



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobkyně: **CARPO CZ s.r.o.**, IČ 26919516
sídlem Cecilka 125, 760 01 Zlín
zastoupena společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2019, č. j. 40298/19/5300-22441-712084

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán I. stupně“ či „prvostupňový správce daně“):
 - dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1245629/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce srpna roku 2010

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. P.

ve výši 40 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč;

- dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246144/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září roku 2010 ve výši 40 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč;
- dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246265/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2010 ve výši 40 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč;
- dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246347/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince roku 2010 ve výši 40 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč;
- dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246484/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce března roku 2011 ve výši 40 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč;
- dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246533/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce dubna roku 2011 ve výši 43 783 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 756 Kč;
- dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246597/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce května roku 2011 výši 40 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč;
- dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246676/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce června roku 2011 výši 40 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč;
- dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246709/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce července roku 2011 výši 40 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč;
- dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246739/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce srpna roku 2011 výši 40 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč;
- dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246757/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října roku 2011 výši 20 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 4 000 Kč;

- dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246785/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2011 výši 20 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 4 000 Kč;
 - dodatečný platební výměr ze dne 1. 6. 2015, č. j. 1246852/15/3301-51523-711851, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince roku 2011 výši 40 000 Kč, a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 000 Kč.
2. Předmětné dodatečné platební výměry byly odůvodněny zprávou o daňové kontrole ze dne 20. 5. 2015, č. j. 979245/15/3301-61562-702759. Prvostupňový správce daně v rámci daňové kontroly dospěl mj. k závěru, že se žalobkyni nepodařilo prokázat deklarované dodavatele reklamních služeb (společnost Carenex Plus s.r.o. – dále jen „Carenex“ v roce 2010 a společnost Itineraton plus s.r.o. – dále jen „Itineraton“ v roce 2011). Z těchto důvodů nebyl žalobkyni uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, neboť jej měla uplatnit v rozporu s § 73 odst. 1 a § 28 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Ve zprávě o daňové kontrole jsou však uvedeny také podezření (spolu se specifikováním podezřelých objektivních kritérií) o vědomé účasti na daňovém podvodu (k tomu blíže závěr na straně 44 a 57 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný v rámci odvolacího řízení postupoval se svými konečnými závěry odlišně, odvolání sice zamítl, ale odůvodnil nepřiznání nároku na odpočet DPH s ohledem na účast žalobkyně na daňovém podvodu.
3. Meritem sporu v dané věci je posouzení, zda žalovaný postupoval správně, pokud dospěl k závěru, že žalobkyně byla (vědomě) účastna podvodu na DPH.

II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně namítala, že žalovaný užil téměř totožnou argumentaci ve věci objektivních okolností, jenž byly uvedeny v předchozím odvolacím rozhodnutí v dané věci zrušené Krajským soudem v Brně. Žalobce dále namítal, že správce daně neprokázal, v čem měl daňový podvod spočívat, ani to, že by žalobce o něm věděl či vědět mohl. Správce daně dále neprokázal, že jediným smyslem a účelem celé transakce bylo získání daňové výhody a nevysvětlil, v jakém směru byla celková daň z přidané hodnoty neoprávněně snížena. Z napadeného rozhodnutí žalovaného nelze zjistit, jakým způsobem došlo ke ztrátě daně, nedošlo k vysvětlení, jak souvisí správcem daně vytvořený obraz o dodavatelích s existencí chybějící daně. Za dostatečné nelze považovat konstatování, že u obchodního partnera žalobce nebylo možné ověřit plnění daňové povinnosti. Navíc ani nezaplacení daně není podvodem na DPH ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu. Žalovaný sám disponuje nástroji, kterými může dlužné částky vymoci.
5. Žalobkyně dále namítala, že se na domnělém zneužívajícím jednáním obchodní korporace Carenex a Itineraton nepodílela. Žalovaný neuvedl, jak by mohla dovozované jednání detekovat a není uvedeno, proč by uvedené společnosti měly být missing traderem. Žalobkyně namítala, že žalovaným uvedené okolnosti týkající se údajné nestandardnosti realizované reklamy nejsou schopné prokázat, že žalobkyně věděla či vědět mohla, že se účastní podvodu na dani. Žalobkyně také namítala, že učinila veškerá opatření, které bylo po ní možno rozumně vyžadovat tím, že ověřila existenci dodavatelů nahlédnutím do

obchodního rejstříku, ověřila, že dodavatelé nejsou v insolventci, že jsou plátcí DPH a že nejsou nespolehlivým plátcem.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

6. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na skutkové a právní závěry uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí, které považuje za správné a přezkoumatelné. Doplnil, že v posuzované věci žalovaný nad rámec chybějící daně identifikoval i nestandardnosti ve vztahu k jednotlivým dodavatelům, které svědčí o tom, že účelem daných obchodních transakcí bylo narušení neutrality daně a jenž ve svém souhrnu postačí pro konstatování existence podvodu na dani. Žalovaný dále poukázal na existenci rozsudku Krajského soudu v Brně, pobočka ve Zlíně ze dne 3. 10. 2019, č. j. 61 T 6/2019 - 4155, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu mimo jiné O. H. (vlastníka závodních vozidel Honda Civic, na nichž byla umístěna reklama žalobce), Z. T. (jednatele společnosti Carenex v době uskutečnění šetřených zdanitelných plnění), M. K. a K. K. (jednatelů žalobce) a žalobce (jako právnické osoby) za spáchání zločinu zkrácení daně, poplatků a podobné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku, kterého se uvedené osoby dopustily tak, že se po předchozí domluvě s úmyslem zkrátit daň (mimo jiné daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2009-2012) za účelem obohacení se na úkor České republiky podílely na neoprávněné uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu. Žalovaný poukázal na výpověď Z. T. v hlavním líčení, který se doznal k činnosti kladené mu za vinu s tím, že jeho činnost spočívala pouze ve vystavování faktur podle smluv, podepisování dokumentů a vybírání peněz zaslaných na účet společnosti Carenex (vystupoval v pozici tzv. bílého koně), nevěděl o charakteru, detailech činnosti společnosti Carenex, což podle žalovaného koresponduje se značně nekonkrétní výpovědí jmenovaného v daňovém řízení – p. T. nebyl schopný správci daně sdělit okolnosti zajištění deklarovaných plnění pro žalobce, jméno dodavatele, který měl zajistit dokumentaci, polepy a umístění polepů na vozidla p. H. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.

IV. Obsah další písemných procesních podání účastníků řízení

7. V replice ze dne 22. 6. 2020 žalobkyně zopakovala, že samotná nekontaktnost dodavatelů či neplacení daně není podvodem, neboť tím může být pouze situace, kdy je účelově sestaven řetězec tak, aby z něj mohl některých z účastníků čerpat daňovou výhodu – v řetězci musí dojít k narušení daňové neutrality. Žalobkyně také popřela tvrzení, že společnosti Carenex a Itineraton mnohonásobně účelově navýšili cenu reklamy. Žalovaným k odkazovanému rozsudku v trestní věci žalobkyně uvedla, že tato věc nemá nic společného s daňovým řízením, rozsudek je postaven na tvrzení státního zástupce, že společnost Carenex neúměrně navyšovala cenu, což žalobkyně spolehlivě vyvrátila (fakturované ceny odběratelům „napřímo“ žalovaný žádným způsobem nezpochybnil). K výpovědi Z. T. před soudem žalobkyně uvedla, že nikdy netvrdila, že s ním jednala, neboť vše dojednávala přímo s panem H.
8. V doplňujícím procesním podání ze dne 9. 11. 2020 žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu v obdobné věci (ze dne 27. 9. 2018, č. j. 3 Afs 147/2017 – 41), jenž se týkal dodávek od dodavatelů Carenex Plus s.r.o. a Itineraton plus s.r.o. za stejná zdaňovací období, při stejných dodavatelích jako v případě žalobce.

9. V doplňujícím procesním podání ze dne. 29. 12. 2020 žalobkyně setrvala na svých dosavadních procesních stanoviscích.

V. Obsah nařízení jednání před soudem

10. V rámci jednání před soudem setrvali zástupci účastníků řízení na svých dosavadních procesních stanoviscích vyjádřených v jejich písemných podáních. Zástupci účastníků nežádali, aby soud ve věci prováděl dokazování, soud při rozhodování věci vycházel z obsahu předložených správních spisů.

V. Posouzení věci krajským soudem

11. Žalobkyně namítala, že správní orgány neprokázaly existenci daňového podvodu, že zjištěné okolnosti neprokazují vědomost žalobkyně o zapojení se do podvodného jednání, přičemž žalobkyně učinila veškerá opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu.
12. Vnitrostátní úprava daně z přidané hodnoty se v jednotlivých členských státech EU řídí směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty („Směrnice“), která nahradila šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41).
13. Samotná existence podvodného jednání však k odepření nároku na odpočet nestačí. Nárok na odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, nebo nověji rozsudek SDEU ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění musí správce daně pro odepření nároku na odpočet daně prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 9 Afs 115/2016-57, nebo ze dne 27. 2. 2018, č. j. 4 Afs 228/2017-31).
14. V projednávaném případě žalovaný potvrdil, že žalobkyně splnila zákonné podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně podle § 72, resp. § 73 zákona o DPH. Nárok na odpočet daně jí proto mohl být odepřen tehdy, pokud by správní orgány prokázaly skutečnosti, s nimiž judikatura SDEU zánik nároku spojuje (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, bod 36). Současně však platí, že není povinností správních orgánů či soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; musí však být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, přičemž správce daně může vycházet i jen z indicií, které mu jsou k dispozici (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60).
15. Pro posouzení, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH spáchaného některým z účastníků v řetězci, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních

skutkových okolností posoudit, zda žalobkyně věděla, anebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47).

Existence podvodu na dani z přidané hodnoty

16. Existencí podvodu za stejná zdaňovací období (vyjma měsíce března 2011) v případě neuznání nároků na odpočet daně z plnění jiného žalobce spočívající ale shodně na zajištění reklamy na závodních vozidlech O. H. v průběhu motoristických akcí, která měl daný subjekt (jiný žalobce) přijmout v roce 2010 a v roce 2011 od dodavatelů Carenex a Itineraton se z pohledu existence daňového podvodu na DPH zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 9. 2018, č. j. 3 Afs 147/2017 - 41. V citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že to, zda daňový podvod ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu (která je souladná s judikaturou Soudního dvora Evropské unie) vznikl a zda se ho daňový subjekt účastnil, je ryze skutkovou otázkou s tím, že šetření účasti na případném daňovém podvodu je záležitostí komplexního a přísně individuálního posouzení okolností dané věci.
17. V poukazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu bylo přijatým zdanitelným plněním rovněž realizace reklamy na závodních vozech O. H. prostřednictvím společnosti Carenex (v roce 2010) a Itineraton (v roce 2011). Nejvyšší správní soud shledal dovození existence daňového podvodu žalovaným jako správné, toto se opíralo o hodnocení společností, se kterými tamější žalobce sjednával podmínky reklamního plnění (Carenex a Itineraton); v citovaném rozsudku uvedl Nejvyšší správní soud následující. Tyto společnosti již samy o sobě vzbuzují pochybnosti o serióznosti a formálně bezvadná smluvní ujednání ve světle okolností vykazují nestandardní až účelové znaky. V dané věci poskytovali tamějšímu žalobci společnosti reklamní plnění postupně čtyři společnosti, charakter plnění se přitom vůbec neměnil a smlouvy o reklamě se podobaly i vizuálně. Nejvyšší správní soud odkázal mimo jiné na níže uvedené skutečnosti: společnost Carenex a její dodavatelé se jeví jako problémoví; společnost byla založena krátce před uzavřením obchodu se stěžovatelem v roce 2009, sídlo se nacházelo na adrese stejné jako u množství dalších společností, společnost opakovaně nezveřejnila účetní závěrky ve sbírce listin, jednatel společnosti Carenex p. T. nebyl správnímu orgánu schopen sdělit dostatečné konkrétní informace o obchodování této korporace v oblasti zajištění reklamy, smlouva o reklamě obsahuje nestandardní podmínky (například univerzálně a málo určitý předmět plnění, ve srovnání s jinými smlouvami téhož typu), smlouvy o pronájmu reklamních ploch mezi p. H. a společností Carenex neodpovídají reálně uskutečněnému plnění, byly zjištěny rozpory ve výpovědích p. H. a zástupců dodavatelů reklamy o podmínkách sjednávání a umístění reklamy. V případě realizace reklamy přes společnost Itineraton se jedná o obdobná zjištění, že tato společnost není standardním obchodníkem, neboť její založení vykazuje podobné znaky jak u společnosti Carenex, společnost je nekontaktní, veřejně se neprezentuje, má minimální zisk a nevykazuje účetní závěrku; existuje nestandardní propojení se společností Carenex, která zprostředkovala plnění stěžovateli v roce 2010, přesto její jednatel p. T. domluvil stěžovateli spolupráci v roce 2011 přes společnost Itineraton, aniž k tomu měl zjevné jednatelské oprávnění; stěžovatel k tomu uvedl, že při sjednávání smlouvy těžil z dobré spolupráce právě s panem T. a bez zjevného důvodu

přешel k reklamnímu plnění prostřednictvím jiné společnosti, než za kterou p. T. jednal v předchozím období, smlouva stejně jako v případě společnosti Carenex neodpovídá standardům dané oblasti co se týče obsahu smluvních podmínek a podobně. Nekontaktnost společnosti ztěžuje prokázání odvodu daně z přidané hodnoty, p. T. přestože nebyl jednatelem společnosti Itineraton, minimálně v roce 2011 disponoval s jejími peněžními prostředky.

18. Nejvyšší správní soud v poukazovaném rozsudku dále k existenci podvodu uvedl, že řetězec, v němž všichni plátcí svou povinnost odvést daň z přidané hodnoty splní, nepochybně naplňuje účel právní úpravy této daně a nenarušuje neutralitu mezi jednotlivými plátcí. Právě takové právní úpravu předvídané regulované jednání odpovídá běžným obchodním podmínkám. Nejvyšší správní soud dále uvedl, že je zřejmé, že zejména pro nekontaktnost a absenci účetních dokladů dodavatelů či přímo klíčových společností pro zprostředkování reklamy stěžovatele, tj. u společností Carenex a Itineraton, nebylo možno ze strany daňové správy dostatečně ověřit odvedení daně z přidané hodnoty; jestliže správce daně rozklíčoval řetězec obchodu mezi jednotlivými daňovými subjekty a v tomto řetězci nelze poté ověřit odvod daně z přidané hodnoty, tím spíše vyvstává také pochybnost o oprávněnosti odpočtu odvedené daně z přidané hodnoty na výstupu. Ostatní okolnosti ve svém souhrnu podle Nejvyššího správního soudu prokazují, že uvedené nejasnosti kolem klíčových společností rozhodně nejsou nahodilé ani ojedinělé a naopak, svědčí o provázanosti a opakování téhož jednání, které má společný znak v tom, že žalovaný měl ve výsledku ztíženou možnost ověřit odvod daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil námitce, že by žalovaný a krajský soud existenci daňového podvodu dovozovali izolovaně z jednotlivých okolností – například pouze z těch skutečností, že by společnosti byly nekontaktní, že nepodaly daňové přiznání nebo že vznikly krátce před uzavřením obchodu. Výše uvedené skutečnosti v souhrnu naopak svědčí závěru, že i přes formální a materiální splnění podmínek byl v dané věci v popsáném řetězci spáchán podvod na dani z přidané hodnoty.
19. V krajském soudem nyní projednávané věci jsou skutkové okolnosti daného případu téměř totožné. V citované obdobné věci detekovat Nejvyšší správní soud existenci daňového podvodu ze shora uvedených skutečností. Krajský soud nijak nezpochybňuje žalobcem v žalobě uváděnou judikaturu týkající se nekontaktností dodavatelské společnosti jako důvodu k možnému závěru účasti žalobce na daňovém podvodu, ovšem je třeba zdůraznit, že v případě daňového podvodu jde o otázku skutkovou, kdy závěry správce daně ani v nyní projednávané věci nebyly vystavěny izolovaně na pouhé nekontaktnosti některých zúčastněných společností, ale byly velice podrobně zhodnoceny související okolnosti. Z citovaného rozsudku vyplývá, že Nejvyšší správní soud se zabýval téměř totožnou situací a krajský soud na tomto místě připomíná zásadu předvídatelnosti soudního rozhodování, jenž vyžaduje mimo jiné obdobné rozhodování skutkově i právně obdobných sporů.
20. Pokud jde o existenci daňového podvodu, napadené rozhodnutí žalovaného se touto problematikou zabývá v odstavcích 42 - 54. Podstatnými důvody pro konstatování existence daňového podvodu byly pro žalovaného následující skutečnosti. V případě společnosti Carenex jde o pro správce daně nekontaktní společnost, u níž došlo ke změně jednatele, totéž se týká společnosti Itineraton. Mezi O. H. (poskytovatelem reklamy na soutěžních vozech) a společností Carenex byly uzavřeny smlouvy o pronájmu reklamních

ploch, jejichž účelem měla být propagace obchodního jména a služeb společnosti Carenex, ovšem podmínky smluv nebyly naplněny, neboť plocha vozidel byla ve skutečnosti využívána k reklamě jiných subjektů. Společnost Carenex reklamní služby tedy pouze zprostředkovala. Cena za pronájem reklamních ploch dohodnutá mezi společností Carenex a O. H. činila v roce 2010 částku 96 000 Kč, včetně DPH, přitom cena pro žalobce stejné reklamní služby (přes prostředníka Carenex) představovala částku 1 680 000 Kč, včetně DPH. V případě roku 2011 byla mezi žalobcem sjednána obdobná reklamní služba, kdy navíc byla do řetězce vložena společnost Itineraton, přičemž žalobce za reklamní služby zaplatil částku ve výši 1 920 000 Kč, včetně DPH. Pro rok 2011 byla smluvena mezi společností Carenex a O. H. za uvedenou reklamu cena 196 000 Kč, včetně DPH. Z výpisu běžných účtů společnosti Carenex a Itineraton není patrný žádný pohyb finančních prostředků mezi nimi a společnost Carenex nezaznamenala žádnou pohledávku za společností Itineraton. V dané věci došlo k poskytnutí totožných reklamních služeb, jak je svým odběratelům poskytoval přímo O. H., ovšem s mnohonásobným navýšením ceny. Toto extrémní navýšení ceny bylo zjištěno u pro správce daně nekontaktních dodavatelů žalobce. Správce daně zjistil pro rok 2010 řetězec přeprodeje reklamy: O. H. → Carenex → žalobce a pro 2011: O. H. → Carenex → ? → Itineraton plus → žalobce.

21. K těmto společnostem žalovaný uvedl následující. Společnost Carenex byla zapsána krátce před podpisem smlouvy s žalobcem, jejím zapsaným sídlem byl bytový dům, na jehož adrese má sídlo zapsáno větší množství daňových subjektů (nejedná se o prostor, který by společnost používala pro svou ekonomickou činnost); společnost Carenex neměla zapsanou žádnou provozovnu, nebylo zjištěno, že by měla internetové stránky, v období po svém založení se jednalo o ready made společnost. De facto stejné skutečnosti byly zjištěny v případě společnosti Itineraton. Přes společnost Carenex, jenž byla v roce 2010 dodavatelem reklamních služeb pro žalobce, měla reklamu na soutěžních vozech realizovat řada dalších společností (viz například věc řešená ve shora uváděném rozsudku Nejvyššího správního soudu 3 Afs 147/2017 - 41 ze dne 27. 9. 2018). Tyto společnosti bezhotovostně hradily různě vysoké částky na běžný účet společnosti Carenex, z něhož byly finanční prostředky v krátkém časovém sledu v hotovosti vybírány. V případě roku 2011, kdy do řetězce byla vložena společnost Itineraton, byl rovněž zjištěn mechanismus, kdy z jejího běžného účtu po připsání úhrady reklamní služby od dodavatele a dalších společností v krátkém časovém sledu byly finanční prostředky v hotovosti vybírány. Navíc, jak zjistil žalovaný, mezi jednotlivými společnostmi v řetězcích byla zjištěna personální propojenost (tehdejší jednatel společnosti Carenex p. Trutna měl také dispoziční právo k účtu společnosti Itineraton). Žalovaný rovněž zjistil, že žalobcem předložená smlouva o reklamě na rok 2011 (dodavatel Itineraton) byla uzavřena 31. 1. 2011, ovšem smlouva o pronájmu reklamních ploch mezi O. H. a společností Carenex byla uzavřena až 1. 3. 2011. Rovněž byla zjištěna měnící se vyjádření účastníků obchodních řetězců a jejich rozpornost (obdobně jako v posledně poukazovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu).
22. K otázce daňové ztráty žalovaný uvedl, že chybějící daň byla identifikována u nekontaktních společností Carenex a Itineraton, neboť u nich nelze ověřit, zda odvedly DPH z předmětných plnění. K tomuto zjištění Krajský soud v Brně dodává, že obsahem správního spisu je i listina získaná z odpovědi na dožádání od správce daně příslušného společnosti Itineraton, kde byl získán přehled údajů z daňových přiznání za plátce za období 3, 6, 9 a 12/2011. Z uvedené listiny vyplývá, že za všechna tato období se pouze v

nepatrné výši liší rozdíl uskutečněných zdanitelných plnění a přijatých zdanitelných plnění, přičemž daňová povinnost za tato zdaňovací období citované společnosti vychází mezi 4 000 až necelými 6 000 Kč (uvedené hodnoty jsou typické pro společnosti v pozici tzv. missing tradera). Další okolnosti podvodného jednání vyplývají i z následujících částí žalobou napadeného rozhodnutí a budou v podstatných rysech dále uvedeny. Nad rámec tohoto hodnocení žalovaný ve vyjádření k žalobě rovněž poukázal na existenci rozsudku v trestní věci, jak je uvedeno v odstavci 5 odůvodnění tohoto rozsudku. Na základě uvedených skutečností a s přihlédnutím k hodnocení téměř shodné věci Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 3 Afs 1472017 - 41 krajský soud uzavírá, že ze souhrnu zjištěných skutečností vyplývá existence podvodného řetězce v předmětné věci.

Ostatní žalobní námitky

23. Žalobce dále namítal, že správcem daně zjištěné objektivní okolnosti neprokazují vědomost žalobce ohledně zapojení se do podvodného řetězce a že se v uvedené souvislosti žalovaný neřídil názorem zdejšího soudu vyjádřeným v jeho rozsudku ze dne 29. 10. 2018, č. j. 30 Af 94/2016 - 117, jímž předchozí odvolací rozhodnutí v dané věci zrušil.
24. Pokud jde o existenci objektivních okolností, z nichž je možno usuzovat, že daňový subjekt měl a mohl vědět či věděl, že předmětná plnění jsou součástí daňového podvodu na DPH, žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl celkem pět zjištěných skutečností. Jedná se o zjištění, že žalobce má dlouholetou podnikatelskou historii, přičemž podepsal smlouvy o reklamě se společnostmi Carenex a Itineraton bez zjevné podnikatelské historie. Žalovaný považuje vysvětlení žalobce, že pan H. neměl na svém vozidle volnou plochu, a proto bylo fakturováno přes společnosti Carenex a Itineraton za nevěrohodné. Pokud nebyla v roce 2010 možná přímá spolupráce s O. H., měl žalobce možnost si s dostatečným předstihem zajistit reklamní plochy u jmenovaného pro následující rok. Společnost Carenex uzavřela s O. H. smlouvu o pronájmu reklamních ploch na rok 2011 až dne 1. 3. 2011, žalobce do té doby mohl uzavřít smlouvu přímo s panem H. Namísto toho přistoupil 31. 1. 2011 k podpisu smlouvy s nově založenou společností Itineraton (ta byla do obchodního rejstříku zapsána 1. 12. 2010).
25. Žalovaný dále v odst. 91 napadeného rozhodnutí uvedl, že v rámci uplatněného odvolacího důvodu žalobce sdělil, že dlouhodobě znal pana H., neboť jednatel žalobce jezdil coby spolujezdec rallye v závodních speciálech patřících společnosti Bestmedia, které absolvovaly závody pod stájí p. H. Podle žalovaného společnosti Carenex a Itineraton byly do obchodního řetězce vloženy účelově po dohodě s p. H. pro vytvoření obchodního řetězce, jehož smyslem byla participace na výhodách systému DPH. Další okolností zjištěnou žalovaným je, že žalobce sdělil, že p. H. mu donesl vždy osobně smlouvy na reklamu podepsané jednatelem dodavatelů Carenex a Itineraton. Následně p. H. vyrobil a nalepil reklamu žalobce přímo na své vozy, přičemž podklady pro výrobu reklamy předal žalobce osobně p. H. Stejně nosil p. H. žalobci všechny daňové doklady a materiály prokazující, že reklama fakticky proběhla (smlouvy, materiály dokládající vyhotovení reklamy a daňové doklady za reklamu od dodavatelů Carenex a Itineraton). Tyto skutečnosti podle žalovaného podporují závěr o účelovém zapojení Carenex a Itineraton do obchodních řetězců. Je totiž nestandardní, aby majitel soutěžního vozidla, který část plochy postupuje dalším společnostem k jejich využití, osobně předával smluvní dokumentaci odběrateli svého odběratele. Z důvodu konkurenčního boje není standardní

a obvyklé, aby odběratelé p. H. (Carenex a Itineraton), kteří si od něj plochu na jeho vozidle pronajali, měli zájem na tom, aby p. H. znal jejich obchodní podmínky a cenu jimi poskytovaných služeb, nebo aby po p. H. požadovali předání smlouvy uzavřené s jejich obchodním partnerem k zajištění podpisu protistrany. V dané věci nebyla dodržena logická posloupnost běžné obchodní praxe. Další objektivní skutečnost žalovaný spatřuje ve smlouvách o reklamě, které žalobce uzavřel pro rok 2010 se společností Carenex a pro rok 2011 se společností Itineraton. Rozsah ve smlouvách je uveden nekonkrétně (není uvedena velikost reklamy, nebo umístění na vozidlech), cena je uvedena fixní částkou, není zřejmé, co zahrnuje a chybí podrobnější kalkulace. Obě smlouvy jsou téměř totožného znění, shodně členěny a totožně graficky naformátovány a psány stejným typem písma. Smlouva se společností Carenex obsahuje závazek umístit reklamu na dvě soutěžní vozidla, z dokumentace však vyplynulo, že reklama byla umístěna pouze na jednom vozidle. Žalovaný neuplatňoval žádné sankce za nesplnění sjednaných podmínek. Žalovaný z toho dovodil, že smlouvy vyvolávají podezření, že byly sepsány účelově. Uzavření smluv o reklamě za částku 1 680 000 Kč a za částku 1 920 000 Kč v roce 2011 je nestandardní. Další zjištěnou okolností je, že si žalobce nijak neověřoval, jakým způsobem se výše ceny za reklamní služby odvíjí od jejich reálného provedení (v některých závodech bylo logo umístěno pouze na jednom závodním vozidle), žalobce přijal cenu reklamních služeb, aniž by zjišťoval, zda je možno ji obstarat u jiných poskytovatelů a za jakou cenu. Cena dohodnutá mezi společností Carenex a O. H. za rok 2010 činila částku 96 000 Kč a za rok 2011 částku 196 000 Kč. Ve shora uvedených obchodních řetězcích nebyla při poskytování služeb zjištěna žádná přidaná hodnota, navýšení ceny nemělo žádný ekonomický smysl. Na všechny akce byla fakturovaná částka ve stejné výši, buď 240 000 Kč, nebo 120 000 Kč. V dokladech není uvedeno, co všechno poskytnuté služby zahrnují, ani proč je ve dvou případech fakturovaná částka o polovinu nižší; nebylo objasněno, jak je možné, že dvě různé společnosti (dodavatelé žalobce) fakturují své služby stejným způsobem. Žalovaný dále vymezil i další objektivní okolnost spočívající v řetězení daňových subjektů, kdy reklamní služby byly přeprodávány postupně mezi společnostmi ve shora uvedených řetězcích; v nich figurovali společnosti nekontaktní, u nichž nelze ověřit, zda jimi byla přiznána a odvedena daň. S ohledem na dříve uvedené objektivní skutečnosti lze pochybovat, že společnosti Carenex a Itineraton měli v řetězci jinou než účelovou funkci. Tuto účelovou funkci řetězce dokládá i skutečnost, že žalobce poskytoval správci daně vědomě rozporuplné údaje ohledně realizace reklamních služeb. Na základě těchto skutečností žalovaný dovodil, že v daném případě existovaly indicie o riziku zapojení do podvodných řetězců (vlivem uvedených nestandardností), jenž byly žalobci známy a které tvoří logicky ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, jenž spolehlivě prokazují, že žalobce věděl nebo vědět mohl a měl, že se účastní řetězců zasažených podvodem na DPH.

26. S tímto hodnocením se Krajský soud v Brně zcela ztotožňuje, přičemž doplňuje, že žalobní námitka týkající se nerespektování závazného právního názoru žalovaným, jenž byl vysloven ve shora již citovaném rozsudku zdejšího soudu č. j. 30 Af 94/2016 - 117 je nedůvodná, neboť žalovaný v nynější žalobou napadeném rozhodnutí podstatně doplnil svoji argumentaci ohledně objektivních okolností a tato již dává ucelený obraz o tom, že žalobce vědět mohl a měl, případně věděl, že se účastní řetězců zasažených podvodem na DPH.

27. Soud souhlasí i se závěry žalovaného, že žalobce nepřijal rozumná opatření k zamezení jeho účasti na daňovém podvodu a že nešlo z jeho strany o jednání v dobré víře (viz odst. 79 - 85 žalobou napadeného rozhodnutí). Pokud jde o odkazy žalobce na judikaturu správních soudů citovanou v žalobě a v rozhodnutí žalovaného v jiné věci citované v žalobě a v jeho listině žalovanému ze dne 13. 9. 2019, pak Krajský soud v Brně uvádí, že jak šetření účasti na daňovém podvodu, tak vyhodnocení objektivních okolností jsou záležitostmi komplexního a přísně individuálního posouzení konkrétní věci. Soud shora uzavřel, že správní orgány unesly na nich spočívající důkazní břemeno ve smyslu požadavků dovozených judikaturou, přičemž žalobce neprokázal přes vznik formálního nároku na odpočet daně z přidané hodnoty přijetí účinných rozumných opatření k zamezení jeho účasti na daňovém podvodu.

V. Závěr a náklady řízení

28. S ohledem na shora uvedené skutečnosti a úvahy dospěl krajský soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, jímž bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a že uplatněné žalobní námitky nejsou důvodné. Soud proto žalobu zamítl postupem ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.
29. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož platí, že 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, jenž ve věci úspěch neměl. Žalobkyně v řízení úspěšná nebyla, proto jí právo na náhradu řízení nepřisluší. Žalovanému, jenž byl ve věci úspěšný, žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Brno 21. 12. 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu