



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **Regály-NET s. r. o.**, se sídlem Masarykovo náměstí 26/14, Moravská Ostrava, Ostrava, zast. JUDr. Irenou Hučkovou, advokátkou se sídlem Věšínova 2877/7A, Ostrava – Zábřeh, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 5. 2018, čj. 24880/18/5300-22442-605186, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 1. 2019, čj. 25 Af 36/2018-46,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4 114 Kč** k rukám její zástupkyně JUDr. Ireny Hučkové, advokátky, **ve lhůtě 30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku.

**O d ů v o d n ě n í :**

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 3. 2017 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období září, říjen, listopad a prosinec 2013. Správce daně neuznal odpočet DPH z deklarovaných služeb - pronájmu reklamních ploch od dodavatele společnosti PRINCEHILL s. r. o. během automobilových závodů, neboť žalobkyně mohla a měla vědět, že se uvedenými plněními účastní na daňovém podvodu.

[2] Proti platebním výměrům se žalobkyně bránila odvoláním. S těmito odvoláními neuspěla, žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 5. 2018 odvolání zamítl a sporné dodatečné platební výměry potvrdil. Žalovaný však změnil právní hodnocení celé věci. Daň doměřil nikoliv z důvodu účasti na podvodu, ale pro nesplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet. Žalobkyně totiž neprokázala, že by společnost PRINCEHILL byla jejím dodavatelem, neprokázala ani rozsah poskytnutého plnění.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u krajského soudu, který jejím argumentům vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil. Soud vyšel z toho, že není sporné, že žalobkyně svou primární důkazní povinnost splnila, předložila bezvadný daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“)]. Bylo na žalovaném, aby prokázal skutečnosti, které předložené doklady zpochybňují. Pochybnosti se musí vztahovat k relevantním skutečnostem, kterými v posuzované věci jsou 1) přijetí deklarovaného zdanitelného plnění, 2) od deklarovaného dodavatele, který je plátcem daně, 3) toto plnění bude použito pro účely zdanitelných plnění osobou povinnou k dani [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Soud došel k závěru, že žalovaným uvedené skutečnosti nejsou skutečnostmi zpochybňujícími věrohodnost, úplnost, průkaznost či správnost účetnictví žalobkyně, které by ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet DPH vedly k přenosu důkazního břemene zpět na žalobkyni. Závěr žalovaného o nesplnění důkazní povinnosti žalobkyně tak nemá oporu v daňovém spise a napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Krajský soud proto napadené rozhodnutí postupem podle § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost, ve které kritizuje krajský soud, který se prý věci nezabýval „*zcela, nebo alespoň v té míře, aby bylo možné hovořit o řádném výkonu soudní moci při přezkumu rozhodnutí správního orgánu*“. Stěžovatel vysvětluje, že právní názor správce daně změnil zcela v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Trvá na tom, že tvrzení žalobkyně zpochybnil účinně. Krajský soud prý nevzal zjištění stěžovatele a správce daně do úvahy v celku a v jejich vzájemné souvislosti, ale hodnotil je izolovaně. Některé zjištěné skutečnosti stěžovatel v kasační stížnosti opakuje a vysvětluje. Krajský soud se prý odklonil od dosavadní rozhodovací praxe Soudního dvora a NSS.

[5] Žalobkyně navrhuje kasační stížnost zamítnout. Upozorňuje, že svá skutková zjištění stěžovatel postavil jen na výpovědi jednatelky společnosti RENOSPORT s.r.o., subdodavatelky společnosti PRINCEHILL. Dále se vyjadřuje k jednotlivým skutkovým tvrzením obsaženým v kasační stížnosti.

[6] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] NSS na rozdíl od stěžovatele považuje rozsudek krajského soudu za přesvědčivý a poctivě sepsaný. Pečlivě hodnotí pochybení stěžovatele nejen v jednotlivostech, ale i v jejich celku. Je to naopak rozhodnutí stěžovatele, které je nepřesvědčivé; rozhodnutí snáší pochybnosti, které nejsou s to vyvrátit správnost a věrohodnost účetnictví žalobkyně.

[9] NSS předně zdůrazňuje, že nikdo nezpochybňuje pravomoc stěžovatele dospět k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně (viz § 115 odst. 2 daňového řádu). Samozřejmě, že nesplnila-li žalobkyně hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet, bylo by již nesprávné uvažovat o její účasti na daňovém podvodu. Tuto tezi krajský soud nezpochybňuje. Krajský soud ani neříká, že by snad stěžovatel porušil svou povinnost dle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit odvolatele (žalobkyni) před vydáním rozhodnutí o odvolání s relevantními skutečnostmi a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil (srov. k tomu rozsudek krajského soudu, bod 18. a bod 25.). Jádrem sporu tedy nejsou takováto procesní pochybení, ale otázka, zda jsou stěžovatelem předestřené skutečnosti způsobilé založit důvodné pochybnosti o tvrzeních žalobkyně. Jen takovéto důvodné pochybnosti by ve vztahu

pokračování

k uplatnění nároku na odpočet DPH vedly k přesunu důkazního břemene zpět na žalobkyni. Celá argumentace stěžovatele v bodech 10. až 16. kasační stížnosti se proto míjí s odůvodněním napadeného rozsudku.

[10] NSS se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu, že rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné (vnitřně rozporné) ve vztahu k jednotlivým skutečnostem, které mají odůvodnit vznik pochyb o deklarovaném plnění.

[11] Odůvodnění rozhodnutí stěžovatele k otázce zpochybnění deklarovaného plnění je sice dlouhé (body 14. - 63.), velká část je však jen popis judikatury a obecných právních závěrů (body 14.-29.). Na těchto obecných premisách sice nelze nic moc kritizovat, nijak se však k nynější věci skutkově nevážou. Naopak reálných a odůvodněných indicií, že je na tvrzení žalobkyně skutečně něco špatně, je v rozhodnutí pomálu.

[12] Jak již správně uvedl krajský soud v bodě 19. rozsudku, správce daně a stěžovatel se shodují na tom, že sporné reklamní služby byly poskytnuty v souladu se smlouvou [viz bod 33. odůvodnění žalovaného: „*Porovnáním smluvních ujednání a reálného umístění loga na vozidlech při konkrétních závodech je zřejmé, že celková sjednaná cena odpovídá tvrzenému rozměru reklamy, jejímu umístění na vozidlech a závodu, jehož se dané vozidlo účastnilo (boky a ostatní části vozu a účast na národních podnicích)*“]. Krajský soud tuto větu nevytrhává z kontextu, jak tvrdí stěžovatel. Ani NSS nerozumí tomu, jak mohou stěžovatelem vyjmenované důkazy, třebaš i v jejich souhrnu (viz níže), zpochybnit tvrzení žalobkyně o tom, jak obchodní transakce proběhla, a to zejména pokud celková sjednaná cena odpovídá tvrzeným skutečnostem.

[13] Celková sjednaná cena odpovídá realitě hospodářského života (nebo to stěžovatel alespoň v bodě 33. rozhodnutí potvrdil). Pak ovšem těžko mohou tuto tezi následně nabourat data vystavení faktur, která neodpovídají termínům jednotlivých závodů (smluvní strany si jistě mohly fakticky nastavit fakturaci i jinak než jen v závislosti na termínech závodů) nebo tvrzené velikosti, a tedy ceně umístěného loga.

[14] Pro NSS je podstatné, že dle rozhodnutí stěžovatele nejenže jednotlivá plnění proběhla (reklamy byly realizovány), nejenže cena reklam není nereálná či zjevně nadsazená (viz již cit. bod 33. rozhodnutí stěžovatele), ale též to, že dodavatel PRINCEHILL eviduje smlouvu o reklamě, sporné daňové doklady, z plnění uplatnil daň na výstupu a na bankovní účet mu byly připsány platby od žalobkyně. PRINCEHILL měl evidentně též subdodavatele, stěžovatel zmiňuje jmenovitě RENOSPORT. Nekontaktní se společnost PRINCEHILL stala až v roce 2015, tedy dva roky po roce 2013, kdy došlo ke sporným plněním, počínaje dubnem 2015 přestala plnit své daňové povinnosti (bod 38. rozhodnutí stěžovatele).

[15] Pokud stěžovatel v bodě 40. rozhodnutí uvádí, že žalobkyně se *nezajímala a smluvně neošetřila*, na jakém konkrétním vozidle bude reklamní logo umístěno, a smlouvu uzavřela, aniž si *ověřila cenu* zde nabízených služeb, NSS nerozumí, jak ve stejném rozhodnutí může stěžovatel dospět k závěru s tímto názorem vnitřně rozpornému, že celková sjednaná *cena odpovídá* tvrzenému rozměru reklamy, jejímu umístění na vozidlech a závodu (viz bod [12] shora). Stejně tak je s tím v nepochopitelném napětí i teze stěžovatele, že někteří závodníci (konkrétně závodníci spojení s MX Hall o. s.) umožňovali komukoliv bezplatně umístit polep na svém vozidle. Jak tedy mohla být celková sjednaná cena reálná, pokud dle stěžovatele bylo možno stejné plnění získat bezplatně?

[16] Stěžovatel zpochybňuje, jakým způsobem vlastně žalobkyně prověřovala realizaci reklam. NSS se však ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že pokud žalobkyně realizaci reklamy prověřovala z fotodokumentace a DVD, dále svou jednatelkou ve spotech v rádiu a televizi a též

její účasti na některých závodech, nejeví se taková kontrola jako zjevně nedostatečná či iluzorní. NSS souhlasí i se závěrem krajského soudu, že jakkoliv může kontrola umístění loga na konkrétním závodním vozidle poslechem spotu v rozhlase či sledováním televize znít poněkud zvláště, nic „nebránilo žalovanému takto nejasnou odpověď vhodnými otázkami upřesnit, což za situace, kdy tuto skutečnost považoval za zpochybňující správcem daně již uznané prokázání poskytnutí deklarovaného plnění, učinit měl“ (bod 20. rozsudku, srov. naproti tomu bod 43. rozhodnutí).

[17] Pokud si jednatel společnosti PRINCEHILL při výslechu v září 2015, tedy dva roky po uskutečnění sporných transakcí, nevybavoval žádné podrobnosti k plnění, ani to samo o sobě nic neznamená. Jakkoliv stěžovatel zdůrazňuje velikost sporné zakázky (hodnota přesáhla 2,25 mil. Kč), z rozhodnutí není patrné, zda snad takto vysoká zakázka byla v roce 2013 či 2014 pro PRINCEHILL unikátní (pak by asi bylo rozumné očekávat, že si jednatel nějaké podrobnosti vybaví), anebo zda obdobných zakázek měla v oněch letech PRINCEHILL více (pak je zapomnění jednatel přirozené a NSS na něm nevidí nic divného). Tím méně pak může tvrzení žalobkyně zpochybnit výslech bývalé jednatelky subdodavatelské společnosti RENOSPORT. To, že si nevzpomněla na žalobkyni, může mít mnoho důvodů, třeba i ten, že RENOSPORT reklamu subdodavatelky vůbec neprovedla (ze zjištění v této věci ani jasně nplyne, že právě RENOSPORT spornou reklamu pro PRINCEHILL zajistila – viz výpověď jednatel PRINCEHILL ze září 2015, který si na detaily zakázky nevzpomněl, říká jen, že subdodavatelem „pravděpodobně“ mohla být „firma RENOSPORT z Prahy“).

[18] NSS souhlasí i se závěry krajského soudu ohledně tvrzeného nedostatku obezřetnosti žalobkyně vůči společnosti PRINCEHILL. Žalobkyni vskutku nelze vyčítat, že v roce 2013 nereagovala na to, že PRINCEHILL (založená v prosinci 2012) až do roku 2017 nezveřejnila účetní závěrku (opačně bod 47 rozhodnutí stěžovatele) a že v roce 2015 přestala spolupracovat se správcem daně. Naproti tomu skutečnost, že tato společnost měla sídlo v tzv. office house, tedy v budově poskytující možnost registrace sídel mnoha subjektům bez ohledu na zaměření k ekonomické činnosti, a vznikla krátce před uzavřením obchodního vztahu s žalobkyní (body 48. a 49. rozhodnutí), sice vyvolává určité pochybnosti, nicméně s ohledem na shora uvedené to nestačí ke zpochybnění žalobkyní deklarovaného plnění, jak se o to pokouší stěžovatel.

[19] Co se týče tvrzeného nesouladu mezi tím, co mělo být plněno, a co plněno bylo, stěžovatel omezil svá zjištění uvedená v bodu 57. rozhodnutí jen na dva „příklady“ z Rally Příbram a Partr Rally Vsetín, což odůvodňuje velmi spoře (a pro NSS nepřilíš srozumitelně). Tato skutečnost vůbec nezpochybňuje provedení reklam společností PRINCEHILL, zpochybnit snad může jen jejich rozsah (to by však odůvodnění muselo být jasnější).

[20] Stěžovatel v bodě 44. rozhodnutí argumentuje, že je podezřelý, že si žalobkyně nevyjednala, na jakém vozidle bude její reklama polepena (větší hodnotu mají mít vozy profesionálních závodníků, menší začátečníků). Z pohledu NSS však není jasné, zda tyto teze stěžovatele souvisejí s jeho znalostí reklamního trhu, kterou jistě získává i z jiných daňových řízení, anebo jde jen o ničím nepodloženou úvahu. Je-li to prvá možnost, měl by tuto tezi stěžovatel podepřít zdrojem, odkud to ví (typicky jiným daňovým spisem, kde tuto skutečnost zjistil). Pokud je to však druhá možnost, jde o pouhou spekulaci, která nemůže účinně zpochybnit tvrzení žalobkyně (k dokazování v daňovém řízení srov. obecně např. rozsudek ze dne 30. 1. 20108, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, věc *EURO PRIM*).

[21] Co se týče údajného rozporu s judikaturou, stěžovatel argumentaci krajského soudu zkresluje. NSS opakuje, že správce daně nezpochybnil ani rozsah uskutečněného plnění, ani to, že reklamu dodala společnost PRINCEHILL, byť prostřednictvím subdodavatelů. Odchýlil-li se stěžovatel od právního a skutkového hodnocení správcem daně zjištěných skutečností, učinit

pokračování

tak jistě mohl, měl to však podložit přesvědčivou a vnitřně nerozpornou argumentací. Jakkoliv na podporu této teze krajský soud citoval skutkově poněkud odlišnou judikaturu, nic to nemění na správnosti jeho právního názoru. NSS pak vůbec nerozumí stěžovatelově argumentu, jak mohl krajský soud porušit judikaturu, která říká, že nejprve je třeba zkoumat hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH a teprve v případě jejich naplnění lze uvažovat o účasti na podvodu na DPH. Rozhodnutí krajského soudu přece s tímto názorem není v žádném rozporu.

[22] V nynějším případě tedy stěžovatel přesvědčivou a vnitřně nerozpornou argumentací v rozhodnutí nepoužil. Nemohl tedy účinně změnit skutkové a právní vývody správce daně. NSS proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[23] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch.

[24] Žalobkyně měla ve věci úspěch, přísluší jí tedy právo na náhradu nákladů řízení. V řízení před NSS byla žalobkyně zastoupena advokátkou. Advokátka sepsala vyjádření ke kasační stížnosti; učinila tedy jeden úkon právní služby [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif]. Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodu 5 advokátního tarifu částku 3 100 Kč, k níž je podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu třeba přičíst 300 Kč na paušální úhradu hotových výdajů. Výše odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů je tedy 3 400 Kč. Advokátka je plátcem DPH, proto se tato částka zvyšuje o 21% DPH (714 Kč). Celková náhrada nákladů řízení tedy představuje částku 4 114 Kč, kterou je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni k rukám její zástupkyně v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. srpna 2019

Zdeněk Kühn  
předseda senátu