostem za prokázané, že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že se svou transakcí účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

Protože skutečnosti uváděné prvostupňovým správcem daně ve zprávě o daňové kontrole vzbuzovaly spíše pochybnosti o účelovosti předmětné obchodní transakce, než o tom, že by se transakce neuskutečnila v souladu s předloženým dokladem, žalovaný doplnil v odvolacím řízení dokazování a nové důkazy vyhodnotil v souvislosti s důkazy provedenými prvostupňovým správcem daně. Po zhodnocení provedeného dokazování žalovaný nezpochybnil splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně, avšak dospěl k závěru, že obchodování žalobce s dodavatelem je zatíženo podvodem na DPH. Žalovaný proto zkoumal: 1) existenci podvodného řetězce subjektů a chybějící daň ve smyslu judikatury SDEU, 2) existenci objektivních okolností, které by v obezřetném daňovém subjektu vzbudily pochybnosti o tom, zda se účastí na dané obchodní transakci nezapojil do podvodného jednání, a 3) zda byla žalobcem přijata veškerá opatření, která po něm mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti případu vyžadována, aby tak zajistil svou neúčast na daňovém podvodu.

Jak vyplývá ze spisové dokumentace, správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil řetězec společností zapojených do obchodu s reklamou, a to Česká televize —► Praha Production Servis, s r.o. —► KV Production Servis, s.r.o. —►žalobce. Služba byla poskytnuta v řetězci, přičemž žalobce byl posledním článkem v řetězci, který nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty a požadoval jeho vyplacení. Žádná korporace v řetězci, s výjimkou České televize, předmětnou službu nezabezpečila vlastními prostředky, ve všech případech se jednalo o nákup a následný prodej. Cena za sponzorský vzkaz pro 5 klientů byla stanovena na částku 105 000 Kč, 21 % DPH ve výši 22 050 Kč ve prospěch korporace Praha Production Servis, s.r.o. a daňový doklad na uvedenou částku byl Českou televizí vystaven dne 15. 10. 2013. Korporace Praha Production Servis, s.r.o. přijala daňový doklad za zdanitelné plnění uskutečněné Českou televizí, které bylo dále vyfakturováno s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 26. 8. 2013 dodavateli za reklamu v období 09 - 10/2013 ve výši základu daně 4 760 000 Kč, 21% DPH 999 600 Kč. Rozsah a předmět plnění nebyl korporací Praha Production Servis, s.r.o. doložen a prokázán. Dodavatel (korporace KV Production servis, s.r.o.) předmětnou nakoupenou službu vyfakturoval žalobci za cenu základu daně 1 200 000 Kč, 21% DPH 252 000 Kč, se dnem uskutečnění zdanitelného plnění 2. 9. 2013. K poskytnuté službě fakturované korporací Praha Production Servis, s.r.o. ve prospěch dodavatele nebyla předložena žádná kalkulace, která by prokazovala oprávněné mnohonásobné navýšení ceny a rovněž nebyla dodavatelem prokázána úhrada ceny uvedené na daňovém dokladu ve prospěch poskytovatele. Dle zjištění správcem daně v rámci místního šetření vyplývá, že obchodní společnost KV Production Servis, s.r.o. zadala grafické podoby log sponzorů korporaci SAWAGO s.r.o., který byl graficky zpracován, namluven, a poté byl vymáastrován na digitální nosič a dodán do České televize. V rámci jednání byla předložena položková kalkulace na výrobu 1 sponzorského vzkazu ve výši 12 000 Kč. Dle těchto skutečností je zřejmé, že výroba sponzorského vzkazu ve výši 12 000 Kč pro 5 klientů činila v propočtu 2 400 Kč na jednoho klienta. Žalovaný proto dospěl k závěru, že předmětná služba poskytnutá České televizi pro konečného klienta (žalobce) vykazuje v řetězci firem nestandardní znaky. Dodavatel i korporace Praha Production Servis, s.r.o. jsou subjekty personálně propojené, k poskytnuté službě mezi těmito subjekty nebyla dodavatelem doložena

žádná uskutečněná jednání, případně uzavřená smlouva, nebylo doloženo oprávněné mnohonásobné navýšení ceny, nebyla doložena úhrada mezi těmito subjekty a vzhledem ke skutečnosti, že oba subjekty jsou nekontaktní, nespolupracují se správcem daně a nebyly předloženy žádné daňové doklady či jiné listiny, nelze jednoznačně prokázat, že daň uvedená na předložených daňových dokladech byla přiznána a odvedena do státního rozpočtu korporací Praha Production Servis, s.r.o., a to za situace, kdy dodavatel dlužil jen na DPH cca 59 mil. Kč, v čemž žalovaný spatřoval narušení neutrality v řetězci. S ohledem na nestandardní okolnosti obchodní spolupráce a narušení neutrality daně, dospěl žalovaný k závěru, že předmětná transakce byla zatížena podvodem na DPH.

Žalovaný je názoru, že v předmětném případě existuje dostatek objektivních okolností obchodní spolupráce mezi dodavatelem a žalobcem svědčících o tom, že žalobce o podvodu na DPH buď věděl, nebo alespoň vědět mohl a měl. Tyto objektivní okolnosti spočívají buď přímo v jednání samotného žalobce, nebo představují nestandardní průběh jeho obchodní spolupráce s dodavatelem, který by v obezřetném daňovém subjektu vzbudil podezření o serióznosti jeho obchodního partnera a potažmo pochybnosti o tom, zda se účastí na takovémto obchodu nezapojí do podvodu na DPH. Jednotlivé okolnosti nestandardního jednání podrobně popsal žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí na str. 13 až 15. Žalobce v rámci přijetí rozumných opatření, která měla zabránit jeho účasti na daňovém podvodu, provedl pouze ověření v rámci zápisu dodavatele do Obchodního rejstříku a prověřil jeho registraci k DPH, úhradu daňového dokladu provedl bezhotovostně. Žalobce v rámci daňové kontroly předložil také Smlouvu o obstarání reklamy, kterou však žalovaný vyhodnotil jako nestandardní. Žalobce v daném případě nejednal s dostatečnou obezřetností a preventivní opatření ve vztahu k jeho případné účasti na podvodu na DPH nečinil, když k předmětnému obchodnímu případu nevedl žádnou doprovodnou dokumentaci, která by zachytila jednání s dodavatelem, požadované parametry služby, neboť teprve až po uzavření předmětné smlouvy s vyčíslenou cenou došlo ze strany žalobce ke konkrétní specifikaci požadované služby.

Žalovaný postupoval v souladu se závěry platné judikatury SDEU, podle níž podmínkou pro odmítnutí daňových výhod není pouze vědomá účast daňového subjektu v transakčním řetězci zasaženém podvodem na DPH, ale i účast nevědomá, nedbalostní, tj. mohl-li a měl daňový subjekt s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem o takovém zapojení vědět. V souladu s judikaturou se žalovaný ve své úvaze a pro účely hodnocení důkazní síly žalobcem tvrzených skutečností zabýval i právními a obchodními vztahy. Rozhodujícím kritériem byla kvalita přijatých opatření z hlediska jejich reálné schopnosti eliminace rizika účasti žalobce na obchodní transakci zatížené podvodem na DPH. Ze spisového materiálu však nevyplývá, že by žalobce činil opatření k prevenci své účasti na podvodném jednání.

K námitkám žalobce v žalobě žalovaný uvádí, že žalobce akceptoval výši ceny reklamního spotu, aniž by si provedl jakékoliv zjištění o ceně uvedené služby na trhu. Jen pouhým náhledem na internetové stránky České televize by zjistil reálnou cenu poptávané služby. Údaje z obchodního rejstříku a registrace plátců DPH pouze poskytují deklaratorní informace a nemohou obstát při posouzení prokazování obezřetnosti a preventivních opatření ve vztahu k jeho případné účasti na podvodu. Možná opatření, která žalobce neprovedl, žalovaný podrobně uvedl na str. 16 napadeného rozhodnutí. Dle názoru žalovaného na základě skutečnosti, že žalobce nepodniká v reklamě, měl vyvinout dostatečnou snahu pro ověření nabídky na trhu. Pokud však znal skutečného poskytovatele služeb (Česká televize) bylo nejjednodušší tuto korporaci se svým požadavkem oslovit přímo, případně využít jejich

informací na internetových stránkách. Cena výroby 1 sponzorského vztahu skutečným dodavatelem činila 12 000 Kč pro 5 klientů, a proto lze označit za zcela nestandardní, aby stejná služba byla poskytována za cenu 1.200.000 Kč, aniž byly doloženy skutečnosti, opravňující toto několikanásobné navýšení. Žalobce měl právě na základě své neznalosti v oblasti reklamy požadovat kalkulaci ceny poskytované služby, aby mohl o této nakupované službě zodpovědně rozhodnout. Vzájemná spolupráce mezi žalobcem a dodavatelem v minulosti nemohla být zárukou, že v daném případě se nebude jednat o podvodné jednání. Dle žalovaného v daňovém řízení musí být zjištěno, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, což bylo v rámci daňového řízení učiněno. Aby mohl být daňovému subjektu v souvislosti s daňovým podvodem upřen nárok na odpočet daně, musí být zjištěno, že daňový subjekt o podvodném jednání věděl, nebo s vynaložením přiměřených opatření v rámci své obchodní činnosti vědět mohl. To bylo v rámci daňového řízení žalobci prokázáno.

IV. Replika žalobce

Žalobce v replice odkázal na vyjádření Generálního finančního ředitelství ze dne 12. 5. 2017, které podporuje jeho závěr o přijetí veškerých nutných opatření k zabránění účasti žalobce na podvodu.

V. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s. ř. s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím vyslovili souhlas.

Žaloba není důvodná.

Předmětem sporu mezi stranami je otázka naplnění podmínek pro odepření nároku na odpočet daně ve výši 252.000 Kč z plnění spočívajícího v obstarání reklamy v televizním pořadu „Zázraky přírody“ v ceně 1.200.000 Kč přijatého žalobcem od společnosti KV Production Servis, s. r. o. (*dále jen „dodavatel“*). Žalobce předně tvrdí, že ohledně daného obchodního případu neexistovaly indicie, jež by svědčily o jakýchkoliv nesrovnalostech či riziku daňového podvodu ze strany dodavatele.

V souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie, jak vyplývá např. z bodu 49 rozsudku vydaného ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 (Mahagében, Péter Dávid), tížilo žalovaného důkazní břemeno, aby „*dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že žalobce věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného jeho dodavatelem*“.

S ohledem na závěr, ke kterému dospěl Soudní dvůr Evropské unie například ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 (Mahagében, Péter Dávid) v bodu 60 svého rozsudku, bylo povinností žalovaného nejprve prokázat, že zde „*existovaly náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu*“, neboť teprve tehdy by bylo lze po žalobci

požadovat „aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti“, resp. zjišťoval něco více, než je obvyklé. Jak je uvedeno v bodu 61 téhož rozsudku „obecně nemůže daňový orgán vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady“.

K tomu, aby bylo možné dospět k závěru, že zde „existovaly náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu“, bylo by nejprve nezbytné prokázat, že se předmětná transakce a jakým konkrétním způsobem vymykala z běžných obchodních transakcí žalobce nebo běžných obchodních transakcí obvyklých u subjektů podnikajících ve stejném odvětví a srovnatelných se žalobcem. Aby bylo možné takové posouzení provést, bylo by nezbytné vyhodnotit, jakým způsobem žalobce běžně realizoval obdobné transakce, nebo, jakým způsobem obdobné transakce běžně realizují subjekty srovnatelné se žalobcem podnikající ve stejném odvětví. Teprve porovnáním těchto zjištění se zjištěními učiněnými ohledně sporné transakce, by bylo možné dospět k závěru, zda se tato transakce oproti jiným a v čem vymykala.

Správní orgány této povinnosti dostály a konkrétním způsobem vymezily řadu indicií (nestandardností), z nichž je patrné, že žalobce se při uzavírání předmětné transakce bezdůvodně odchýlil od běžných (rozumných) podmínek realizace obdobných obchodů.

Nestandardní žalovaný předně shledal samotnou výši úplaty (1.200.000 Kč), kterou žalobce zaplatil dodavateli za zajištění propagace jeho obchodní firmy a produktů. Značné nadhodnocení odměny dodavatele žalovaný dovedl již z ceny, kterou za odvysílání sponzorského vzkazu požadovala Česká televize (127.050 Kč za uvedení sponzorských vzkazů 5 subjektů, tj. cena sponzorského vzkazu pro jeden subjekt činila 25.410 Kč). V porovnání se zaplacenou cenou dodavateli byly zcela marginální i náklady na samotnou výrobu sponzorského vzkazu, za níž dodavateli zaplatil částku 2.400 Kč. Soud se závěrem žalovaného o nestandardní výši úplaty poskytnuté dodavateli za shora vymezených okolností plně ztotožňuje. Je jistě naprosto neobvyklé, aby odměna za obstarání určité služby násobně převyšovala její hodnotu (zhruba třicetinasobně), tak jak tomu bylo v projednávaném případě. Zcela bez významu je v této souvislosti argumentace žalobce, že jako malá rodinná firma skutečnou cenu služby znát nemohl ani orientačně. Jednak v souladu se závěry žalovaného platí, že žalobci nic nebránilo se seznámit s veřejně přístupným ceníkem inzerčních služeb, jež poskytuje Česká televize, a seznat z něj skutečnou cenu za zveřejnění sponzorského vzkazu (lze očekávat, že by takto postupoval i běžný spotřebitel při pořízení určitého plnění, s nímž nemá předchozí zkušenost, tím spíše tuto zcela minimální míru opatrnosti měl projevit statutární orgán žalobce, jenž je přímo ze zákona vázán standardem péče řádného hospodáře). Argumentace žalobce je v tomto směru lichá dále z důvodu, že i pokud by soud zcela pominul právě uvedené, pak nedodržení ani elementární úrovně opatrnosti ze strany žalobce vyplývá ze samotného způsobu sjednání odměny obstaratele – odměna byla sjednána značně neurčitě jako souhrnná částka ve výši 1.200.000 Kč, z níž není nijak patrné, jaká část z ní bude použita zajištění služby (tj. výrobu a zveřejnění vzkazu v České televizi) a jakou část tvoří samotná cena za zprostředkování této služby dodavatelem žalobce, tj. provize. Přitom právě na jednoznačném vymezení výše provize (například procentním vyjádřením z ceny služby či jiným přezkoumatelným způsobem) měl statutární orgán žalobce jednoznačně trvat, neboť jedině tak

mohl porovnat nabízenou cenu s jinými cenovými nabídkami na trhu a dostat požadavků na něj kladeným ohledně hospodárného a racionálního nakládání s majetkem obchodní korporace při vstupu na trh, s nímž má podle vlastního vyjádření minimální zkušenosti. Na základě shora uvedeného proto lze shrnout, že cena služby a způsob jejího sjednání, jež se vymykají běžným standardům, představují v projednávané věci jasnou indicii nasvědčující tomu, že daňový subjekt měl vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na dani z přidané hodnoty.

Ve shodě s žalovaným lze za přinejmenším netypický označit i způsob sjednání transakce. Vymezení podmínek smluvního vztahu na propagaci obchodní firmy a produktů žalobce daného významu (s plněním přesahujícím milion korun) na společenské akci bez předchozího průzkumu trhu učiněné osobou, jež není oprávněna společnost zastupovat (společníkem), jistě nepředstavuje obezřetný a běžný přístup v případě, kdy se jedná o zcela novou formu obchodní spolupráce s dodavatelem (na tom nic nemění ani blíže nespecifikovaná „stará známost“ se zástupcem dodavatele). A to více by bylo možné očekávat obezřetný přístup ze strany žalobce, k němuž však v projednávané věci nedošlo – z výsledku jednání žalobce je patrné, že tito prakticky rezignovali na jakékoliv bližší zkoumání konkrétních podmínek realizace služby. Za situace, v níž jednatele společnosti, tj. osoby ze zákona mající v obchodní korporaci klíčové postavení (a to jak „dovnitř“ korporace při obchodním vedení, tak „navenek“ při jednání se třetími osobami), v rámci svědecké výpovědi uvedou natolik povrchní přístup k významnému obchodnímu případu (např. neověřování cenových relací pořizované služby), daná skutečnost bez dalšího musí založit vážné pochybnosti o standardním průběhu předmětného obchodu, neboť jistě není běžná situace, že by čelní představitel obchodní korporace přistupoval k prosazování a ochraně jejích zájmů natolik laxním způsobem.

Pochybnosti vzbuzuje i samotný obsah propagace – a to jak ve vztahu k ceně (k tomu viz výše), tak schopnosti reálně oslovit potenciální zákazníky žalobce. V souvislosti s uvedením stručného vzkazu „*tento pořad Vám přináší vejebe partner – výroba dvířek do sádrokartonů*“ v délce 10 vteřin dvakrát v průběhu pořadu Zázraky přírody, tj. pořadu nemajícího žádné spojitosti s podnikáním žalobce, za poměrně významnou cenu (v porovnání s celkovými příjmy žalobce vyplývajících z daňového přiznání) lze v případě řádného hospodáře očekávat, že daná propagace bude součástí určité ucelené strategie či bude jinak racionálně odůvodnitelná, k čemuž ovšem v projednávané věci nedošlo.

Nedůvodná je polemika žalobce týkající se platnosti smlouvy, na jejímž základě došlo k realizaci zkoumané transakce. Žalovaný platnost smlouvy nijak nezpochybňoval, nerozporoval ani to, že k obchodu skutečně došlo, vyjádřil pouze (odůvodněné) pochybnosti nad standardností právního vztahu z ní vzniklého.

Soud pro uvedené uzavírá, že v rámci posuzovaného obchodního řetězce existují významné nestandardnosti, přičemž tyto nestandardnosti – některé samostatně a tím spíše všechny ve svém souhrnu coby koherentní řetězec nepřímých důkazů – opravňují závěr daňových orgánů, dle něhož žalobce o svém zapojení do podvodu na DPH přinejmenším vědět měl. Správce daně proto unesl důkazní břemeno na něj ve smyslu shora citované judikatury kladené.

Vzhledem k tomu, že správní orgány unesly své důkazní břemeno stran objektivních skutečností nasvědčujících vědomému zapojení žalobce do podvodu na DPH, bylo na žalobci, aby prokázal, že v této souvislosti přijal dostatečná opatření, která po něm bylo možno

rozumně požadovat. Povinností daňového subjektu totiž není jen zachovávat náležitou míru obezřetnosti, především vzhledem k povaze poskytovaných služeb, nýbrž i přijetí přiměřených opatření k zamezení podvodům.

Žalobce v žalobě opřel závěr o přijetí dostatečných opatření k zamezení podvodům o získání informací z obchodního rejstříku a seznamu nespolehlivých plátců DPH. Tato opatření jsou však sama o sobě zcela formální a neúčinná. Prověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících je v případě navazování nových obchodních vztahů prakticky nezbytným a zcela základním opatřením, které však o faktické povaze zkoumaných obchodních subjektů příliš nevypovídá. Tímto způsobem lze totiž ověřit pouze základní evidenční údaje, nikoli však skutečný, případně dokonce podvodný charakter jejich činnosti. Pokud se jedná o žalobcem v replice odkazované vyjádření Generálního finančního ředitelství ze dne 12. 5. 2017, pak k němu soud uvádí, že shora uvedené úvahy soudu nijak nevyvrací. Obsahem daného vyjádření je totiž pouze konstatování, že v případě, jehož se vyjádření týkalo, Generálního finančního ředitelství postupovalo stejným způsobem jako běžná společnost soukromého práva, přičemž určitou skutečnost ověřovalo **mimo jiné** v obchodním a insolvenčním rejstříku a v seznamu nespolehlivých plátců. Soud v žádném případě nezpochybňuje vhodnost prověrky dodavatele ve veřejných rejstřících, jedná se však o základní krok, který sám o sobě nemůže být dostačujícím (a to zvláště v projednávané věci, v níž byly dány zřejmé nestandardnosti v celém průběhu transakce).

V této souvislosti je třeba uvést, že na projednávanou věc nijak nedopadá žalobcem citovaná část rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci C-277/14 ze dne 22. 10. 2015, v níž soud uvážil, že *„i když taková osoba povinná k dani může být povinna, pokud disponuje indiciemi připouštějícími podezření na existenci nesrovnalostí nebo podvodu, informovat se o subjektu, od kterého zamýšlí pořídit zboží nebo služby, aby se ujistila o jeho spolehlivosti, nemůže daňová správa nicméně od této osoby povinné k dani obecně vyžadovat, aby ověřila, že vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a zda splnil své povinnost podat daňové přiznání a uhradit DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu na straně subjektů na vstupu, nebo aby v tomto ohledu měla k dispozici doklady“*, neboť ihned v následujícím odstavci Soudní dvůr Evropské unie dospěl k závěru, že *„s ohledem na výše uvedené úvahy je třeba odpovědět na položené otázky tak, že ustanovení šesté směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní úpravě, jako je úprava dotčená v původním řízení, která osobě povinné k dani odepírá nárok na odpočet DPH splatné nebo zaplacené za zboží, které jí bylo dodáno, z důvodu, že faktura byla vystavena subjektem, jenž musí být s ohledem na kritéria stanovená touto právní úpravou považován za neexistující subjekt a je nemožné určit skutečnou totožnost dodavatele zboží, s výjimkou případu, kdy bylo s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž bylo po osobě povinné k dani požadováno provést ověření, která jí nepřísluší, **prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně DPH, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.** (zvýrazněno zdejší soudem)“*. V projednávané věci právě takové okolnosti objektivní povahy zakládající vědomí žalobce (ve formě minimálně nevědomé nedbalosti) o podvodu na DPH prokázány byly (viz shora).

Na základě shora uvedeného se soud proto ztotožnil s hodnocením žalovaného, dle něhož žalobce nepřijal taková opatření, která by byla způsobila osvědčit jeho dobrou víru v to, že se daňového podvodu neúčastnil.

Pokud se jedná o námitku opírající se o tvrzení, že rozhodné okolnosti, z nichž je dovozován daňový podvod, nastaly až po uskutečnění předmětné transakce, a zároveň, že žalovaný nereagoval na odvolací námitku obsahující toto tvrzení, pak ji soud neshledal důvodnou. Žalovaný odůvodnil závěr o existenci daňového podvodu mj. personálním propojením dodavatele a společnosti Praha Production Servis, s. r. o. (dalšího článku řetězce), formálním charakterem sídla této společnosti (na dané adrese formálně sídlí velké množství subjektů, které se tam fakticky nevyskytují) a nestandardní povahou podnikání dodavatele a citované společnosti, přičemž platí, že všechny tyto skutečnosti existovaly již v okamžiku uskutečnění posuzovaného obchodního případu a ve spojení s chybějící daní z přidané hodnoty a následnou nekontaktností obou subjektů je založen přesvědčivý závěr o daňovém podvodu.

Závěr

Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VI. Náklady řízení

Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal, protože žalobce ve věci úspěch neměl a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal.

P o u č e n í : **Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.**

V Plzni dne 21. března 2018

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: L. K.