



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **MouseHouse, s. r. o.**, se sídlem Koperníkova 1490/11, Praha 2, zastoupena Mgr. Jaroslavem Markem, advokátem se sídlem Kolínská 13, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 19. 9. 2018, č. j. 3 Af 27/2015 - 76,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. 9. 2018, č. j. 3 Af 27/2015 - 76, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2015, č. j. 9872/15/5200-20442-711315, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 14 800 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Jaroslava Marka, advokáta, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) doměřil žalobkyni deseti samostatnými rozhodnutími ze dne 26. 8. 2013 daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíců červen 2010, srpen až prosinec 2010, duben až červen 2011 a srpen 2011 (dále též „dodatečné platební výměry“). K doměření daně došlo na základě výsledků daňové kontroly provedené u žalobkyně ve dnech 18. 4. 2012 - 13. 8. 2013, která byla zaměřena na prověření deklarovaných přijatých zdanitelných plnění od společnosti X s. r. o. (dále též „X“) za reklamní služby - propagace na golfových turnajích a vysílání reklamních spotů na LCD obrazovce v Praze. Správce daně konstatoval, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění právě od X, neboť za tuto společnost nejednala oprávněná osoba.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, která žalovaný zamítl společným rozhodnutím ze dne 30. 3. 2015, č. j. 9872/15/5200-20442-711315. Dle žalovaného nebylo možné odmítnout nárok na odpočet daně pouze s poukazem na to, že nebylo prokázáno

poskytnutí zdanitelných plnění právě od X, nebylo-li současně prokázáno, že obchodní transakce byly zasaženy podvodem a že žalobkyně mohla a měla vědět, že jí přijatá plnění, u nichž uplatňuje nárok na odpočet daně, byla součástí tohoto podvodu. Na základě doplněných podkladů odvolacího řízení pak dospěl k závěru, že zdanitelná plnění přijatá žalobkyní byla zasažena podvodem a že žalobkyně v důsledku svého neobezřetného vystupování v obchodních vztazích s X mohla a měla vědět, že je součástí podvodného jednání.

II.

[3] Žalobkyně podala proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného žalobu u Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“), který jí v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Uvedl, že v daném případě došlo k podvodnému jednání u společnosti X, tj. dodavatele žalobkyně. Podvodné jednání spočívalo ve zneužití Y, který nebyl schopen fakticky vykonávat funkci jednatele společnosti X, což žalovaný řádně zdůvodnil. Právní jednání této společnosti proto nemohou být platná. To se týká rovněž registrace k DPH a přiznání k DPH za období červen 2010 až srpen 2011, na něž je třeba nahlížet, jako by nebyla nikdy podána. Společnost X tedy za předmětná zdaňovací období nepřiznala žádná uskutečněná zdanitelná plnění a zároveň neodvedla DPH. Uplatnila-li si žalobkyně následně nárok na odpočet daně na základě dokladů přijatých od společnosti X za zdanitelná plnění uskutečněná ve výše uvedených zdaňovacích obdobích, byla narušena neutralita DPH. Poté městský soud vyjmenoval všechna objektivní kritéria, která dle žalovaného prokazují, že žalobkyně mohla a měla vědět, že jí přijatá plnění jsou součástí podvodu na DPH. Přisvědčil žalobkyni, že některá z nich představují v zásadě běžné okolnosti obchodní praxe, konkrétně zjištění, že Y byl ve stejný den zapsán jako společník a jednatel dvou společností s široce vymezeným předmětem podnikání a že sídlo společnosti X uvedené v obchodním rejstříku není skutečným sídlem společnosti. V úhrnu se však městský soud ztotožnil se žalovaným, že žalobkyně nejednala s náležitou opatrností a obezřetností. Nijak totiž neprověřovala svého obchodního partnera a jeho vnitřní poměry a spokojila se s bezvadným plněním. To z pohledu DPH není dostačující. Žalobkyně byla povinna osvědčit, že podnikla všechny racionální kroky k ověření, že není součástí daňového podvodu. Taková opatření však nepřijala. Jelikož se společností X žádné zkušenosti neměla a neznala ji, nemohla se toliko spoléhat na známost s jejím zaměstnancem J. P. Rovněž některá smluvní ujednání a okolnosti obchodní transakce byly vysoce nestandardní. Soud poukázal zejména na to, že se golfových turnajů účastnil opakovaně velmi omezený okruh lidí, že se žalobkyně zavázala zaplatit za reklamní propagaci pevnou částku 200 000 Kč za jeden turnaj, aniž by přesně dopředu věděla, v jakém rozsahu jí bude plnění poskytnuto, přičemž využila pouze část smluvených způsobů propagace a že cena za odvysílání spotu na LCD obrazovce byla neúměrně vyšší než cena obvyklá. Dle městského soudu nemohlo vysvětlení podané žalobkyní k jednotlivým objektivním kritériím vyvrátit závěr žalovaného o jejím vědomém zapojení do podvodu na DPH. Městský soud nepřisvědčil ani námitkám žalobkyně, že je rozhodnutí žalovaného nesrozumitelné.

III.

[4] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Rozporuje závěr, že zdanitelná plnění poskytnutá společností X byla zasažena podvodem, jakož i závěr, že o tomto podvodu mohla a měla vědět.

[5] Dle stěžovatelky vycházel městský soud při konstatování existence podvodu na DPH z neprokázaných tvrzení. Způsobilst Y k právním úkonům byla omezena až v březnu 2012, avšak X vznikla již v roce 2009 a sporná plnění byla poskytnuta v letech 2010 a 2011. Ani ze svědecké výpovědi Y provedené v prosinci 2012 nelze usuzovat na jeho mentální slabost.

pokračování

Mentální schopnosti Y, resp. jeho způsobilost k právnímu jednání před rokem 2012 nikdo kvalifikovaně nezkoumal. Takový úsudek si nemůže učinit sám správce daně. Ze skutečnosti, že se Y vyučil a při zakládání společností osobně jednal s notáři a bankou, lze usuzovat na to, že zásadními problémy netrpěl. Tyto důkazní prostředky však městský soud řádně nehodnotil. To, že je Y naivní, ovlivnitelný a nepříliš inteligentní samo o sobě neprokazuje, že jeho právní jednání nelze považovat za platná. Nelze ani vyloučit, že spojení Y s JUDr. U., který měl společnost X fakticky ovládat, bylo vzájemně výhodné a Y nebyl nijak zneužit. Činnost společnosti nesměřovala k jeho poškození, neboť nebyla zjištěna žádná daňová ani jiná nezákonnost. Jediné pochybení X spočívá v neprokázání podpisu některých písemností oprávněnou osobou. Daňové povinnosti však plnila do doby, než správce daně zpětně zpochybnil její registraci k DPH a zneplatnil daňová přiznání bez následného vyměření daně. Konstrukci daňového podvodu založenou na neplatnosti právních úkonů Y vzhledem k jeho mentálnímu stavu nebo zneužití navíc vytvořil až soud. Žalovaný odkázal toliko na to, že společnost v daňových přiznáních vykazovala při velkých obratech nízké daňové povinnosti, v její činnosti bylo několik neobvyklostí a sporné dokumenty nepodepsal Y. Do doby zásahu daňové správy však nenastal daňový podvod. Společnost X jednala jako plátce, když fakturovala DPH, kterou stěžovatelka hradila. Ze spisu plyne, že X plnění uskutečněná pro stěžovatelku přiznala a daň (zřejmě) zaplatila. Teprve poté došlo ke zpochybnění její registrace pro zfalšování podpisů Y. Toto zjištění je však založeno pouze na nevěrohodných výpovědích Y provedených v době, kdy byla potvrzena jeho mentální porucha. Znalecké posouzení sporných podpisů provedeno nebylo. Ani případné vnitřní nesrovnalosti ve X se navenek neprojeví krácením daně. Správce daně měl X po zneplatnění daňových přiznání stanovit daň podle pomůcek. Teprve závěry z tohoto řízení mohly svědčit o daňovém podvodu. Daňová správa však stanovila, že X má nulovou daňovou povinnost, nemohlo tedy dojít k úniku. Nebylo prokázáno ani žádné daňové zvýhodnění u stěžovatelky či X. Výsledný stav, tj. uplatnění odpočtu daně z titulu plnění od neplátce, navodila sama daňová správa.

[6] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěrem městského soudu, že nejednala s náležitou opatrností a obezřetností. Je zcela běžné jednat s osobou pověřenou k řešení daného obchodního případu, nikoliv přímo s jednatelem. Zvláště v situaci, kdy se jedná o stěžovatelce známou osobu. J. P. pro ni znamenal záruku solidního obchodního jednání. Nic neobvyklého není ani na tom, že je smlouva ze strany jednatele protistrany předem podepsána. Požadavky soudu na jednání stěžovatelky lze naopak považovat za neobvyklé a bezúčelné a míru její jistoty by nijak nezvýšily. Soud se při hodnocení efektivity reklamy spolehl na laický názor žalovaného, aniž by přihlédl k argumentům stěžovatelky. Nepodložený je i závěr, že stěžovatelka se zavázala k platbě propagace, jejíž rozsah předem neznala. Přestože stěžovatelka nevyužila samostatné prezentace svého loga, zvolený způsob pro ni byl dostatečně výrazný. Pokud by byl správný závěr soudu, že stěžovatelka skutečně neobdržela podstatnou část plnění, bylo by snazší doměřit daň z tohoto titulu. O poskytnutí plnění tedy zjevně pochybnosti nejsou. Žalovaný pak nijak nedoložil, že cena za odvysílání spotů na LCD obrazovce byla neúměrně vyšší než cena obvyklá za srovnatelných podmínek.

[7] Městskému soudu dále vytýká, že se nezabýval řádně všemi jejími argumenty v otázce jejího vědomého zapojení do podvodné transakce a nekriticky přejal tvrzení žalovaného. Vyjevil svůj dojem z předestřených okolností jako celku, aniž by se zabýval relevancí jednotlivých objektivních okolností, tj. tím, zda skutečně nastaly, zda jsou skutečně tak výrazně neobvyklé, že prakticky nemohly nastat nahodile, zda spolu vzájemně souvisejí, a zda musely nastat právě ve vztahu k prokazované skutečnosti, a nikoliv z jiného důvodu. Soud se dále nevypořádal řádně s námitkami vytýkajícími žalovanému rozhodnutí jeho nejednoznačnost.

[8] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[9] Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, v němž vyjádřil souhlas s posouzením věci ze strany městského soudu. V daném případě došlo k narušení neutrality DPH tím, že společnost X nepřiznala v kontrolovaných zdaňovacích obdobích žádná uskutečněná zdanitelná plnění a zároveň neodvedla DPH. K tomuto narušení neutrality pak přistoupily další podezřelé okolnosti týkající se osoby Y. Společně tyto skutečnosti svědčí o existenci podvodu na DPH. Dále žalovaný vyjmenoval jím označené objektivní okolnosti svědčící o tom, že stěžovatelka při obchodním jednání neprověřovala s náležitou opatrností svého dodavatele a osobu, která za něj měla vystupovat, nevěnovala náležitou péči při uzavírání smluv a nepostupovala dostatečně obezřetně, tedy s péčí řádného hospodáře. Žalovaný se ztotožňuje s vypořádáním žalobních námitek městským soudem, který nijak nevybočil z mezí daných s. ř. s. Z výše uvedených důvodů žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Zodpovězení kasačních námitek se neobejde bez rekapitulace obsahu správního spisu. Na základě informací od Finančního úřadu pro Prahu 6 o tom, že společnosti X byla zrušena registrace k DPH, zahájil správce daně u stěžovatelky dne 18. 4. 2012 kontrolu DPH za zdaňovací období červen 2010, srpen až prosinec 2010, duben až červen 2011 a srpen 2011. Daňová kontrola byla zaměřena na prověřování nároků na odpočet DPH z plnění přijatých od tohoto dodavatele na základě rámcové smlouvy o reklamní kampani na LCD velkoplošných obrazovkách ze dne 1. 7. 2010 a smluv o reklamě ze dne 10. 5. 2010 (Golf club Karlštejn), ze dne 14. 7. 2010 (Astoria golf resort), ze dne 25. 8. 2010 (Golf club Zbraslav), ze dne 14. 9. 2010 (Golf club Plzeň), ze dne 15. 11. 2010 (Golf club Čechie) a ze dne 8. 4. 2011 (6 golfových lokalit). V rámcové smlouvě o reklamní kampani na LCD velkoplošných obrazovkách se X zavázala zajistit pro stěžovatelku reklamní kampaně vysílané prostřednictvím velkoplošné LED diodové obrazovky dle specifikace v dílčích dohodách (k tomu doloženy 2 mediální plány na srpen a listopad 2010). Ve smlouvách o reklamě se X zavázala umožnit stěžovatelce propagaci jakožto partnera konkrétního turnaje v rámci X GOLF TOUR 2010, resp. 2011, zejména umístěním bannerů, reklamních panelů, plakátů, letáků a log stěžovatelky na golfových hřištích a propagačních materiálech k turnaji, umožněním účasti dvou hostů na turnaji a oprávněním stěžovatelky užívat oficiální logo turnaje ve spojitosti s jejími výrobky či reklamními materiály. Za jednotlivá poskytnutá reklamní plnění vystavila společnost v kontrolovaných zdaňovacích obdobích X celkem 11 faktur (pokaždé na částku 200 000 Kč a DPH 40 000 Kč).

[13] Do protokolu o ústním jednání ze dne 31. 5. 2012 jednatel stěžovatelky uvedl, že za X jednal J. P., kterého zná delší dobu jako poskytovatele reklamy a který mu nabídl účast na reklamní túře golf tour. Dne 29. 8. 2012 provedl správce daně výslech J. P. Ten uvedl, že byl zaměstnancem stěžovatelky asi v roce 2002, od roku 2009 do října 2011 byl zaměstnancem X. Pracovní i obchodní záležitosti řešil s JUDr. U., jednatele Y nikdy osobně neviděl. Pro X zajišťoval chod reklamní propagace v outdoorových médiích, na golfových turnajích a dalších

pokračování

akcích. Kancelář společnosti, včetně sekretářky, účetního oddělení a zasedací místnosti byla na Kubánském náměstí v Praze 10. K nabízení reklamní činnosti měl plnou moc, klientům předával někdy i smlouvy a faktury. Pro stěžovatelku zajišťoval propagaci na golfových turnajích a na outdoorových médiích. Plnění proběhlo tak, že kompletně zajistil akci, jejíž byla stěžovatelka partnerem. Dále byl k těmto akcím pořízen záznam na DVD. Ve výpovědi provedené v rámci odvolacího řízení dne 20. 10. 2014 J. P. v rozporu se svou dřívější výpovědí uvedl, že se s Y setkal při několika akcích a na vánočním firemním večírku, avšak nepamatuje si, jak vypadal.

[14] Na základě dožádání obdržel správce daně od Finančního úřadu pro Prahu 6 protokoly o výsleších Y, jednatele X, provedených ve dnech 19. 5. 2011, 6. 6. 2011 a 24. 10. 2011 a seznam zaměstnanců X evidovaných Českou správou sociálního zabezpečení, dle kterého byl J. P. jako zaměstnanec evidován od 1. 4. 2010 do 31. 10. 2011. Y v uvedených protokolech vypověděl, že ukončil zvláštní školu, poté se vyučil v Pleasu a toho času je zaměstnancem technických služeb Havlíčkův Brod. Na počítači pracovat neumí. Dále popřel, že by za společnost X podepisoval jakékoliv dokumenty, tuto společnost nezná a neví, že je zapsán jako její jednatel. Kdysi podepsal nějaké papíry JUDr. U., neví však jaké. Těto osoby se bojí, protože mu vyhrožovala, kontaktu s ní se vyhýbá. Dne 3. 12. 2012 provedl správce daně formou dožádání výslechy Y, který opět veškerou činnost pro X i spolupráci se stěžovatelkou popřel. Ve spise je dále založen rozsudek Okresního soudu v Havlíčkově Brodě ze dne 28. 3. 2012, č. j. 0 Nc 733/2011 - 55, jímž byl Y omezen ve způsobilosti k právním úkonům týkajícím se nakládání s majetkem, jehož cena přesahuje částku 1 000 Kč pro trvalou a neléčitelnou mentální retardaci lehkého stupně spojenou se značnou naivitou, důvěřivostí a ovlivnitelností (dále též „rozsudek o omezení způsobilosti“).

[15] Ve spise se nachází rovněž daňová přiznání X k DPH za zdaňovací období červen 2010 až srpen 2011 spolu s výzvami Finančního úřadu pro Prahu 6 k odstranění vad podání z důvodu zjištění, že tato daňová přiznání nebyla podepsána oprávněnou osobou. V případě daňových přiznání za srpen 2010 až listopad 2010, leden 2011 a březen 2011 jsou ve spisu kromě výzev k odstranění vad podání založena rovněž rozhodnutí ve věci obnovy řízení o vyměření daně, jimiž byly u X bez náhrady zrušeny konkludentní platební výměry, neboť bylo zjištěno, že daňová přiznání byla podepsána osobou neoprávněnou a na výzvu správce daně nebyla zjednána náprava.

[16] Žalovaný dovodil, že společnost X nepřiznala ve zdaňovacích obdobích červen 2010 až srpen 2011 žádná uskutečněná zdanitelná plnění a zároveň neodvedla DPH. Jelikož si stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně na základě dokladů přijatých od společnosti X za zdanitelná plnění uskutečněná v těchto zdaňovacích obdobích, došlo k narušení neutrality DPH. Dle žalovaného přitom stěžovatelka mohla a měla vědět, že se svými transakcemi účastní podvodu na DPH uskutečňovaného tímto dodavatelem.

[17] Ústředním pojmem pro odepření nároku na odpočet DPH na vstupu je existence podvodu na DPH. Tento pojem zahrnuje podle judikatury Soudního dvora Evropské unie situace, v nichž jeden z účastníků obchodní transakce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o dani z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, Sb. rozh., s. I-483, 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*, Sb. rozh., s. I-6161, a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kőft a Péter Dávid*]. Tuto definici podvodu na DPH převzaly též české soudy, přičemž zdůrazňují, že o podvod na DPH se jedná jen tehdy, pokud byla zjištěna ztráta na DPH. K učinění závěru o existenci podvodu na DPH nepostačuje, pokud je některý z daňových subjektů zapojených do obchodního řetězce nekontaktní,

takže nelze ověřit, zda byla přiznána a odvedena DPH na výstupu ze zdanitelného plnění přijatého jiným daňovým subjektem v řetězci, jenž si z něho nárokuje odpočet DPH na vstupu. O podvod na DPH jde totiž jen tehdy, jestliže bylo zjištěno a prokázáno skutečné (nikoliv pouze hypotetické) porušení neutrality, na které je tato daň postavena (viz rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 - 44, bod 46, ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28, ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48, bod 36, a ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63, body 38 a 39). V daňovém řízení tedy musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které mu jsou k dispozici; rozhodné je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156, ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017 - 48, ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, a další).

[18] Stěžovatelka namítla, že ze spisu ani z rozhodnutí žalovaného nevyplývaly žádné skutečnosti, které by prokazovaly existenci daňového podvodu ve výše popsaném smyslu. Této námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil a naopak se shoduje s posouzením městského soudu, že v posuzované věci se žalovanému podařilo identifikovat daňový únik (shodně viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 7. 8. 2019, č. j. 5 Afs 263/2018 - 51, týkající se totožného dodavatele), byť jsou úvahy žalovaného v tomto směru poněkud spleťité a samotný závěr strohý.

[19] Ve vztahu k existenci daňového podvodu vychází rozhodnutí žalovaného z následujících podstatných okolností: 1) do pozice jediného jednatele X byla angažována osoba trpící mentální retardací lehkého stupně, tj. vedení této společnosti bylo zajištěno toliko formálně; 2) X skutečně vykonávala ekonomickou činnost, a sice prostřednictvím osob, které byly evidovány jako její zaměstnanci (v posuzované věci J. P.), tj. vlastní ekonomická činnost nebyla vykonávána zcela „mimo“ X, neboť zaměstnanci ji vykonávali jejím jménem a na její účet, a proto jsou zdanitelná plnění poskytnutá jejím jménem přičitatelná této společnosti a nikoliv jiné osobě (např. JUDr. U. jakožto osobě zřejmě fakticky ovládající X a řídící její chod); 3) poté, co Finanční úřad pro Prahu 6 zahájil šetření týkající se registrace X k DPH a daňových přiznání podaných jejím jménem, a zjistil, že společnost je od počátku vedena osobou k tomu zjevně nezpůsobilou, která žádná daňová podání neučinila, X nenapravila zjištěné nesrovnalosti a nesplnila své daňové povinnosti, tj. X se řádně neregistrovala k DPH ani nepodala daňová přiznání za kontrolovaná zdaňovací období; 4) stěžovatelka si z plnění poskytnutých X uplatnila nárok na odpočet DPH.

[20] Z napadeného rozhodnutí je tedy zřejmé, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat. Žalovaný daňový podvod popsal, uvedl, v čem měla spočívat jeho podstata, a vylíčil řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo.

[21] Na základě obsahu správního spisu považuje Nejvyšší správní soud za spolehlivě zjištěný skutkový stav, že Y trpěl uvedeným omezením znemožňujícím řádný výkon funkce jednatele již v průběhu tohoto výkonu, a že se na provozu společnosti X nijak nepodílel. O existenci omezení svědčí především rozsudek o omezení způsobilosti. Byť byl tento rozsudek vydán až v březnu 2012, jak namítá stěžovatelka, samotné řízení o způsobilosti Y k právním úkonům bylo u Okresního soudu v Havlíčkově Brodě zahájeno již dne 4. 10. 2011 usnesením č. j. 0 Nc 733/2011 - 28, na podnět města Světlá nad Sázavou. Na základě lékařské zprávy a znaleckého posudku přitom okresní soud konstatoval, že uvedená porucha Y je *trvalá a neléčitelná* a tento není schopen vykonávat funkci jednatele jakékoliv firmy nebo zacházet s více než čtyřcifernými čísly. Rozsudek okresního soudu tak neposkytuje oporu pro domněnku stěžovatelky, že by porucha u Y nastala teprve v roce 2012, kdy byla jeho způsobilost k právním úkonům pravomocně omezena. Na tom nemůže nic změnit skutečnost, že se Y při zakládání společnosti X účastnil jednání u notáře a v bance. Z rozsudku o omezení způsobilosti neplyne,

pokračování

že by Y nebyl schopen se těchto jednání vůbec účastnit, ale toliko to, že úředním jednáním rozumí v omezené míře. Dotčeným osobám tudíž nemuselo být na první pohled zjevné, že se jedná o osobu neschopnou výkonu funkce jednatele.

[22] Nejvyšší správní soud považuje dále za podstatné, že Y při všech provedených výsleších popřel, že by kdy nějakou činnost pro X prováděl a vystavoval jejím jménem jakékoliv dokumenty. Jeho výpovědi jsou v tomto ohledu konzistentní a přesvědčivé, a to i právě s ohledem na jeho diagnózu reflektovanou rovněž v rozsudku o omezení způsobilosti. Ostatně, jeho výpovědi korespondují se svědeckou výpovědí J. P. Ten vypověděl, že pracovní smlouvu podepsal s JUDr. U., který mu zadával rovněž úkoly a práci, vystavil plnou moc k jednání ve věci golfových turnajů a jemuž předával výsledky své práce. Dále vypověděl, že JUDr. U. měl plnou moc k zastupování X ve všech záležitostech. Z provedených svědeckých výpovědí tak shodně vyplývá, že Y se na běžném chodu a řízení X aktivně nepodílel.

[23] Z hlediska existence daňového podvodu pak není podstatná otázka platnosti jednání Y ani to, zda skutečně došlo ke zfalšování jeho podpisů, ale to, zda zapojení takto omezené osoby (lhostejno, zda se ze strany JUDr. U. jednalo o využití či zneužití její naivity) vedlo v konečném důsledku k neodvedení vybrané daně, kterou si další účastník řetězce odečetl. V této souvislosti stěžovatelka poukazuje na to, že X řádně plnila své daňové povinnosti a k neodvedení daně došlo pouze na základě zásahu Finančního úřadu pro Prahu 6 spočívajícím ve zrušení registrace dodavatele X k DPH i konkludentních platebních výměrů. S tímto názorem však nelze souhlasit. Finanční úřad pro Prahu 6 přistoupil ke zrušení registrace i konkludentních platebních výměrů v obnoveném řízení teprve poté, kdy společnost X na výzvy k odstranění zjištěných nesrovnalostí nijak nereagovala a se správcem daně dále nespolupracovala. Stěžovatelkou namítaný „zásah“ daňové správy tedy nebyl žádným výsledkem libovůle Finančního úřadu pro Prahu 6, ale byl vyvolán právě zjištěním o nestandardním fungování daně společnosti. Po zahájení šetření ve věci správnosti registrace k DPH pak X přestala zcela plnit své daňové povinnosti. Pokud by daná společnost obchodovala běžným způsobem a řádně plnila své daňové povinnosti, jak dovozuje stěžovatelka, pak by nepochybně rovněž vysvětlila a odstranila vytýkané vady podání, příp. potvrdila jejich správnost či je nahradila formálně bezvadnými podáními. To však X neučinila. Neodvedení daně u uvedeného dodavatele stěžovatelky proto nelze považovat za důsledek zásahu Finančního úřadu pro Prahu 6, ale je třeba jej přičítat nespolupráci tohoto dodavatele s jeho správcem daně.

[24] Výsledkem řízení se společností X pak nebylo stanovení nulové daňové povinnosti, jak mylně dovozuje stěžovatelka. Její případ se tedy odlišuje od toho, který řešil Nejvyšší správní soud ve věci vedené pod sp. zn. 9 Afs 333/2017.

[25] Daňový únik tak nepochybně nastal u dodavatele stěžovatelky (společnosti X), přičemž tento byl založen na tom, že pro výkon funkce jednatele byl angažován Y jakožto osoba trpící mentální retardací lehkého stupně, který dle svých výpovědí neměl o existenci X, její činnosti a fungování vůbec ponětí a nijak se na jejím chodu (včetně podání daňových přiznání) nepodílel a uvedený dodavatel za kontrolovaná zdaňovací období v konečném důsledku nepřiznal DPH, přestože nepochybně prostřednictvím dalších osob vykonával jemu přičitatelnou ekonomickou činnost a poskytoval zdanitelná plnění nemalého rozsahu (minimálně ve prospěch stěžovatelky). Ať již bylo účelem popsání uspořádání společnosti X cokoliv, nepochybně se tento její „způsob fungování“ odrazil rovněž v rovině plnění daňových povinností. Tato společnost nebyla řádně registrována k DPH a nebyla jí ani řádně stanovena daň z uskutečněných zdanitelných plnění. Závěr žalovaného a krajského soudu, že společnost X (tedy dodavatel stěžovatelky) daň v kontrolovaných zdaňovacích obdobích nepřiznala, zatímco stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet na základě přijatých dokladů od této společnosti, čímž došlo k narušení neutrality DPH, tak obstojí.

[26] Samotná existence podvodu na DPH však není pro odepření nároku na odpočet DPH dostačující. Dle judikatury Soudního dvora je dále nutné posoudit i subjektivní stránku jednání, tedy vědomost daňového subjektu o daňovém podvodu. Ve věci *Optigen* je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet je *výjimkou ze základní zásady*, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (věc *Mahagében*, bod 49). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na dani z přidané hodnoty, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries a další*, bod 33).

[27] Stěžovatelka namítla, že městský soud v otázce, zda mohla a měla vědět, že zdanitelná plnění poskytnutá společností X jsou zasažena podvodem, nekriticky převzal argumentaci žalovaného a řádně nevypořádal námítky, které proti ní stěžovatelka v žalobě vznesla.

[28] Městský soud na straně 9 a 10 rozsudku shrnul skutečnosti, které žalovaný označil za objektivní kritéria prokazující, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že je součástí podvodu na DPH. Připustil, že u některých z nich se jedná o běžné okolnosti obchodní praxe, avšak v úhrnu se ztotožnil s posouzením žalovaného, že stěžovatelka nejednala s náležitou opatrností a obezřetností. Vytkl jí zejména nedostatečné prověřování obchodního partnera a vysokou nestandardnost některých smluvních ujednání a okolností obchodní transakce.

[29] Stejně jako městský soud považuje i Nejvyšší správní soud za běžné okolnosti obchodní praxe, z nichž nelze usuzovat na to, zda dodavatel je či není zapojen v podvodu na DPH, že Y byl ve stejný den zapsán jako jednatel dvou společností se širokým předmětem podnikání a že X nezveřejňuje účetní závěrky jejich založením do sbírky listin (ostatně tuto okolnost vyloučil již sám žalovaný). Ani jedna z těchto okolností sama o sobě nic nevypovídá o tom, zda dodavatel či jiný subjekt je či není zapojen v podvodném obchodu, resp. zda podal daňové přiznání, a odvedl či neodvedl daň (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31).

[30] Je však třeba přisvědčit stěžovatelce, že ani další objektivní kritéria použitá žalovaným pro odepření nároku na odpočet nelze považovat za skutečnosti svědčící o tom, že stěžovatelka o existenci výše popsání podvodu na DPH věděla či vědět mohla a měla.

[31] Stěžovatelce je v rámci těchto objektivních kritérií předně vytýkáno nedostatečné prověření jejího obchodního partnera. Tato neobezřetnost dle žalovaného (potažmo i městského soudu) spočívá v tom, že stěžovatelka: a) neověřovala shodu podpisového vzoru Y založeného v obchodním rejstříku s podpisy uvedenými na daňových dokladech a smlouvách; b) nezjistila, že sídlo dodavatele v obchodním rejstříku není skutečné, ale pouze administrativní; c) navázala obchodní vztah s pro ni neznámým dodavatelem nedlouho působícím na trhu, přičemž s osobou oprávněnou za něj jednat, se nikdy nesetkala a spolehla se toliko na osobní známost s osobou, která za něj vystupovala (J. P.); a d) vstoupila do smluvního vztahu na základě předem podepsaných smluv s předtištěným datem, přestože se s jednatelem dodavatele osobně nesetkala.

pokračování

[32] Těmto objektivním okolnostem je nicméně společné, že se staly nestandardními a *de facto* přítěžujícími teprve ve spojení s následnými zjištěními správce daně a žalovaného ohledně skutečného vnitřního fungování dodavatele X. Nejvyšší správní soud přitom opakovaně judikoval, že skutečnosti, které nastanou *ex post*, resp. jsou správcem daně zjištěny až poté, kdy k plnění došlo, nelze daňovému subjektu přičítat k tíži (viz např. rozsudky ve věcech sp. zn. 5 Afs 131/2004, sp. zn. 5 Afs 129/2006, sp. zn. 5 Afs 83/2012, sp. zn. 5 Afs 180/2014, sp. zn. 6 Afs 130/2014, sp. zn. 6 Afs 170/2016, sp. zn. 6 Afs 147/2016, sp. zn. 2 Afs 55/2016, sp. zn. 5 Afs 60/2017 či sp. zn. 1 Afs 427/2017).

[33] Odhlédne-li soud od tohoto následného zjištění, nelze než konstatovat, že uvedené objektivní okolnosti samy o sobě o žádném podvodném či neobezřetném jednání stěžovatelky nesvědčí. Nelze totiž považovat za *a priori* abnormální a vypovídající o neobezřetnosti daňového subjektu, pokud naváže spolupráci s určitým dodavatelem prostřednictvím jeho zaměstnance, kterého osobně zná na základě dřívější spolupráce a ve věci své zakázky pak nejedná přímo se statutárním orgánem dodavatele, nýbrž právě s tímto zaměstnancem pověřeným realizací daného projektu díky svým vlastním poznatkům o jeho zkušenostech v daném oboru a pracovních výkonech. Stejně tak používání virtuálních sídel je v obchodním styku známým jevem, který sám o sobě podezření budít nemusí, není-li spojen s dalšími indiciemi (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016 - 51; ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31; či ze dne 16. 8. 2018, č. j. 9 Afs 216/2018 - 47). Správce daně přitom nijak neproověřoval tvrzení svědka J. P., že společnost X měla kanceláře na Kubánském náměstí v Praze; dle obsahu spisu bylo šetření provedeno pouze v místě registrovaného sídla. Je rovněž zcela běžné, že se smlouvy podepisují na různých místech, tj. zdaleka ne vždy v obchodních prostorech dodavatele. Nejvyšší správní soud naopak nepovažuje za běžnou obchodní praktiku, aby byl ověřován podpisový vzor statutárního zástupce dodavatele v obchodním rejstříku za situace, kdy obchodní spolupráce bez problémů probíhá, sjednané služby jsou poskytovány, a daňový subjekt tak nemá důvod k pochybnostem o fungování dodavatele. Nadto se podpisy na smlouvách a daňových dokladech neliší od podpisového vzoru založeného ve sbírce listin natolik zásadně, že by stěžovatelka nutně musela pojmout důvodné pochybnosti, že tyto nejsou pravé. Žalovaný neoznačil žádné skutečné indicie, na jejichž základě stěžovatelka měla mít racionální pochybnosti o výše popsaném fungování X již v době uskutečňování samotných obchodů s tímto dodavatelem. Jeho závěry tak nejsou dle názoru soudu dostatečně podloženy. Na tomto místě považuje Nejvyšší správní soud za vhodné odkázat na již zmiňovaný rozsudek ve věci sp. zn. 5 Afs 263/2018 týkající se téhož dodavatele: *„Pokud je stěžovateli v rámci těchto kritérií vytýkáno, že na straně dodavatele došlo k protiprávnímu jednání, neboť za něj jednala neoprávněná osoba, nelze to přičítat k tíži stěžovatele, neboť se jedná o skutečnost, o které nemohl stěžovatel v době obchodní transakce vědět a nemohl ji jakýmkoli způsobem ovlivnit. Není zřejmé, jak stěžovatel měl vědět skutečnosti týkající se vnitřní organizace práce a podepisování daňových dokladů svého dodavatele. Není ani nic nestandardního např. na tom, že transakce jsou uzavírány s osobou jinou než s jednatelem společnosti, ani na tom, že smlouva je zaslána na jinou adresu, než je registrované sídlo společnosti (nejde přitom o adresu neexistující či sídlo fiktivní). Nelze stěžovateli ani přičítat k tíži, že dodavatel byl jemu příslušným správcem daně zaregistrován, ačkoli podala žádost o registraci osoba, která nebyla k jednání za společnost oprávněná, což příslušný správce daně neověřoval. Stěžovatel existenci dodavatele jakož i jeho registraci ověřil. Skutečnost, že byla následně dodavateli zrušena registrace, zcela jistě nemůže být skutečností cokoli vypovídající o povědomosti stěžovatele o možném zapojení v pochybném obchodě uzavřeném více než rok před zrušením registrace. Nelze ani přehlédnout to, že důvody pro obnovu registračního řízení nastaly na straně správce daně, a to z důvodu jeho chybného postupu, nikoli na straně dodavatele stěžovatele.“*

[34] Co se týče objektivních okolností, které mají svědčit o neobvyklých a „vysoce nestandardních“ smluvních ujednáních či průběhu plnění [označené městským soudem g) až k) a m)], jsou příslušné závěry žalovaného do značné míry vnitřně rozporné. Na jednu stranu má za prokázané, že plnění se uskutečnilo, na stranu druhou přičítá stěžovatelce k tíži skutečnosti,

kteře se samy o sobě vazı k prokazanı faktického uskutečnění plnění ve sjednaném rozsahu, respektive k prokazanı splnění podmínky použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění vlastní ekonomicke cinnosti stezovatelky. V tomto ohledu je tak rozhodnutí žalovaného nesrozumitelne, neboť na jednu stranu je vystavěno na premise o ucasti stezovatelky na daňovém podvodu, na druhou stranu se jí fakticky (pod predestřenymi objektivními skutečnostmi) vytýká v podstatě neunesení důkazního břemene stran uskutečnění zdanitelného plnění a jeho souvislosti s ekonomickou cinnostı stezovatelky (srov. rozsudky ve věci sp. zn. 5 Afs 263/2018, nebo ve věci sp. zn. 1 Afs 427/2017).

[35] Žalovanému lze pısvedcit v tom, že označené okolnosti skutene vyvolavajı pochybnosti, avšak nikoliv ve směru, zda stezovatelka měla nebo mohla vědět o své ucasti na daňovém podvodu popsáném výše, ale ve směru skutečného rozsahu poskytnutého plnění a celkove ekonomické smysluplnosti daně obchodní transakce pro stezovatelku. Zpochybnil-li žalovaný vyši cıi rozsah zdanitelného plnění, bylo na něm, aby své pochybnosti prokázal a dokazovanı vedl tímto směrem; nemůže to však bez dalšího vést k závěru o odepření nároku na odpočet, pokud k plnění samotnému pıı splnění podmínek dle § 72 a § 73 zákona . 235/2004 Sb., o dani z pıidane hodnoty, ve znění pozdějších pıedpisu došlo, ale může to vést k uprave jeho výše. Rovněž pozastavuje-li se žalovaný nad tím, že významná cast nákladů stezovatelky byla vynaložena prave na nákup reklamních služeb poskytovaných v pomerne specifické formě (propagace a ucast na uzavřených golfových turnajích s velmi omezeným okruhem týchž ucastnıku a s občerstvením, a to toliko pomocí umístění loga bez blížší prezentace zboží cıi služeb nabízených stezovatelkou), je třeba vest dokazovanı směrem k vyjasnění otázky, zda podstatou participace stezovatelky na golfové ture byla skutene propagace její cinnosti spojená s možností akvizice potenciálních nových obchodních partnerů a nikoliv napı. reprezentace, což může vést k odepření nároku na odpočet dle § 72 odst. 4 zákona . 235/2004 Sb., o dani z pıidane hodnoty, ve znění pozdějších pıedpisu (srov. rozsudek ve věci sp. zn. 5 Afs 87/2014), nikoliv však k odepření nároku na odpočet z důvodu ucasti na podvodu na DPH. Tímto směrem však správce daně ani žalovaný dokazovanı nevedli.

[36] Výše uvedené závěry pak nemůže zvrátit poukaz žalovaného na to, že stezovatelka ve vyjádření ze dne 2. 10. 2014 neuvedla, že společnosti X dodávala reklamní a propagační materiály společnost F & E. communications, s. r. o., ačkoliv jednatelem uvedeného dodavatele byla osoba, která byla souasne jednatelem stezovatelky. Nejvyššı správní soud totiž postrádá zdůvodnění, jak tato skutečnost souvisí s rozpoznáním podvodu na DPH, jehož podstatou nebyl řetězec, v němž by docházelo k pıeprodavanı uvedených reklamních a propagačních materiálů. Stezovatelka od společnosti X nenakupovala reklamní a propagační materiály, které byly pıedtım dodány jí spııznenou osobou, ale komplexní službu spoıvajıcı v participaci na golfových turnajích. Ze samotné absence sdělení o existenci subdodavatelského vztahu mezi X a F & E. communications, s. r. o. ze strany stezovatelky pak nelze usuzovat na její povědomost o možném zapojení v podvodne transakci.

[37] Závěr žalovaného, že cena za odvysılanı spotů na LCD velkoplošných obrazovkách byla nepıimerena, pak nění dostatene dukazne podložen. Žalovaný si za tímto uelem opatřil pouze smlouvy mezi provozovatelem pııslušnych zaízení a společností X, tj. vypočetl navýšení ceny, avšak neprovedl pomerenı ceny sjednané ve smlouvách se stezovatelkou s cenami, které za odvysılanı spotů v obdobne lokalitě a v obdobném rozsahu zaplatily jiné (koncové) subjekty, nikoliv zprostředkovatelské reklamní agentury. Neztıšťoval ani to, zda a za jakých podmínek by smlouvu o odvysılanı spotů bylo možno uzavřit pıımo se společnostmi provozujícími jednotlive LCD velkoplošne obrazovky (srov. rozsudek Nejvyššıho správního soudu ve věci sp. zn. 6 Afs 61/2019). Ve vztahu k ceně propagace na golfových turnajích pak žalovaný neprovedl řádnou analýzu její pıimerenosti, pouze opakovane poukázal na neobvyklost stanovené pevne castky.

pokračování

[38] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud shledal, že se žalovanému nepodařilo prokázat skutečnosti svědčící stávající argumentaci žalovaného o vědomosti stěžovatelky o možném zapojení v daňovém podvodu. Neztotožnil se tedy s posouzením městského soudu, a proto jeho rozsudek dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Jelikož již v řízení před městským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], soud zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v tomto rozsudku [§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[39] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a zároveň zrušil i rozhodnutí žalovaného, rozhodl také o náhradě nákladů řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí městského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.). Stěžovatelka měla ve věci úspěch, náleží jí proto náhrada vynaložených nákladů řízení proti žalovanému, který úspěch neměl.

[40] Náklady řízení o žalobě sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč. Stěžovatelka nebyla zastoupena advokátem a z obsahu spisu nevyplývá, že by jí v řízení nějaké další náklady vznikly. Náklady řízení o kasační stížnosti sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 5 000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za dva úkony zástupce stěžovatelky: 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s.]. Za tyto úkony náleží odměna ve výši 6 200 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu] a náhrada hotových výdajů jejího zástupce za tyto úkony ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce stěžovatelky nereagoval na výzvu soudu ze dne 8. 10. 2018, č. j. 7 Afs 420/2018 - 16, k vyčíslení nákladů řízení a nedoložil, že by byl plátcem DPH. Celkem tedy náklady řízení o kasační stížnosti činí 14 800 Kč.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. února 2020

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu