



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdu a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Living Property, a.s.**, se sídlem Poděbradova 16, Ostrava, zastoupeného JUDr. Janem Dobrovolným, advokátem se sídlem Náměstí 75, Valašské Meziříčí, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 3. 2017, č. j. 29 Af 41/2015 – 73,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4114 Kč do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Jana Dobrovolného, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Žalobce podal dne 24. 7. 2013 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období června 2013, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 213 445 Kč. Na základě podaného daňového přiznání zahájil Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj dne 19. 8. 2013 daňovou kontrolu na předmětnou daň.

[2] Po posouzení předložených důkazů dospěl správce daně k závěru, že žalobce nesplnil podmínky § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění (dále jen „zákon o DPH“), neboť v průběhu daňové kontroly nerozptýlil pochybnosti správce daně, které ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyvracejí

věrohodnost a průkaznost předložených důkazních prostředků. S ohledem na závěry daňové kontroly vyměřil správce daně žalobci platebním výměrem ze dne 9. 7. 2014, č. j. 2364614/14/3203-24803-803601, namísto vykázaného nadměrného odpočtu daň z přidané hodnoty za zdaňovací období června 2013 ve výši 127 698 Kč. Důvodem vyměření daně odchylně od daně vyčíslené žalobcem v daňovém přiznání bylo dle zprávy o daňové kontrole ze dne 2. 7. 2014, č. j. 2323614/14/3203-05402-809451, vyloučení nároku na odpočet daně na vstupu dle daňového dokladu ze dne 20. 6. 2013, č. FPZ-44/2013 (č. 201300076), od dodavatele Life Fashion Praha s. r. o. (dále „Life Fashion“) ve výši 341 143 Kč.

[3] Ve zprávě o daňové kontrole správce daně konstatoval, že žalobce neprokázal reálné uskutečnění předmětného obchodního případu. Správce daně měl za to, že uvedený obchodní případ ve skutečnosti neproběhl tak, jak deklaroval žalobce předloženými doklady, přičemž cílem jednání žalobce bylo zneužití systému správy daní a získání nadměrného odpočtu. Správce daně dospěl k závěru, že dodání zboží (tonerů a cartridgí do tiskáren) mezi společnostmi Life Fashion a žalobcem bylo výlučně formální, jelikož veškeré obchodní jednání bylo vedeno mezi společnostmi HOSHI a.s. (dále jen „HOSHI“) a Life Fashion, přičemž následným odběratelem byla společnost HOSHI. Správce daně uzavřel, že zahrnutí žalobce do transakce bylo v rozporu s fungováním tržních principů a konkurenčního prostředí, jelikož společnost HOSHI koupila zboží v konečném důsledku za vyšší cenu, než by mohla, kdyby obchod realizovala přímo se společností Life Fashion. Dále správce daně poukázal na to, že ani jednatel společnosti Life Fashion neznal okolnosti obchodního případu, přičemž je musel konzultovat s obchodním zástupcem žalobce. Správce daně upozornil, že deklarovaný italský dodavatel zboží, společnost HORECA GLOBAL SERVICES EUROPE SRL (dále jen „HORECA“), se zabývá obchodem se zcela odlišným typem zboží, než mělo být předmětem obchodního případu, přičemž v posuzovaném období nevykázala vývoz zboží do České republiky, a že Life Fashion od svého vzniku nezveřejnila žádnou z účetních závěrek.

[4] Proti uvedenému platebnímu výměru se žalobce bránil odvoláním, které žalovaný zamítl a potvrdil platební výměr správce daně. Žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí ztotožnil se závěry správce daně, byť zdůraznil, že správce daně nezpochybil následně dodání zboží společnosti HOSHI, žalobce však neprokázal, že mu bylo předmětné zboží fakticky dodáno společností Life Fashion.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně, který žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Rozsudek odůvodnil nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí spočívající v jeho nesrozumitelnosti, kterou spatřoval ve skutečnosti, že finanční orgány v této věci prezentují vzájemně neslučitelné závěry, když na jedné straně uzavírají, že žalobce uplatnil odpočet v rozporu se zákonem, jelikož neprokázal skutečné přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, na druhé straně však dovozují odepření nároku na odpočet z důvodu podvodného či zneužívajícího jednání žalobce.

pokračování

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[6] Žalovaný (stěžovatel) rozsudek krajského soudu napadl kasační stížností z důvodu jeho nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a nepřezkoumatelnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Námitku nezákonnosti napadeného rozsudku odůvodnil stěžovatel nesouhlasem se závěrem krajského soudu, že správní orgány prezentovaly v odůvodnění svých rozhodnutí dva vzájemně neslučitelné závěry.

[8] Stěžovatel argumentuje, že jak on, tak správce daně dospěli k závěru, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro přiznání odpočtu daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH, konkrétně neprokázal dodání zboží dodavatelem, jak bylo deklarováno, proto nebylo možné uznat uplatněný nárok na odpočet daně. Podle stěžovatele nebylo v předmětném případě prověřování žalobce jako daňového subjektu primárně vedeno za účelem prokázání jeho účasti na daňovém podvodu. V opačném případě by stěžovatel přistoupil k prověřování objektivních okolností svědčících o zapojení žalobce do podvodného jednání či ke zkoumání jeho dobré víry. Stěžovatel připustil, že ve zprávě o daňové kontrole se objevují pasáže hovořící o zneužití systému správy daní a o podvodném jednání daňového subjektu, nicméně z kontextu zprávy je zřejmé, že jde o hodnocení předložených důkazních prostředků, nikoliv jednání žalobce. Závěr správce daně vyznívá jednoznačně tak, že důkazní prostředky neobstály vedle skutečností, které vyšly najevo v průběhu řízení. Závěrem stěžovatel zdůraznil, že v posuzovaném případě byl nárok na odpočet DPH odepřen jednoznačně pro neprokázání přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, nikoliv z důvodu podvodného jednání žalobce.

[9] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pak stěžovatel spatřoval v tom, že podle jeho názoru závěr krajského soudu, podle něhož finanční orgány prezentovaly v této věci vzájemně neslučitelné závěry, nemá oporu ve spise a není dostatečně odůvodněn, jelikož není zřejmé, na základě čeho jej soud přijal. V rozsudku citované pasáže z argumentace finančních orgánů jsou podle stěžovatele vytrženy z kontextu.

[10] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a dodal, že některé části rozhodnutí stěžovatele si vzájemně odporují, když stěžovatel na jedné straně nepopírá, že k přechodu vlastnického práva k reálně existujícímu zboží došlo, na straně druhé však současně tvrdí, že žalobce neprokázal, že k plnění došlo.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.) a jeho jménem jedná před Nejvyšším správním soudem

pověřený zaměstnanec, který disponuje právnickým vzděláním vyžadovaným pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[12] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť zpravidla jen u přezkoumatelného soudního rozhodnutí lze vážit důvodnost ostatních námitek. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Rozsudek je řádně odůvodněn a je srozumitelný. Jednoznačně z něj také vyplývají důvody, které krajský soud vedly ke zrušení napadeného rozhodnutí a jeho vrácení stěžovateli k dalšímu řízení. Závěr, že finanční orgány prezentovaly v dané věci vzájemně neslučitelné závěry, odůvodnil krajský soud tím, že správce daně i stěžovatel na jedné straně dospěli k závěru, že žalobce neprokázal uskutečnění obchodního případu tak, jak bylo deklarováno, na druhé straně však shledali podvodné, resp. zneužívající jednání žalobce.

[14] Svůj závěr, podle něhož finanční orgány na jedné straně shledaly, že žalobce neprokázal uskutečnění obchodního případu tak, jak bylo deklarováno, odůvodnil krajský soud zejména odkazem na str. 9 zprávy o daňové kontrole, kde se správce daně zabýval nesrovnalostmi mezi obsahem předložených dokumentů a prokázaným skutkovým stavem. Závěr, podle něhož finanční orgány na straně druhé shledaly podvodné, resp. zneužívající jednání žalobce, krajský soud odůvodnil zejména odkazem na str. 10 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně uvádí, že komunikace mezi M. Ďurechem (jednatelem Live Fashion), P. F. a A. P. (zaměstnanci žalobce a současně i společnosti HOSHI), *„indikuje podvodné jednání DS, jehož cílem bylo po dohodě s jednatelem dodavatele neoprávněně uplatnit odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění“*. Dále krajský soud vyšel např. z pasáží na straně 12 a 13 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně dospěl k závěru, že žalobce sice předložil „perfektní“ daňové doklady, nicméně obchodní případ neproběhl standardním způsobem, přičemž uvedl, že *„cílem jednání DS bylo zneužití systému správy daní a získání nadměrného odpočtu“*. Takové odůvodnění rozsudku krajského soudu lze považovat za srozumitelné a dostačující, jelikož jej lze věcně přezkoumat.

[15] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek přezkoumatelným, přistoupil k posouzení opodstatněnosti věcných kasačních námitek. Jak již bylo konstatováno, krajský soud odůvodnil svůj závěr o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí tím, že finanční orgány ve své argumentaci prezentují vzájemně neslučitelné závěry, když na jedné straně uzavírají, že žalobce uplatnil odpočet daně v rozporu se zákonem, jelikož neprokázal skutečné přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, na druhé straně však dovozují odepření nároku na odpočet z důvodu podvodného či zneužívajícího jednání žalobce. První z těchto zmiňovaných závěrů ani stěžovatel nezpochybňuje, když v kasační stížnosti sám uvádí, že *„oba tato správcí daně shodně odmítli přiznat účastníku řízení nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě neprokázání uskutečnění předmětného obchodního případu tak, jak bylo deklarováno“*.

pokračování

účastníkem řízení“. Stěžovatel naopak popírá, že by přijal závěr o podvodném či zneužívajícím jednání žalobce.

[16] Předně je třeba uvést, že při přezkumu rozhodnutí finančních orgánů ve věci stanovení daně by správní soudy měly vycházet především z žalobou napadeného rozhodnutí odvolacího orgánu, které představuje konečné rozhodnutí v daňovém řízení, přičemž případné vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání jeho rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny právě v rámci odvolacího řízení (k tomu srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, které se sice vztahuje ještě k úpravě odvolacího řízení v dřívějším zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, uplatní se však i na obdobnou úpravu v daňovém řádu). Pokud ovšem odvolací orgán ve svém rozhodnutí ani na základě odvolacích námitek daňového subjektu takové vady jako např. zásadní rozpory v argumentaci správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole, která se dle § 147 odst. 4 daňového řádu považuje při stanovení daně výlučně na základě výsledků daňové kontroly, popř. výsledku postupu k odstranění pochybností, za odůvodnění rozhodnutí správce daně prvního stupně, neodstraní, může takový vadný postup vést soud k závěru o tom, že stanovení daně na základě takových rozporných skutečností nemá oporu ve správním spisu, resp. je s ním v rozporu (k tomu srov. opět přiměřeně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, č. j. 1 Afs 47/2007 - 51; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[17] Tak tomu bylo i v nyní posuzované věci, neboť správce daně ve zprávě o daňové kontrole skutečně „osciloval“ mezi vícero vzájemně si odporujícími skutkovými závěry. Na jedné straně totiž dovozuje (viz str. 10-11 zprávy o daňové kontrole), že neprokázání přijetí deklarovaného zdanitelného plnění od deklarovaného plátce vychází již z toho, že nebylo prokázáno dodání předmětného zboží od italské společnosti HORECA deklarovanému dodavateli žalobce, tedy společnosti Life Fashion, na straně druhé tento svůj závěr pomíjí a z okolností jednání o předmětné dodávce mezi jednatelem společnosti Life Fashion a pracovníky žalobce, kteří byli zároveň pracovníky společnosti HOSHI a kteří o dané dodávce dle zjištění správce daně jednali nikoliv jménem žalobce, ale jménem společnosti HOSHI, a dále z toho důvodu, že nabyté zboží žalobce následující den skutečně prodal společnosti HOSHI, správce daně dovozuje, že zboží bylo reálně dodáno společností Life Fashion přímo společnosti HOSHI, a uvádí, že „[z]boží ve skutečnosti zůstalo na stejném místě – na skladě v Ostravě (sídlo DS a pobočka HOSHI a.s.), změnil se pouze vlastník zboží“ (str. 11 zprávy o daňové kontrole). Správce daně přitom pochybuje o ekonomickém smyslu celé transakce (v podobě „mezičlátku“ představovaného žalobcem) z pohledu společnosti HOSHI a upozorňuje na personální vazby mezi žalobcem a touto společností, což ovšem ani žalobce nepopírá a uvádí, že právě z toho důvodu, že se nejedná o osoby na sobě ekonomicky nezávislé, může mít daná transakce jiný legitimní účel než jen maximalizaci zisku na straně společnosti HOSHI.

[18] Úvahy správce daně tedy skutečně v těchto pasážích zprávy o daňové kontrole spíše směřují k závěru, že předmětné zboží sice bylo reálně dodáno společnosti HOSHI, že však přijetí zdanitelného plnění žalobce od společnosti Life Fashion a její následné dodání společnosti HOSHI představují ve smyslu § 8 odst. 3 a § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu pouze zdánlivá (simulovaná) právní jednání, jejichž skutečným (disimulovaným) obsahem

je přímé dodání daného zboží mezi společnostmi Life Fashion a HOSHI, případně, že k uskutečnění dané dodávky zboží prostřednictvím žalobce sice došlo, mělo by však být kvalifikováno jako zneužití daňového práva.

[19] Zároveň ovšem správce daně na výše citovaných místech zprávy o daňové kontrole naznačuje další, opět odlišnou verzi skutkové podstaty dané věci, kdy zejména ze záznamu komunikace mezi jednatelem společnosti Life Fashion a pracovníky žalobce, který byl zjevně omylem předán správci daně a podle něhož se tyto osoby domlouvají, jak budou o daném obchodním případu před správcem daně vypovídat, a patrně i vzhledem k pochybnostem správce daně o spolehlivosti společnosti Life Fashion jakožto plátce daně z přidané hodnoty, který v době rozhodování finančních orgánů sice přiznal, nicméně neodvedl z dodání daného zboží žalobci daň na výstupu, správce daně dovozuje, že se žalobce dopustil po dohodě s deklarovaným dodavatelem podvodného jednání. Byť lze souhlasit s tím, že rovněž předstírání určitého právního jednání a zastírání právního jednání jiného či zneužití daňového práva, příp. deklarování zdanitelného plnění, jehož přijetí od deklarovaného plátce daňový subjekt není schopen prokázat, bývají výsledkem snahy daňového subjektu získat neoprávněnou daňovou výhodou, terminologie, kterou v této souvislosti správce daně používá, by skutečně směřovala spíše k závěru, že i přes reálné uskutečnění daného obchodního případu nemá žalobce nárok na odpočet daně z důvodu své účasti na daňovém podvodu.

[20] Jak přitom důvodně připomněl krajský soud, pro každou z uvedených situací předvídá daňový řád, resp. judikatura Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu jiné pravidla pro rozložení důkazního břemene mezi správcem daně a daňový subjekt.

[21] Jak už nicméně bylo naznačeno, pokud by stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí tyto nedostatky a rozpory v argumentaci správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole odstranil, resp. vysvětlil, jistě by nemohly být samy o sobě považovány za vadu, která by měla za následek nezákonnost rozhodnutí o vyměření daně. To ovšem stěžovatel neučinil, naopak tyto rozpory prohloubil tím, že aniž by jakkoli výslovně korigoval skutkové závěry správce daně, vycházel v podstatě výlučně z toho, že na jedné straně společnost Life Fashion nepřijala zboží od jím deklarovaného dodavatele, italské společnosti HORECA a nemohla tedy k tomuto zboží nabýt ani vlastnické právo, takže následně nemohla převést toto právo ani na žalobce (viz odst. 36 žalobou napadeného rozhodnutí), a že na druhé straně následné dodání tohoto zboží žalobcem společností HOSHI správce daně nezpochybnil a tudíž ani stěžovatel se jím nezabýval (viz odst. 46 žalobou napadeného rozhodnutí). Tyto závěry ovšem odporují již zmiňovaným úvahám správce daně o tom, že naopak nebyla prokázána aktivní účast žalobce na celé transakci s tím, že dodávka zboží se fakticky uskutečnila pouze mezi společnostmi Life Fashion a HOSHI.

[22] Lze uzavřít, že shora popsaná vzájemně rozporná skutková zjištění uvedená ve zprávě o daňové kontrole, která nebyla stěžovatelem v jeho rozhodnutí o odvolání nikterak vypořádána, působí nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí.

[23] S ohledem na uvedené nelze shledat stížní námitku nezákonnosti napadeného rozsudku důvodnou.

pokračování

IV.
Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, přísluší mu tedy právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti vůči stěžovateli.

[26] Žalobce byl zastoupen v řízení o kasační stížnosti advokátem JUDr. Janem Dobrovolným, náleží mu tedy náhrada nákladů spojených se zastoupením. Tyto náklady spočívají v odměně advokáta za jeden úkon právní služby v řízení o kasační stížnosti stěžovatele (vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele) ve výši 3100 Kč podle § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), a v hotových výdajích advokáta za uvedený úkon právní služby ve formě režijního paušálu ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Žalobci proto vůči stěžovateli náleží náhrada ve výši 3400 Kč. Vzhledem k tomu, že je právní zástupce žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se náhrada nákladů řízení o částku 714 Kč, odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrady hotových výdajů odvést podle zákona o dani přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celkem je tedy stěžovatel povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce na náhradě nákladů řízení částku 4114 Kč, a to ve lhůtě stanovené ve výroku tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 25. října 2019

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu