



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **LAKUM – AP, a. s.**
sídlem Ostravská 384, Frýdlant, 739 11 Frýdlant nad Ostravicí
zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2020, č. j. 9826/20/5300-22441-711776,
ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 3. 2020, č. j. 9826/20/5300-22441-711776 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov.

Odůvodnění:

I. Žalobní body:

1. Žalobce se svou žalobou, doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 28. 4. 2020, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2020 č. j. 9826/20/5300-22441-711776 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti dodatečným platebním výměrům doměřujícím žalobci daň z přidané hodnoty za měsíce červen, červenec, srpen a říjen roku 2014, a květen, červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec roku 2015. Důvod doměření daně se ve všech zdanitelných plněních týkal nárokovaného odpočtu v souvislosti s přijetím reklamních a propagačních služeb od společnosti TONDINO SE (dále jen „TONDINO“), když s výjimkou června 2014 žalovaný odepřel uplatněný odpočet z důvodu zasažení transakcí podvodem na DPH, v měsících červen 2014 též pak z důvodu nesplnění hmotněprávních předpokladů pro uplatnění odpočtu.
2. Žalobce nesouhlasil prakticky se všemi skutečnostmi, na kterých žalovaný vystavil svůj závěr o zasažení posuzovaných transakcí podvodem na DPH a vědomé účasti žalobce na něm. Krajský soud se z důvodu procesní ekonomie zaměří na ty žalobní námitky, které vedly ke zrušení napadeného rozhodnutí, když ostatním z důvodu procesní ekonomie předčasné se věnovat, a proto jsou zde uvedeny pro úplnost pouze stručně.
3. Žalobce předně namítl nesprávnost závěru žalovaného o existenci chybějící daně. Vyšel z toho, že žalovaný chybně z definice podvodu na DPH vypustil pojmový znak získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH (pozn. soudu: tzv. šestá směrnice, tedy směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, nahrazená směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006).
4. Podle žalovaného chybí daň nejenom u dodavatele Tondino, ale též u jeho dodavatelů, společností EDECO s. r. o. (dále jen „EDECO“) a EDEMOST s. r. o. (dále jen „EDEMOST“). Žalobce s tímto nesouhlasil.
5. V rámci daňové kontroly u společnosti TONDINO správce daně neuznal nárokovaný odpočet daně, jelikož společnost TONDINO neprokázala faktické přijetí deklarovaných plnění, a to navzdory tomu, že plnění na vstupu i výstupu řádně přiznala a tvrzenou daňovou povinnost uhradila, a rovněž navzdory tomu, že deklarované plnění mezi TONDINO a EDECO, resp. EDEMOST, se fakticky uskutečnilo, což bylo zjištěno v průběhu daňového řízení u žalobce. Je tak podle žalobce zřejmé, že závěry o existenci chybějící daně u společnosti TONDINO neobstojí.
6. Společnosti EDEMOST byla v květnu 2015 doměřena daň v rozsahu neuznání nároku na odpočet daně z deklarovaného přijatého zdanitelného plnění od společnosti GARDIAN INVESTMENT s. r. o., (dále jen „GARDIAN“), jelikož společnost v rámci vlastní daňové kontroly neprokázala jeho faktické přijetí a doměřenou daň neuhradila. Společnosti EDECO byla za období červenec až říjen 2015 doměřena daň rovněž v rozsahu neuznání nároku na odpočet daně z deklarovaného přijatého zdanitelného plnění od společnosti

GARDIAN, neboť společnost v rámci daňové kontroly neprokázala jeho faktické přijetí. Doměřenou daň však tato společnost částečně uhradila prostřednictvím zajištění daně, což žalovaný nijak nezohlednil. Obě společnosti v podaných daňových přiznáních přiznali jak přijetí reklamních služeb, tak jejich uskutečnění pro společnost TONDINO a uplatněný nárok na odpočet daně z fakticky přijatých reklamních služeb jim přitom nebyl odepřen. Podle žalobce tak daňová ztráta neexistuje. Dále se správce daně ani žalovaný nezabývali otázkou, z jakého důvodu byla společností EDECO a EDEMOST daň doměřena, a jak tento souvisí s tvrzeným podvodem na DPH.

7. Žalobce nesouhlasil s tím, že daň byla doměřena několika subjektům, včetně jej samého, navzdory tomu, že nebyla prokázána a ani řádně tvrzena jeho účast na podvodu, a případě výběru hrozí multiplikace daně.
8. Správce daně ani žalovaný nezjišťovali důvod neuhrazení daně ze strany společnosti TONDINO a EDEMOST, nezjišťovali ani okolnosti doměření daně, ačkoliv k svědeckému výsledku byli předvoláni Ing. P. P., člen představenstva TONDINO, a M. K., jednatel společnosti EDECO a EDEMOST.
9. Žalobce nesouhlasil ani s vytvořením tzv. řetězců, jejichž měl být článkem, když není zřejmé, jak se měl na podvodu účastnit žalobce, naopak je zcela evidentní, že tvrzený podvod by se stal i bez zapojení žalobce do řetězce, a nebylo ani tvrzeno, že by měl žalobce získat jakékoliv neoprávněné zvýhodnění. K navýšení ceny mělo dojít u společnostech EDECO a EDEMOST, které si vysokou daňovou povinnost měly snížit přijetím fiktivního plnění, toto navýšení se však nijak netýká žalobce, resp. transakce mezi TONDINO a žalobcem, neboť TONDINO přiznala vysokou daň inkasovanou od žalobce, na kterou po právu započítala daň zaplacenou na vstupu od společností EDECO, resp. EDEMOST, a výše ceny reklamního plnění pro účely systému DPH nehrála žádnou roli.
10. Žalobce vznesl řadu námitek k tzv. objektivním okolnostem, ze kterých mělo vyplynout, že žalobce o svém zapojení do podvodu věděl, nebo o něm alespoň vědět měl a mohl. Zejména nesouhlasil se zjištěními ohledně ceny přijatých reklamních služeb, kdy nesouhlasil s tím, že by neověřoval cenovou výhodnost přijatých reklamních služeb, a zdůraznil, že se svou poptávkou nemohl obrátit na kohokoliv, resp. na další reklamní agentury, neboť požadovanou pozici mohla žalobci nabídnout pouze společnost TONDINO, přičemž žalobce reálně nemohl uzavřít smlouvu přímo s fotbalovými kluby. Nesouhlasil ani s tím, že byl schopen rozpoznat případné nadhodnocení ceny, když se podle žalobce nejednalo o situaci, kdy byla výše ceny objektivně natolik předražená, že to bez dalšího musí rozpoznat i další laik. Naopak zjištění, které žalobce provedl, jej utvrdily v přesvědčení, že cena je v pořádku. K obvyklosti výše ceny žalobce vznesl řadu dalších námitek včetně návrhu na znalecké zkoumání.
11. Konečně žalobce namítl, že žalovaný měl postupovat tak, že měl aplikovat institut ručení podle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty.

II. Stanovisko žalovaného:

12. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a zopakoval svou argumentaci z napadeného rozhodnutí; poukázal na rozsudek zdejšího soudu ve věci 25 Af 64/2018 – 46 z 13. 11. 2019, který se zabýval tímtéž řetězcem subjektů a transakcí, kde byl podvod potvrzen.

III. Posouzení krajským soudem a zjištění z daňového spisu:

13. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.
14. Z daňových spisů krajský soud zjistil, že u žalobce byla zahájena daňová kontrola dne 30. 3. 2016 v rozsahu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen, červenec, srpen a říjen 2014 a květen, červenec až prosinec 2015, se zaměřením na kontrolu oprávněnosti uplatněné výše nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od plátce TONDINO. Reklamní plnění žalobce obdržel na základě těchto smluv, které správci daně předložil:
- smlouva o reklamě a propagaci č. 05-2014 z 30. 4. 2014, kterou se TONDINO zavázala k umístění reklamy žalobce při utkání Gambrinus Ligy a Poháru České pošty klubu 1. FC Slovácko na Městském fotbalovém stadionu Miroslava Valenty v Uherském Hradišti na banneru vedle hrací plochy o velikosti 6x1 m²; smlouva byla uzavřena na dobu určitou od 1. 5. 2014 do 31. 12. 2014 za cenu 3 200 000 Kč bez DPH, hrazeno měsíčně po 400 000 Kč.
 - smlouva o reklamě a propagaci č. 02-2015 ze dne 30. 12. 2014, kterou se TONDINO zavázala k umístění reklamy žalobce při utkání Gambrinus Ligy a Poháru České pošty klubu 1. FC Slovácko na Městském fotbalovém stadionu Miroslava Valenty v Uherském Hradišti, na banneru vedle hrací plochy o velikosti 6x1 m² v době od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2015 za cenu 2 400 000 Kč, hrazeno po 400 000 Kč měsíčně.
 - smlouva o reklamě a propagaci č. 14-2015 z 30. 6. 2015, kterou se TONDINO zavázala k umístění reklamy žalobce o rozměru 2x3 m při utkání SYNOT ligy a poháru České pošty klubu SK Sigma Olomouc v areálu Androva stadionu v Olomouci. Smlouva byla uzavřena na dobu od 1. 7. 2015 do 30. 6. 2016 v ceně 3 600 000 Kč rozloženo do 12 měsíčních plnění po 300 000 Kč. Smlouva byla zapovězena žalobcem k 31. 12. 2015.

Správce daně uzavřel, že žalobci za posuzované období nenáleží nárok na odpočet DPH, neboť žalobce sice prokázal splnění hmotněprávních předpokladů pro uplatnění tohoto odpočtu, jak vyplývají ze zákona o dani z přidané hodnoty, tedy faktické přijetí deklarovaného plnění od deklarovaného dodavatele, nicméně dospěl k závěru, že tyto transakce jsou zasaženy podvodem, o kterém žalobce mohl a měl vědět, a proto mu odpočet neuznal a daň doměřil, a to dodatečnými platebními výměry z 18. 2. 2019. Výjimkou je daňový doklad č. FP-2014-67-000333, vystaveného na základě smlouvy š. 05-2014 za měsíc červen 2014, u kterého správce daně zjistil, že žádné reklamní plnění nebylo poskytnuto, takže nárok na odpočet neuznal z důvodu porušení § 72 a 73 zákona o DPH.

- FK Slovácko → EDECO → EDEMOST → TONDINO → ŽALOBCE
↑
GARDIAN

SK Sigma Olomouc → EDECO → TONDINO → odvolatel
 ↑
 GARDIAN

- Shodu s prvopisem potvrzuje

postupem mj. též za zdaňovací období květen 2015 EDEMOST vykázala, resp. uhradila daňovou povinnost v nesprávné výši, proto jí byla tato doměřena, kterou dosud neuhradila.

19. U společnosti EDECO správce daně a žalovaný zjistili, že za zdaňovací období červenec až prosinec 2015 vystavila společnosti TONDINO daňové doklady s předměty plnění reklamní kampaň Sigma Olomouc a příprava zajištění reklamních kampaní pro rok 2016 u Sigma Olomouc, v úhrnné výši 14 871 906 Kč. Současně za období červenec až prosinec 2015 přijala daňové doklady vystavené obchodní společností GARDIAN za zajištění reklamní kampaně Sigma Olomouc v úhrnné výši 14 349 469 Kč, tedy v hodnotě, která se blížila hodnotě zdanitelných plnění, které společnost EDECO v těchto zdaňovacích obdobích uskutečnila pro obchodní společnost TONTINO. Reklamní služby fakturované obchodní společností GARDIAN nebyly společností EDECO fakticky realizovány, (v podrobnostech viz bod 20 tohoto rozsudku), proto EDECO mj. ve zdaňovacích obdobích červenec až prosinec 2015 vykázala, resp. uhradila daňovou povinnost v nesprávné výši. Tato jí byla doměřena, uhrazena však byla ve výši 1 279 744 Kč a ve zbývající výši 1 111 841 Kč dosud uhrazena nebyla.

20. U společnosti GARDIAN žalovaný a správce daně zjistili, že tato za období květen 2014 až říjen 2015 vykázala vysokou vlastní daňovou povinnost, kterou nezaplatila. Dále k ní bylo zjištěno, že nebyla v žádném smluvním vztahu s fotbalovým klubem Slovácko ani s fotbalovým klubem Sigma Olomouc. Nebyla tak oprávněna k poskytování reklamních služeb na městském fotbalovém stadionu Miroslava Valenty v Uherském Hradišti a na Andrově stadionu v Olomouci. Současně jak bylo uvedeno výše, vykazovala pouze vlastní daňové povinnosti a neuplatňovala si žádné nároky na odpočet daně. Reklamní služby fakturované obchodním společností EDECO a EDEMOST nejen nebyla oprávněna na městském fotbalovém stadionu Miroslava Valenty v Uherském Hradišti a na Andrově stadionu v Olomouci poskytovat, ale nedeklarovala ani jejich přijetí od jiného subjektu. Daňovou povinnost vzniklou z titulu vystavení daňových dokladů obchodním společností EDECO a EDEMOST obchodní společnost GARDIAN přiznala až po uplynutí řádných termínů pro podání daňových přiznání k DPH za zdaňovací období leden až říjen 2015, přičemž tuto daňovou povinnost neuhradila a za zdaňovací období listopad a prosinec 2015 vůbec nepodala daňová při uznání k DPH. Poskytování reklamních služeb není předmětem ekonomické činnosti společnosti GARDIAN, tato je nekontaktní a sídlí na tzv. virtuální adrese. Z toho žalovaný a správce daně dovodili, že reklamní služby fakturované obchodní společností GARDIAN obchodním společností EDEMOST a EDECO nebyly fakticky realizovány, čemuž nasvědčuje rovněž to, že společnosti EDECO a EDEMOST v rámci u nich vedených daňových kontrol na DPH nepředložili k daňovým dokladům přijatých od obchodní společnosti GARDIAN žádné důkazní prostředky a neprokázali tak faktickou realizaci.

IV. Žalobní námitky k chybějící dani:

21. Krajský soud předně připomíná, že ohledně vyloučení uplatněného odpočtu na základě daňového dokladu č. FP – 2014-67-000333 nebyly ze strany žalobce vzneseny žádné námitky, a proto se jím krajský soud nijak nezabýval.

22. Žalobce úvodem vytkl žalovanému opomenutí pojmového znaku podvodu na DPH, kterým je získání zvýhodnění rozporné s účelem směrnice o DPH. Tuto žalobní námitku krajský soud neshledal důvodnou.
23. Žalobce sice správně vychází z judikatury Nejvyššího správního soudu, který ve shodě s judikaturou Soudního dvora EU pod pojmem podvod na DPH označuje situace „(...) v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem [směrnice o DPH], neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám“ (podtržení provedl krajský soud; viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2015 č. j. 1 Afs 61/2015 – 46 bod 22 nebo ze dne 30. 1. 2018 č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, věc *Vyrtych*, bod 69). Zvýhodnění však nelze chápat dogmaticky tak, že jde o konkrétní zjištění správce daně, zda a kdo v řetězci se konkrétně obohatil na úkor státního rozpočtu, protože právě toto je mnohdy obtížné zjistit, když účastníci podvodného jednání se ve vlastním zájmu snaží všechny konkrétní skutečnosti co nejvíce zamlžit. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudcích č. j. 1 Afs 304/2019 – 33 nebo 1 Afs 326/2019 – 39“ uvádí: „společným typickým znakem podvodu na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu“. Dále dodává, co a s jakou mírou spolehlivosti musí správce daně zjistit: „Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání a podložit je zjištěními mající podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný odklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení existence daňového podvodu, příp. prokázání existence daňového podvodu je v určitém smyslu poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat. Přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu“.
24. Z citovaného je zřejmé, že není povinností správce daně explicitně stanovit, kdo konkrétně získal v důsledku zjištěného podvodu zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH a zákonu o DPH, postačí, pokud toto zvýhodnění vyplýne ze zjištěných *objektivních skutečností*, tedy z podvodného příběhu implicitně. Správce daně je totiž povinen prokázat, že chybí daň a že tato daň chybí nikoliv v důsledku podnikatelského selhání daňového subjektu, ale v důsledku podvodu, kterého se daňový subjekt účastnil. V rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2021 č. j. 2 Afs 37/2019 – 30, bod 25, nebo ze dne 27. 8. 2021 č. j. 5 Afs 362/2020 – 42, Nejvyšší správní soud přítomnost zvýhodnění jako pojmový znak podvodu na DPH pomíjí úplně: „(...) *pojmovými znaky podvodu na DPH je tedy jednak chybějící daň, a dále nestandardní okolnosti souvisejících obchodních transakcí*“.
25. Pokud tedy žalovaný při vytyčení pojmových znaků podvodu vyšel z judikatury, která přítomnost zvýhodnění explicitně neuvádí, nevede to samo o sobě k nezákonnosti napadeného rozhodnutí; k nezákonnosti by vedlo, kdyby v důsledku toho žalovaný a správce daně nezjistili *chybějící daň a takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný odklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění*.

26. Chybějící daň je první a zcela nepodkročitelný předpoklad pro to, aby vůbec byl aktivován proces zjišťování dalších okolností, svědčících o podvodu, a bylo možno uvažovat o odepření uplatněného nároku na odpočet DPH z důvodu zasažení obchodní transakce podvodem. Bez toho, aby chyběla daň, totiž nedojde k narušení daňové neutrality, přičemž důvodem odepření nárokováného odpočtu z transakce zasažené podvodem je právě vyrovnat toto narušení daňové neutrality. Narušením daňové neutrality přitom judikatura chápe stav, kdy „(...) *nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání daňového zvýhodnění*“ (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, bod 23, obdobně i rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, bod 38, ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, bod 24, nebo ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019-39, bod 3). Zjištění chybějící daně je přitom plně na správci daně, který má jak ohledně existence podvodu, tak ohledně zaviněné účasti daňového subjektu na něm důkazní povinnost (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016 č. j. 6 Afs 147/2016 – 28 nebo ze dne 26. 7. 2021 č. j. 10 Afs 179/2019 – 51).
27. Žalovaný a správce daně identifikovali chybějící daň u přímého dodavatele žalobce, společnosti TONDINO, kde shledali chybějící daň ve všech obdobích, ve kterých byl žalobci neuznán nárok na odpočet daně. Dále pak identifikovali chybějící daň rovněž u dodavatelů společnosti TONDINO, u společnosti EDEMOST a u společnosti EDECO.
28. Společnosti TONDINO nebyl uznán nárok na odpočet z důvodu neprokázání faktického přijetí plnění od jeho dodavatelů EDECO a EDEMOST (až do října 2015 včetně) a dále pro neumožnění zahájení daňové kontroly (období listopadu a prosince 2015). Podle žalobce bylo faktické přijetí sporných plnění prokázáno v daňovém řízení u žalobce, a proto nelze takto doměřenou daň považovat za daň chybějící. V napadeném rozhodnutí k tomu žalovaný uvedl, že „*pouhá skutečnost, že výše specifikované reklamní služby byly fakticky realizovány, však nic nemění na tom, že obchodní společnost TONDINO v průběhu u ní vedené kontroly na DPH přestala spolupracovat se svým místně příslušným správcem daně, v důsledku čehož v rámci s ní vedených samostatných daňových řízení neprokázala oprávněnost uplatněných nároků na odpočet daně související s reklamními službami poskytnutými odvolateli a byla jí tak doměřena daň (...), kterou neuhradila*“ (bod 69 napadeného rozhodnutí).
29. Podle názoru krajského soudu žalovaný směšuje dvě věci. Jednou z nich je správnost doměření daně společnosti TONDINO. Posouzení této otázky však není předmětem daňového řízení u žalobce, ani tohoto soudního přezkumu. Obecně platí, že neprokázala – li tato společnost oprávněnost uplatněných nároků, pak zákonným – a logickým - důsledkem bylo odepření uplatněného nároku na odpočet a doměření daně. To však samo o sobě neznamená, že toto doměření naplňuje znaky chybějící daně ve smyslu narušení daňové neutrality. Zcela zjevným důvodem, proč tomu tak není, je absence souvislosti takto doměřené a neuhrazené daně s jakýmkoliv zvýhodněním, které by takto komukoliv mohlo vzniknout, pokud ovšem není správcem daně souvislost s tímto zvýhodněním dále zjištěna a popsána. Zjednodušeně lze říci, že daň musí chybět i bez doměření správce daně, který ji doměření pouze deklaruje. Jak opakovaně judikoval Nejvyšší správní soud, „(...) *rozhoduje-li jeden správce daně o daňové povinnosti odběratele a*

jiný správce daně o daňové povinnosti dodavatele, přičemž v obou případech správci daně posuzují tutéž dodávku zboží, jsou daňové povinnosti obou daňových subjektů úzce spojeny společným skutkovým dějem, který je rozhodný pro určení daňových povinností obou. Proto, „[v]yjde-li v určitém daňovém řízení najevo, že v jiném daňovém řízení dospěl správce daně ve věci identické skutkové otázky, která byla rozhodná v obou řízeních, k odlišným skutkovým zjištěním, musí být vzniklý rozpor odstraněn v řádném důkazním řízení“. Opačný postup by byl v rozporu se zákazem libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení. Správce daně má tedy povinnost s určitostí zjistit podstatu a smysl předmětné transakce a ve vztahu ke všem zúčastněným obchodním partnerům ji kvalifikovat stejně (...)" (rozsudek č. j. 3 Afs 308/2017 – 52 z 11. 7. 2019, bod 22).

30. Žalovaný shora uvedenému požadavku za rok 2014 nedostál, když se omezil pouze na to, že daň chybí u dodavatele žalobce, společnosti TONDINO, protože jeho tvrzení týkající se nyní posuzovaných transakcí nebylo možno pro nekontaktnost ověřit, aniž by přitom vysvětlil, jak takto identifikovaná chybějící daň souvisí s „podvodným příběhem“, jak jej naplňuje a jak souvisí s daňovou výhodou, které daňové subjekty zapojené do řetězce měly chtít dosáhnout, tedy s ostatními skutečnostmi, na kterých vystavěl závěr o zasažení transakcí podvodem. Krajský soud zdůrazňuje, že není vyloučeno, aby chybějící daní byla daň doměřená daňovému subjektu zapojenému do řetězce z důvodu neprokázání jeho tvrzení nebo nemožnosti tato tvrzení ověřit, zejména týkají-li si tato tvrzení plnění z jiných obchodních případů, kterými mohla být uměle snižována daňová povinnost, konečně, je to případ nyní posuzovaných společností EDECO a EDEMOST (viz níže); v případě, že jde o stejné řetězce, co se týče subjektů i plnění, pak si takovou situaci lze představit jen stěží.
31. Přítomnost tzv. missing tradera, resp. nekontaktního subjektu v řetězci, je judikaturou považováno za okolnost svědčící o existenci podvodu, nicméně nikoliv z důvodu, že u tohoto subjektu je chybějící daň, ale pro nepravděpodobnost, že by u těchto subjektů existovala reálná možnost vymoci daň nebo ověřit jiné skutečnosti, a to ty, které jinak nebyly zjištěny (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33 nebo ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019-39, zejména body 37 a 38).
32. Za zdaňovací období červenec až prosinec roku 2014 a v roce 2015 naopak žalovaný vysvětlil, že kromě doměřené daně společnosti TONDINO zde chybí daň ještě u jejich dodavatelů EDECO a EDEMOST, u kterých sice k doměření rovněž došlo ze strany jejich správce daně v samostatném daňovém řízení, nicméně souvislost s identifikovaným podvodem je dána v tom, že vysoká daňová povinnost z posuzovaných transakcí, kterou tyto společnosti přiznaly, jimi byla kompenzována uplatněním nároku na odpočet z fiktivních plnění od společnosti GARDIAN. Zde totiž chybí daň fakticky, bez ohledu na její doměření správcem daně, který ji v podstatě pouze vyčíslil. Žalovaný tak podle názoru krajského soudu zde identifikoval chybějící daň v souladu s požadavky judikatury, shora uvedenými, a vyjádřenými též např. Nejvyšším správním soudem rozsudku z 24. 8. 2020, č. j. 6 Afs 83/2020-32, bod 15 a 16, „každé plnění je třeba posuzoval samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel či výsledky (...) skutkové souvislosti totiž musejí být dány i při posuzování, zda chybějící DPH pochází ze stejného plnění, z něhož si nárokuje odpočet“, nebo v rozsudku ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 – 44, bod 20: „za účelem odůvodnění, že došlo

k podvodu na DPH, je třeba adekvátně popsat jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že k absenci daně došlo podvodně (...)“.

33. U společnosti EDECO žalovaný identifikoval chybějící daň za měsíce červenec až prosinec 2015, přičemž obchodní společnost EDECO doměřenou daň za toto období dílem uhradila. Podle žalovaného nemá úhrada na existenci chybějící daně žádný vliv, protože byla uhrazena ze zajištění daně.
34. Žalovaný se v tomto mýlí. Byla-li doměřená daň uhrazena, ať již jakýmkoliv způsobem, je nutné, aby na to správce daně reagoval a aby přezkoumal a vysvětlil, zda za této situace v uvedených měsících ob stojí jeho závěr o existenci podvodu, když porušení daňové neutrality, jejímž napravení odepření uplatněného odpočtu pro podvod má vést, je v důsledku úhrady daňové povinnosti sporné, jinými slovy, daň fakticky za některá zdaňovací období v důsledku této úhrady nechybí. Nechybí – li daň, pak neobstojí odepření nároku na odpočet a veškeré další otázky stran podvodu se stávají bezpředmětnými. Žalovaný v napadeném rozhodnutí a ani správce daně ve zprávě o daňové kontrole k tomuto nic neuvádí, když vychází ze svého mylného předpokladu, že důvod zaplacení doměřené daně má na přítomnost chybějící daně vliv. Důvod, pro který byla doměřená daň zaplacená, může hrát roli v celém podvodném příběhu; s otázkou, zda v posuzovaných transakcích chybí daň, však nijak nesouvisí.
35. V souvislosti s námitkou neexistence chybějící daně žalobce vznesl námitku nebezpečí multiplikace daně, což ovšem s chybějící daní nesouvisí, neboť tato otázka připadá do úvahy až v případě odepření nároku na odpočet daně z těchto obchodních transakcí pro jejich zasažení podvodem u více subjektů.
36. S námitkou chybějící daně a neexistence (nezabývání se) zvýhodněním, ke kterému má podvod směřovat, úzce souvisí námitka týkající se účelového vytvoření řetězců, podle které se žalovaný nezbyval významem zapojení žalobce pro spáchání podvodu na DPH společnostmi EDECO a EDEMOST a absencí tvrzení, že by žalobce získal neoprávněné daňové zvýhodnění.
37. Krajský soud ověřil, že žalovaný se zabýval jak souvislostí mezi chybějící daní u společnosti TONDINO a žalobcem uplatněným nárokem na odpočet (v bodě 183 napadeného rozhodnutí) a rovněž mezi přiznáním a uhrazením daně společnostmi EDECO a EDEMOST (bod 184 napadeného rozhodnutí), když k souvislosti uvedl: „*souvislost (..) byla jednoznačně prokázána, jelikož obchodní společnosti TONDINO byl odepřen nárok na odpočet daně z přijatých reklamních služeb, které následně přefakturovala mimo jiné odvolateli (pozn. soudu: zde žalobce) (...) obchodní společnosti EDECO, EDEMOST a TONDINO postupně přefakturovaly reklamní služby poskytnuté fotbalovými kluby SLOVÁCKO a Sigma Olomouc, odvolatel byl konečným příjemcem služeb, který si z nich uplatnil zde řešený nárok na odpočet (...)*“.
- Krajský soud proto nepřisvědčil žalobci, že by se žalovaný touto souvislostí nezabýval. Naopak, soud považuje popsanou souvislost za logickou, s tím, že konečným příjemcem sporných a podle žalovaného podvodem zasažených obchodních transakcí byl právě žalobce, uplatňující nárok na odpočet, přičemž obchodní transakce směřovaly právě k propagaci žalobce. Otázka, zda zapojení žalobce do podvodného řetězce vede k odepření jeho nároku na odpočet, je již otázkou následnou,

protože se týká subjektivní stránky řetězce (zda žalobce o své účasti na podvodu měl a mohl vědět). V prvním kroku algoritmu přezkumu podezřelých obchodních transakcí, jak tento vytyčil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39, je řešení subjektivní stránky předčasné. Co se zjištění konkrétního zvýhodnění týká, krajský soud odkazuje na své závěry, vyslovené zejména v bodě 24 tohoto rozsudku; zde pouze opakuje, že přítomnost zvýhodnění ve smyslu získání konkrétní (vyčíslené) výhody v důsledku podvodu není judikaturou vyžadováno.

V. Další žalobní námitky:

38. Z důvodu procesní ekonomie se krajský soud nezabýval dalšími žalobními námitkami, když jejich vypořádání je odvislé od vyřešení shora uvedeného žalovaným v dalším řízení, neboť se týkají chybějící daně, tedy zcela nezbytné podmínky pro další úvahy o – podvodném - charakteru posuzovaných transakcí.
39. Výjimku tvoří námitka přednosti aplikace ručení podle § 109 zákona o DPH. Shodnou námitku již opakovaně řešila judikatura správních soudů, zejména pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 12. 2019, č. j. 7 Afs 454/2018 – 49, jehož závěry jsou plně aplikovatelné na posuzovanou věc. Argumentace je založena na východisku, že základní podmínkou pro použití zásady *lex specialis derogat legi generali* (přednost zvláštní právní úpravy před obecnou) je, aby *lex specialis* i *lex generalis* upravovaly tutéž materii (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2004, č. j. 7 Ads 25/2003 - 44). Ručení a neuznání nároku na odpočet daně však představují dva samostatné instituty mající své místo v jiných fázích daňového řízení a uvedená podmínka tak není naplněna. V nyní posuzované věci – shodně jako ve věci řešené Nejvyšším správním soudem - žalobci nebyl uznán nárokováný odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce, aplikován tak byla právní institut spadající svojí povahou právě do fáze nalézací. Procesní úprava pro aplikaci daňového ručení je obsažena v § 171 daňového řádu, v hlavě V - Placení daní, dílu IV - Zajištění daní. Toto ustanovení uvádí, že nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě. Výzvu ručiteli lze vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen dlužníkem, ačkoliv ten byl o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání na něm by bylo prokazatelně bezvýsledné. Uvedené podmínky musí být splněny kumulativně. Zvláštní úprava ručení je pak obsažena v § 109 zákona o DPH. Odstavec 1 tohoto ustanovení uvádí, že plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody. Institut ručení tedy systematicky spadá do fáze placení daní, v které funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu (ke shodnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud též v rozsudku ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33, obdobně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 – 96). Institut ručení tedy nelze v nalézací fázi daňového řízení použít a žalovaný

správně nárok na odečet posuzoval z hlediska, zda žalobci lze nárok odepřít z důvodu zasažení transakce podvodem, či nikoliv. Ekonomické hledisko výhodnosti zde není relevantní.

VI. Závěr a náhrada nákladů řízení

40. Krajský soud považuje za důvodnou námitku žalobce týkající se neexistence chybějící daně, resp. jejího nesprávného stanovení, a napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nedostatek důvodů napadeného rozhodnutí. Žalovaný je v dalším řízení vázán tím, že zjistil – li skutečnosti, pro jejichž nezjištění byla společnost TONDINO doměřena daň, samotná nekontaktnost této společnosti nemůže odůvodnit závěr, že právě tato doměřená daň je daní chybějící v posuzovaných transakcích jako pojmový znak podvodu na DPH. Dále je vázán právním závěrem, že pro účely stanovení chybějící daně není důvod zaplacení doměřené daně důvodný, a bude se dále zabývat tím, zda v uvedeném období v řetězci došlo k narušení daňové neutrality, ačkoliv byla daň z části uhrazena.
41. Krajský soud dodává, že si je vědom svých závěrů vyslovených v rozsudku č. j. 25 Af 64/2018-46 z 13. 11. 2019, kde předmětem přezkumu bylo rozhodnutí žalovaného v obdobném řetězci subjektů i transakcí, a kterým byla žaloba zamítnuta. Důvodem je vázanost soudu žalobními body podle § 75 odst. 2 s. ř. s., přičemž nosné důvody, pro které v nyní posuzované věci soud přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí (otázka chybějící daně), nebyly ve věci č. j. 25 Af 64/2018 předmětem přezkumu.
42. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za dva úkony právní služby, kterými jsou příprava převzetí zastoupení a sepsí žaloby, podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, dvakrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovením § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava dne 30. září 2021

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu