



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučera a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci žalobce: **IMAO electric CZ, s.r.o.** se sídlem Třebíčská 774, Velké Meziříčí, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2014, č. j. 13553/14/5000-14305-701707, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2014, č. j. 13553/14/5000-14305-701707 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému zpět k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v celkové výši **3 000 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 1. 2013, č. j. 45539/13/2913-05700-703011 (dále jako „prvostupňové rozhodnutí“) a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Prvostupňovým rozhodnutím doměřil správce daně žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v celkové výši 1 117 878 Kč a sdělil penále ve výši 223 575 Kč.

II. Relevantní skutkové okolnosti projednávané věci

Již z informací zaevidovaných pod č. j. 8400/10 ze dne 10. 2. 2010 byl správce daně informován Finančním úřadem Ostrava I, který v rámci vyhledávací činnosti u společnosti Hot light rays s.r.o., se sídlem Sokolská třída 1263/24, Ostrava (dále jen „Hot light rays“) zjistil, že této společnosti byly žalobcem zaslány platby na bankovní účet, které byly obratem v hotovosti vybrány. Uvedený subjekt byl zcela nekontaktní a nespolupracující. V podaných daňových přiznáních za období 2. čtvrtletí 2008 až duben 2009 byla vždy uskutečněná zdanitelná plnění nepatrně vyšší než zdanitelná plnění přijatá a výsledná daňová povinnost byla minimální. Podle uvedeného finančního úřadu šlo v případě společnosti Hot light rays o subjekt zapojený do řetězce firem, jenž slouží ke snížení daňové povinnosti.

V návaznosti na tyto informace a svou vlastní vyhledávací činnost správce daně zahájil u žalobce dne 24. 10. 2011 daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2008 a 3. čtvrtletí roku 2009 v rozsahu kontroly správnosti uplatněné daně na vstupu. Během uvedené daňové kontroly vyvstaly u správce daně pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění spočívajícího v nákupu kabelů od společnosti Hot light rays, na základě kterého si žalobce ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2008 nárokoval odpočet daně na vstupu ve výši 1 117 878 Kč. Pochybnosti správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění pramenily zejména ze zjištění ohledně obchodního a zábavního centra City park Jihlava, kde měla být dodávka kabelů realizována a z nekontaktnosti společnosti Hot Light rays.

V důsledku toho správce daně vyzval žalobce, aby prokázal faktické uskutečnění zdanitelných plnění dle předložených dokladů, neboť zpochybněním těchto dokladů došlo k přesunu důkazní břemene zpět na žalobce. Ani po učiněných výzvěch žalobce pořízení předmětného plnění neprokázal a správce daně tak neuznal jeho nárok na odpočet DPH. Na základě výsledku daňové kontroly, která byla se žalobcem projednána 28. 1. 2013, vydal správce daně výše uvedené prvostupňové rozhodnutí.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které opřel o argument, podle kterého všechny tvrzené skutečnosti prokázal obsahem svých evidencí, přičemž mu nelze dávat k tíži nekontaktnost dodavatele. Žalovaný následně ve světle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) zaujal jiný právní názor než správce daně. Dle žalovaného nebylo možné považovat nekontaktnost dodavatelů za relevantní důvod pro přenesení důkazního břemene na daňový subjekt. Podle žalovaného může k překlopení důkazního břemene dojít pouze za existence objektivních okolností případu, které je správce daně povinen definovat, a které prokazují, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl nebo vědět

mohl. Objektivní skutečnosti o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že je součástí o podvodu na DPH, žalovaný v daném případě skutečně dovodil.

Vycházel přitom i z dalších zjištění a podkladů správce daně. Žalobce o společnosti Hot Light rays během daňového řízení mj. uvedl, že tuto společnost předtím neznal a žádný jiný obchod s ní neuzavřel. Žalobce také uvedl, že neznal jednatelku společnosti Hot Light rays ani adresu kanceláří a skladů. Neznal ani původ kabelů. Dodávka kabelů na stavbu společnosti ROSS Holding byla společností Hot Light rays uskutečněna na základě jeho dispozice. Doklady týkající se této dispozice však neměl. O společnosti Hot Light rays bylo dále zjištěno, že vznikla nedlouho před uskutečněním předmětného obchodu a začátkem roku 2012 byla zrušena s likvidací. Do obchodního rejstříku byla zapsána dne 26. 2. 2008, přičemž rozšíření předmětu podnikání o zprostředkování obchodu a služeb a velkoobchod bylo zapsáno dne 24. 6. 2008. Od 20. 6. 2008 byla zapsána i nová jednatelka společnosti. Správce daně přitom zjistil, že dispoziční právo k účtu číslo 43-2753280237/0100, kam přijala společnost Hot Light rays platby od žalobce měla jednatelka společnosti dispoziční právo jen do 28. 9. 2008. V předmětném období měl dispoziční právo Z. H., bytem L. 1364, V. n. M.

Mimo shora popsaného pak správce daně dále zjistil, že společnost Corina group, s.r.o., Sokolská třída 1263/24, Ostrava (dále jen „Corina group“), od které měl ve 3. čtvrtletí 2009 žalobce nakoupit kabely a dodat je také společnosti ROOS Holding, je nekontaktní, nenachází se v uvedeném sídle a na této adrese s ní není evidována žádná nájemní smlouva. Obchod nese podobné znaky (předmět obchodu, absence písemné smlouvy, dodání nekontaktním dodavatelem) jako transakce se společností Hot Light rays. Jednatelkou společnosti Corina group byl pan M. H., bytem L. 1364, V. n. M., což nasvědčuje personálnímu propojení v rámci řetězce nekontaktních společností. Podle svého tvrzení žalobce o této společnosti rovněž nic nevěděl, nikdy jindy spolu neobchodovali a seznámili se rovněž na výběrovém řízení u společnosti ROSS Holding.

K podložení svého závěru, že předmětné zdanitelné plnění bylo součástí daňového podvodu, jakož i závěru o nebezpečném a nestandardním jednání žalobce pak předestřel žalovaný následujícími jedenácti objektivními skutečnostmi:

- Nekontaktnost dodavatele a zároveň dopravce zboží společnosti Hot Light rays
- Sjednání obchodu v řádu milionů Kč ústní formou bez bližšího prozkoumání identity dodavatele
- Prokázání zdanitelného plnění jen daňovým dokladem a nemožnost prokázání jinými důkazními prostředky
- Společnosti v rámci obchodního řetězce vznikly těsně před uskutečněním obchodu anebo před ním došlo ke změně jednatelů.
- Obchodní spolupráce vznikla na základě kontaktu s osobou, jejíž jméno si žalobce nevybavoval, i když se jedná o ojedinělý obchod v řádu milionů Kč.
- Personální propojení osob v řetězci.

- Částky uhrazené nekontaktními dodavateli jsou ihned po připsání na účet obratem v hotovosti vybírány.
- Za zboží nebyla požadována ze strany dodavatele žádná záloha.
- Nestandardní způsob placení zboží spočívající v úhradách od konečného příjemce směrem k nekontaktnímu dodavateli.
- Není znám původ zboží, nelze dohledat původního vlastníka. Oproti běžnému obchodnímu styku neexistuje písemná smlouva, průvodní dokumenty ke zboží, ze kterých je zřejmý výrobce, technické údaje apod., pojištění proti možnému obchodnímu riziku, zničení či ztrátě. Žalobce nic takového nepožadoval, byť se jednalo o zboží v hodnotě několika milionů Kč.
- Jednání jednatele žalobce nelze s ohledem na výše uvedené označit za péči řádného hospodáře, který má činit právní úkony týkající se obchodní společnosti odpovědně a svědomitě. Tento požadavek stanovoval § 135 odst. 2 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, s odkazem na § 194 odst. 5 téhož zákona.

Následně proto žalobce seznámil s existencí takovýchto objektivních skutečností a vyzval jej k vyjádření. Ani po vyjádření žalobce svůj názor nezměnil a podané odvolání proto napadeným rozhodnutím zamítl.

III. Obsah žaloby

Žalobce se závěry žalovaného nesouhlasil, a proto podal ke zdejšímu soudu žalobu, v jejímž úvodu shrnul dosavadní procesní průběh, jakož i podstatu svých námitek. Podle žalobce dospěl žalovaný k nesprávným skutkovým zjištěním a v důsledku toho věc nesprávně právně posoudil. Tvrzení žalovaného o tom, že žalobce měl a mohl vědět, že předmětná dodávka je součástí podvodu, nemá oporu v provedeném dokazování a nezakládá se na skutečnosti.

Žaloba je dále rozdělena do tří žalobních bodů. Žalobce předně namítal, že nemohl vědět, že se účastní podvodu na DPH. Jeho jednáním k žádnému podvodu nedošlo, neúčastnil se ani podvodu jiného daňového subjektu. V rámci podnikání totiž běžně dochází k tomu, že zboží putuje od dodavatele přímo ke konečnému zákazníkovi, přičemž o dodávce kabelů řádně a standardním způsobem účtoval, cenu uhradil, a kdyby předmětná transakce neproběhla, nemohlo by dojít k převzetí kabelů společností ROSS Holding, neboť jinou kabeláží žalobce nedisponoval. Namítal proto, že reálné uskutečnění transakce přesně podle sjednaných podmínek řádně doložil předložením dokladů, a to i včetně dokladů o dodávce kabeláže konečnému zákazníkovi - společnosti ROSS Holding. K okolnostem dodání kabeláže společnosti ROSS Holding a průběhu celé transakce vůbec navrhl žalobce výslech R. S., v dané době jednatele uvedené společnosti a také P. J., který působil jako obchodní ředitel. Současně žalovanému vytkl, že pochybil, když výslech těchto osob neprovedl již dříve v daňovém řízení. K průběhu dodání ze strany společnosti Hot light rays pak žalobce navrhl výslech jednatelky (t.č. likvidátorky) této společnosti paní E. M. a vyzval soud, aby si od ní vyžádal účetní záznamy k předmětnému obchodnímu případu.

Dalším žalobním bodem byl nesouhlas žalobce s tím, že správce daně nevzal v potaz všechny okolnosti případu, když nerozšířil daňovou kontrolu i na daň na výstupu, kterou tak vůbec nezohlednil. To je v rozporu se samotným pojetím zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“), podle kterého je výsledná daňová povinnost dána rozdílem mezi daní na vstupu a daní na výstupu, jakož s § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, podle nějž je cílem správy daní stanovit daň ve správné výši. V této souvislosti odkázal i na rozhodnutí Ústavního a Nejvyššího správního soudu.

S úvodním žalobním bodem pak souvisela i závěrečná námitka žalobce, ve které zpochybnil, že by žalovaným předestřené objektivní skutečnosti nějak dokládaly jakoukoliv účast žalobce na daňovém podvodu. Odkázal také na nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07 a uvedl, že pouze z důvodu nekontaktnosti dodavatele nelze přičítat k tíži žalobce. Uzavřel pak, že napadené rozhodnutí je s ohledem na shora uvedené nezákonné a navrhl, aby soud napadené i prvostupňové rozhodnutí, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření především odkazoval na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Blíže pak uvedl, že žalobce měl vědět a mohl o tom, že mu bylo dodáno zboží při podvodném jednání. Zásadní v této souvislosti dle žalovaného bylo, že žalobce nepřijal v souvislosti s možným podvodným jednáním žádná opatření. Odmítnutí nároku na odpočet bylo dle žalovaného plně v souladu se soudní judikaturou.

Dále žalovaný připomenul, že prokazovanou skutečností bylo dodání zboží od společnosti Hot Light rays. Převzetí a zaplacení zboží konečným zákazníkem nemohlo předmětnou prokazovanou skutečnost nijak prokázat, a to ani, pokud by bylo podepřeno svědeckými výpověďmi jednatele nebo obchodního ředitele společnosti ROSS Holding. Správce daně tak postupoval správně, když navrhované výsledky svědků neuskutečnil. K argumentaci odvolávající se na předložení řádných dokladů žalobcem žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí, podle kterého se důkazní břemeno přenáší zpět na daňový subjekt, jestliže správce daně prokáže důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jestliže je tento postup v souladu s judikaturou Soudního dvora. Výsledek E. M. pak nemůže dosvědčit uskutečnění dodávek kabeláže ve 4. čtvrtletí roku 2008, neboť jednatelkou společnosti Hot Light rays je E.a M. až od 13. 2. 2012. Navržený výsledek proto není důvodný.

K námitce týkající se požadovaného rozšíření rozsahu daňové kontroly i na daň na výstupu, žalovaný uvedl, že zjištění, že žalobce neprokázal nárok na odpočet daně na vstupu, ještě neznamená, že nemohl dodat zboží společnosti ROSS Holding a uskutečnit tak zdanitelné plnění. Nerozšířením daňové kontroly správce daně ze zákonných mezí nijak nevybočil. Ve vztahu k přičitatelnosti toho, že je dodavatel žalobce nekontaktní, žalovaný zopakoval, že žalobci bylo kladeno k tíži zejména to, že nepřijal žádná rozumně vyžadovaná opatření, což je požadavek plně souladný s judikaturou Soudního dvora. Citovaný nález

Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 2096/07 na projednávanou věc nedopadá, neboť v tehdy řešeném případě se jednalo o situaci, kdy byla nekontaktnost dodavatele jednoznačným důvodem pro závěr správce daně o nedodání zboží tímto dodavatelem. K tomu nyní nedošlo.

V. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná**.

Vzhledem k tomu, že žalobce ani žalovaný nevyjádřili svůj nesouhlas s projednáním věci bez nařízení jednání a vzhledem k tomu, že soud neshledal potřebu provádět dokazování (viz níže), rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.

Podstatou projednávané věci bylo posouzení důvodnosti odepření nároku na odpočet DPH na vstupu. K této otázce se vztahoval jak první, tak třetí žalobní bod, soud proto o nich posoudil společně, a to s důrazem na klíčovou otázku pro posouzení věci, tedy existenci takových okolností případu, ze kterých žalovaný dovodil, že žalobce mohl vědět, že se účastní daňového podvodu [bod IV.a)]. Vedle toho žalobce namítal, že závěry správce daně o neuznání odpočtu daně na vstupu měly být zohledněny i na dani na výstupu - mělo dojít k rozšíření rozsahu daňové kontroly [bod IV.b)].

V.a) Neopatrné jednání žalobce a jeho účast na daňovém podvodu

Vnitrostátní právní úprava DPH je založena na směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „recast šesté směrnice“), která navazuje na šestou směrnici Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. V tomto ohledu je proto třeba připomenout, že veškeré vnitrostátní orgány jsou při uplatňování národního práva povinny vykládat toto právo v co možná největším rozsahu ve světle znění a účelu unijního práva, aby tak dosáhly výsledku jím zamýšleného (v tomto smyslu např. rozsudek SDEU ze dne 8. 10. 1987, *Kolpinghuis Nijmegen*, 80/86, Recueil, s. 3969).

Přesně jak uvedl žalovaný, Soudní dvůr skutečně stanovil s ohledem na zásadu neutrality systému DPH a také zásadu právní jistoty nepřekročitelné meze, za kterých je možné odmítnout nárok na odpočet DPH v případě, že je nárokován zneužívajícím nebo podvodným způsobem. Jak ale konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 9. 2014, č.j. 9 Afs 57/2013-37 (shodně též rozsudek ze dne 21. 5. 2015, č.j. 9 Afs 181/2014-34), z judikatury Soudního dvora jasně vyplývá, že je nejprve potřeba zkoumat, zda vůbec byly splněny podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet daně (bod 31 rozsudku ze dne 6. 12. 2012 ve věci C-285/11, *Bonik EOOD*), a to hmotněprávní a formální podmínky stanovené v recastu šesté směrnice, které v sobě zahrnují to, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury, a dále

že tato faktura obsahuje veškeré údaje požadované směrnicí (bod 44 rozsudku ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*).

Za situace, kdy z tohoto posouzení vyplývá, že byly naplněny hmotněprávní a formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet, zásadně jej pak již nelze odmítnout. Odpočet DPH je totiž nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen (k tomu viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 6. července 1995, *BP Soupergaz*, C - 62/93, Recueil, s. I - 1883, bod 18, a ze dne 21. března 2000, *Gabalfriša a další*, C - 110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43).

Nárok na odpočet lze v tomto případě odmítnout pouze za situace, kdy je uplatňován podvodně nebo zneužívajícím způsobem. V souvislosti s podvody na DPH (nejčastěji uskutečňované jako tzv. karuselové podvody) jsou zásadními rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C - 354/03, C - 355/03 a C - 484/03, *Optigen a další* a ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C - 439/04 a C - 440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, v nichž bylo konstatováno, že v případě, kdy s přihlédnutím k objektivním skutečnostem bude prokázáno, že se dodání uskutečnilo pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo mohla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, nemohlo by dojít k přiznání nároku na odpočet DPH. Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008 - 162, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publ. pod č. 2172/2011 Sb. NSS, ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60 nebo ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014 - 52), přičemž Soudní dvůr na uvedených závěrech setrvává i po přijetí recastu šesti směrnic - srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 7. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*.

Ze shora uvedeného vyplývá, že k aplikaci judikatury vztahující se k vyloučení odpočtu DPH nárokovaného zneužívajícím nebo podvodným způsobem, dochází až v případě, kdy jsou splněny hmotněprávní a formální podmínky pro uznání nároku na odpočet, a ten tak již zásadně nelze omezit. V případě, že není prokázáno faktické přijetí zdanitelného plnění nebo v případě formálních nedostatků daňového dokladu, nebude totiž nárok na odpočet obecně uznán již z těchto důvodů.

V nyní posuzované věci ale žalovaný na základě popsané soudní judikatury poopravil v odvolacím řízení závěry správce daně, když dovodil, že podmínky stanovené touto judikaturou je potřeba zkoumat i z hlediska oprávněnosti přesunu důkazního břemene (ohledně prokázání přijetí zdanitelného plnění) zpět na žalobce. Žalovaný dospěl k závěru, že jednání žalobce bylo natolik neopatrné až nezodpovědné, že o podvodném jednání v daném případě skutečně vědět mohl a měl. Důkazní břemeno tak bylo podle žalovaného důvodně přeneseno zpět na žalobce a bylo na něm, aby prokázal, že zpochybněná plnění (dodávka kabelů) byla uskutečněna, a to plátcem uvedeným na předmětných fakturách.

Krajský soud v této souvislosti předně uvádí, že výše popsané pochybnosti, jakož i ostatní okolnosti případu jsou skutečně intenzivní a mohou vést k závěru o nestandardním a neopatrném jednání žalobce. Tomuto závěru však nepředchází jednoznačné posouzení toho,

zda vůbec došlo ke splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně. Pakliže žalovaný výslovně nezpochybnil závěry správce daně ohledně neprokázání faktického uskutečnění zpochybněného zdanitelného plnění a přitom zkoumal, zda žalobce mohl vědět, že toto plnění bylo součástí obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem, nejenže nedostal požadavkům citované judikatury, ale svůj postup také zatížil zjevným logickým rozporem. Aniž by totiž žalovaný učinil jednoznačný závěr o tom, že k faktickému přijetí zdanitelného plnění (dodávky kabelů) došlo, dovodil, že žalobce mohl vědět, že se účastní podvodu. O účasti na daňovém podvodu však nelze hovořit za situace, kdy nebylo postaveno najisto, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno tak, jak vyplývá z příslušné faktury. Žalovaný navíc nijak nezkoumal, v čem přesně měl daňový podvod v nyní posuzované věci vlastně spočívat.

V této souvislosti lze analogicky odkázat na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 6. 2015, č. j. 10 Af 69/2014 – 42, jenž se zabýval skutkově obdobným případem, a zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č.j. 9 Afs 163/2015 - 44, který zmíněný rozsudek krajského soudu potvrdil. Oba soudy žalovanému vytkly, že neprovedl jednoznačnou úvahu, zda k faktickému přijetí zdanitelného plnění došlo a přesto hovořil o účasti žalobce na daňovém podvodu. Vytkly mu i to, že se přitom zaměřil na splnění subjektivního kritéria, když zkoumal, zda žalobce přijal opatření, která po něm lze rozumně vyžadovat k ověření, že se neúčastní daňového podvodu, ale nevěnoval se již objektivní stránce případu, která by z povahy věci měla předcházet.

Co se rozumí podvodem na DPH, bylo opakovaně judikováno Soudním dvorem i Nejvyšším správním soudem (např. rozsudek ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009-274). Tímto pojmem se označují 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 (recastu šesté směrnice), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Generální advokát D. R.-J. C. ve svém stanovisku k věci *Kittel* k pojmu podvod na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují, ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH.

Bez existence podvodného jednání (daňového úniku) je otázka zkoumání toho, zda daňový subjekt jednal natolik neobežretně, že mohl vědět, že se účastní daňového podvodu, předčasná. Existence daňového úniku je totiž základním předpokladem pro to, aby žalobce mohl být odpovědný za účast na daňovém podvodu. Je na správci daně (žalovaném), aby popsál, v čem měla spočívat jeho podstata, kvalifikoval jej a vyličil řetězec skutkových okolností, ze kterých by v souhrnu bylo možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (viz již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015, č.j. 9 Afs 163/2015 - 44).

I v nyní projednávané věci se žalovaný zabýval primárně otázkou, zda žalobce jednal natolik neopatrně, a tedy mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH (subjektivní kritérium), blíže však pominul specifikaci skutečností, v čem měl tvrzený podvod spočívat. Z judikatury Soudního dvora, ale také Nejvyššího správního soudu, sice vyplývá, že se od podnikatele očekává určitá míra obezřetnosti (viz např. rozsudek ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of*

Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další, C - 384/04, bod 33 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343), stejně tak je nicméně nutné, aby bylo zřejmé, v čem ono podvodné jednání spočívalo.

Žalovaný však mechanismus, jakým měl daňový podvod probíhat, vůbec nepopsal a ani neuvedl, kde vlastně došlo k jakémukoliv daňovému úniku. Ve shodě s ustálenou judikaturou samozřejmě ani zdejší soud netvrdí, že je povinností správních orgánů (či dokonce správních soudů) prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60 nebo ze dne 17. 9. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014-52). Žalovaný hovořil o personálním propojení dodavatelů žalobce, o jejich nekontaktnosti nebo o tom, že společnost Hot Light rays ve svých příznáních vykazovala (na základě vysokých přijatých i uskutečněných zdanitelných plnění) minimální daňovou povinnost. Nikde však nepřiblížil, z čeho důvodně dovozuje, že v rámci těchto transakcí došlo ke vzniku daňového úniku; o tom lze pouze spekulovat. Jestliže by přitom došlo k úhradě všech daňových povinností všemi subjekty v naznačeném řetězci, byly by všechny shora popsané okolnosti naprosto bez významu.

Pokud tedy žalobce namítal, že předestřené objektivní okolnosti případu nijak nedokládají jeho účast na daňovém podvodu, krajský soud se s touto námitkou ztotožňuje. Ačkoli popsané okolnosti případu v souhrnu opodstatňují závěr o neopatrném a nestandardním jednání žalobce, není z nich najisto postaveno, že k nějakému podvodu na DPH vůbec došlo. Uvedená zjištění svědčí o dosti nestandardním průběhu jednotlivých transakcí, nevyplyvá z nich však, kde mělo dojít k daňovému úniku, tedy k „ochuzení“ veřejných rozpočtů o neuhrazenou daň a v čem podstata takového daňového podvodu spočívala.

Popsané pochybení žalovaného pak nevyhnutelně dopadá i na související žalobní námitky, které je potřeba posuzovat právě ve světle uvedených nejasností. Skutečnost, že z napadeného rozhodnutí nelze dovodit jednoznačný závěr, zda žalobce prokázal přijetí dodávky kabelů, brání krajskému soudu, aby konkrétně posoudil otázku, zda došlo k důvodnému zpochybnění žalobcem předložených dokladů. Žalovaný totiž vycházel zároveň ze zjištění a závěrů správce daně, podle kterého žalobce neprokázal faktické přijetí zpochybnění zdanitelného plnění a současně hovořil o existenci daňového podvodu v rámci těchto transakcí. To ovšem indikuje, že zpochybněné zdanitelné plnění považoval za uskutečněné a o jakémkoliv přesunu důkazního břemene zpět na žalobce by už pak nebylo možné hovořit. Vzhledem k tomuto rozporu není krajský soud schopen uvedenou námitku kvalifikovaně posoudit, aniž by nahrazoval činnost žalovaného. Bude právě na žalovaném, aby tuto otázku v dalším řízení posoudil jednoznačným a přezkoumatelným způsobem tak, aby bylo jasné, zda žalobce zpochybněnou transakci prokázal či nikoliv.

Obecně lze ale k této námitce říci, že prokazování přijetí zdanitelného plnění je samozřejmě prvotně záležitostí dokladovou (formální), současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Daňový subjekt unese důkazní břemeno předložením formálně bezvadných daňových dokladů (srov. § 73 odst. 1 zákona

o DPH). Následně je to pak správce daně, který nese důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetnictví jiných záznamů (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu). K opětovnému přesunu důkazního břemene na daňový subjekt dojde tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu. Je třeba zdůraznit, že „*správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68). Jestliže tedy není prokázáno, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nálezh Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 SbNU 131, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013 – 45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 – 32).

Na tomto místě lze tedy obecně uzavřít, že předložení dokladů, byť formálně bezvadných, nemůže obstát, pokud vyvstaly pochybnosti o přijetí zdanitelného plnění – dodávce předmětné kabeláže. Krajskému soudu však nyní nepřísluší, aby je blíže posuzoval. Jak vyplývá z části II. odůvodnění tohoto rozsudku, správce daně svůj závěr o neprokázání přijetí zdanitelného plnění postavil na souhrnu hned několika jasně popsanych a vymezených pochybností a na žalovaném bude, aby se s těmito zjištěními v dalším řízení jednoznačným způsobem vypořádal. S tím souvisí i otázka navržených svědeckých výpovědí. Výsledek navržených svědků je totiž dle názoru krajského soudu nyní předčasný, neboť není zřejmé, zda skutečnost, kterou měly tyto výpovědi prokázat (přijetí zpochybněného zdanitelného plnění), je vůbec sporná. Návrh na výsledek svědků, proto bude muset opětovně posoudit žalovaný a znovu rozhodnout, zda jsou potřeba.

Posouzení žalobní námitky odvolávající se na to, že žalobci nelze klást k tíži nekontaktnost jeho dodavatelů, lze pak rozvinout do dvou rovin. Prvá rovina představuje nekontaktnost dodavatele jako důvod ke zpochybnění předložených dokladů. Přes nejasný obsah napadeného rozhodnutí lze zdůraznit, že předložené doklady nebyly zpochybněny pouze s ohledem na nekontaktnost společnosti Hot Light rays, ale i z jiných důvodů. Tato skutečnost nadto může vést ke zpochybnění odkladů i sama o sobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 – 72). Nekontaktnost dodavatele není totiž v této souvislosti žalobci kladena k tíži, nutí jej však k prokázání svých tvrzení jinými důkazními prostředky než těmi, které by získal spoluprací svého dodavatele. Jeho pozici tak tato skutečnost nezhoršuje, ale ani nezlepšuje (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37). Odkaz na nálezh Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, který finančním orgánům vytýkal to, že své závěry postavily toliko na nekontaktnosti dodavatelů a nevzali v potaz další důkazní prostředky, je pak nepřipadný z toho důvodu, že správce daně vycházel i z jiných zjištění. Nehledě na to, že všechny důkazní prostředky budou opětovně posouzeny žalovaným v dalším řízení.

Ve druhém případě pak jde o nekontaktnost jako jednu z indicií, že zpochybněné zdanitelné plnění bylo součástí daňového podvodu, o kterém žalobce mohl vědět. I v tomto případě je nutno zdůraznit, že žalovaný nepostavil své závěry pouze na nedosažitelnosti

dodavatele žalobce, ale i na dalších zjištěních. Nekontaktnost může sama o sobě samozřejmě jen stěží znamenat, že žalobce o podvodu na DPH věděl, nebo mohl vědět. V době dodávek zboží tato skutečnost totiž nemusela být žalobci vůbec zřejmá. Obecně však tato okolnost v souhrnu s dalšími zjištěními může vyvolávat podezření o legálnosti celého obchodu, a indikovat tak existenci podvodného jednání v řetězci. Podle okolností té které věci tak může být tato skutečnost zcela relevantní.

A pokud žalobce namítal, že veškeré finanční toky byly vedeny transparentně přes bankovní účet, jakož i to, že nemohl ovlivnit, jakým způsob s uhrazenými prostředky naložila společnost Hot Light rays, krajský soud připouští, že žalobce samozřejmě způsob výběru z účtu svého dodavatele ovlivnit nemohl. Současně ale stručně dodává, že ani pohyby na bankovních účtech ještě automaticky neznamenají, že přijaté zdanitelné plnění proběhlo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu. Okolnost, že byly peněžní prostředky obratem vybírány, pak navíc může dokreslovat podezřelý charakter celého předmětného obchodu.

V.b) K nezohlednění daně na výstupu

Vzhledem k tomu, že v nyní projednávané věci není s ohledem na shora uvedené zřejmé, jestli správní orgány považují zpochybněné přijaté zdanitelné plnění za realizované či nikoli (žalovaný nezpochybnil závěry správce daně a současně postupoval tak, jako by proběhlo přijetí zdanitelného plnění), není aktuálně otázka, zda má neuskutečnění tohoto plnění vliv i na daň na výstupu, relevantní.

Obecně lze k této problematice říci následující. Daňový řád v ust. § 85 odst. 1 stanoví, že předmětem daňové kontroly jsou daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. V odst. 3 pak daňový řád uvádí, že předmět daňové kontroly prověřuje správce daně ve vymezeném rozsahu, který lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit. Daňové orgány zpravidla stanovují rozsah daňové kontroly na ověřování všech tvrzení a rozhodných skutečností vážících se k daňové povinnosti za určité zdaňovací období, nicméně není vyloučeno, aby správce daně rozsah daňové kontroly zúžil jenom na dílčí otázky - v posuzované věci na uplatněnou daň na vstupu.

V nyní posuzované věci sám žalobce trval na tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu – dodávce kabelů společnosti ROSS Holding – došlo. Obdobnému závěru nasvědčují i vyjádření předsedy představenstva uvedené společnosti. Přestože nebyl průběh tohoto plnění postaven najisto, neznamená to, že by správce daně musel rozsah daňové kontroly rozšířit i na daň na výstupu. Sama skutečnost, že by žalobce neprokázal, že plnění na vstupu proběhlo dle předložených dokladů, totiž ještě neznamená, že nemohl dodat zboží společnosti ROSS Holding a uskutečnit tak zdanitelné plnění, byť možná jiným způsobem, než vyplývá z předložených faktur. Důkazní situace jednotlivých daňových subjektů může být různá, nelze vyloučit, že zdanitelné plnění na výstupu by bylo společností ROSS Holding prokázáno. Prokázání uskutečnění zdanitelného plnění na vstupu a na výstupu je totiž vždy předmětem samostatného posuzování (k tomu shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, č. j. 9 Afs 34/2012-40). Citace částí nálezu Ústavního soudu ze dne 11. 12. 1996, sp. zn. I. ÚS 116/96 a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, č.j. 1

Ans 1/2007, které se vztahují k povinnosti správce daně stanovit a vybrat daně ve správné (zákonné) výši, je proto nepřiléhavá, neboť nezohlednění přiznané a zaplacené daně na výstupu nemusí být s ohledem na předchozí argumentaci nutně nezákonné.

Nad rámec řečeného lze ještě doplnit, že žalobce by mohl být osobou povinnou k dani na výstupu již z toho titulu, že společností ROSS Holding vydal předmětnou fakturu na dodávku kabelů. Podle ust. § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH je totiž osobou povinnou přiznat a zaplatit daň též osoba, která uvede daň na daňovém dokladu. Nejvyšší správní soud v této souvislosti výslovně uvedl, že stanovení daně podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH není podmíněno prokázáním, že se deklarované zdanitelné plnění jednoznačně uskutečnilo (srov. rozsudek ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014-30).

VI. Shrnutí a závěr

Lze tedy uzavřít, že žalovaný dovedl okolnosti svědčící tomu, že žalobce mohl vědět, že se účastní daňového podvodu, aniž by jednoznačným způsobem posoudil závěry správce daně ohledně neprokázání faktického uskutečnění zpochybněného zdanitelného plnění a aniž by blíže zkoumal, v čem přesně měl daňový podvod v nyní posuzované věci vlastně spočívat. Nijak nepřiblížil podstatu tohoto podvodu ani nekonkretizoval, jak mělo dojít ve vzniku daňového úniku. Jeho závěry jsou v tomto ohledu nejen nedostatečné, ale i vnitřně rozporné.

S ohledem na to, jakož i na vše shora uvedené, proto krajský soud rozhodl podle § 78 odst. 1 s. ř. s. tak, že napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení je žalovaný v souladu s ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku.

To znamená, že žalovaný jednoznačným a přezkoumatelným způsobem posoudí závěry učiněné správcem daně ohledně neprokázání faktického přijetí zpochybněného zdanitelného plnění spočívajícího v dodávce kabelů společností Hot Light rays. Musí učinit jednoznačnou úvahu, zda žalobce toto plnění prokázal či nikoli včetně opětovného posouzení toho, zda provede navržené svědecké výpovědi. Teprve tehdy, jestli žalovaný konstatuje prokázání předmětného zdanitelného plnění, bude na místě, aby případně zkoumal, zda toto plnění nebylo součástí transakcí zasažených daňovým podvodem, o kterém mohl žalobce vědět. V takovém případě však musí žalovaný předestřít nejen takové okolnosti, které svědčí o neprofesionálním jednání žalobce, ale primárně důsledně vylíčit takový řetězec skutkových okolností, ze kterých by v souhrnu bylo možné dovozovat, v čem spočívala podstata takového daňového podvodu a k jakému daňovému úniku vlastně došlo.

VII. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl 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. Žalobce byl ve věci úspěšný (rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno), a proto má právo na náhradu nákladů řízení.

Za důvodně, účelně vynaložené náklady vzal krajský soud pouze zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, neboť žalobce nebyl právně zastoupen a sám ani žádné další náklady blíže nekonkretizoval.

P o u ě n í : 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.

V Brně dne 9. 6. 2016

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu