



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudců Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph. D., ve věci

žalobce: **T. I. s. r. o.**, IČO: X
sídlem C. 504/38, B.-Z.
zastoupený daňovým poradcem **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář, s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2018, č. j. 22844/18/5300-22443-607102,
ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

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

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a žaloba

1. Žalobce žalobou podanou dne 26. 7. 2018 u Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci brojil proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2018, č. j. 22844/18/5300-22443-607102, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 9. 6. 2017, č. j. 1350137/17/3107-50521-809783, č. j. 1354247/17/3107-50521-809783, č. j. 1354301/17/3107-50521-809783, č. j. 1354337/17/3107-50521-809783, č. j. 1354402/17/3107-50521-809783, č. j. 1354460/17/3107-50521-809783, č. j. 1354524/17/3107-50521-809783, č. j. 1354548/17/3107-50521-809783, č. j. 1354600/17/3107-50521-809783, č. j. 1354648/17/3107-50521-809783, č. j. 1354698/17/3107-50521-809783, č. j. 1354772/17/3107-50521-809783, č. j. 1354808/17/3107-50521-809783, č. j. 1354837/17/3107-50521-809783, č. j. 1354880/17/3107-50521-809783, č. j. 1354915/17/3107-50521-809783, č. j. 1354924/17/3107-50521-809783 a č. j. 1354941/17/3107-50521-809783, kterými správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen až srpen a říjen až prosinec 2011 a dále leden až prosinec 2012, a to v celkové výši 4 568 000 Kč. Současně správce daně uložil žalobci povinnost zaplatit penále v celkové výši 913 600 Kč. Důvodem pro doměření DPH bylo zapojení žalobce do řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, o kterém žalobce podle správce daně, resp. žalovaného věděl nebo mohl vědět.

2. Žalobce v žalobě namítal, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně existence daňového podvodu. O chybějící daň může jít podle žalobce jen tehdy, když daň skutečně chybí, tzn., že nebyla přiznána, nebyla odvedena či byla mylně přiznána. Musí existovat reálný předpoklad toho, že daň skutečně odvedena nebyla, nebo nebyla odvedena ve správné výši. Žalovaný nicméně neuvedl žádnou skutečnost, ze které by bylo možno dovodit, že daň nebyla přiznána, odvedena, nebo byla odvedena v nesprávné výši. Na základě nekontaktnosti společností S. s.r.o., IČ X (dále jen „společnost S.“) nebo společnosti P. P. s.r.o., IČ X (dále jen „společnost P. P.“) nelze podle žalobce dovozovat, že nebyla odvedena daň. U některých řetězců pak žalovaný pouze uvedl, že příslušný článek řetězce daň nezaplatil, nikoliv že jí nepřiznal. Pokud tedy společnosti M. F. s.r.o., IČ X (dále jen „společnost M. F.“), společnost S., společnost D. C. s.r.o., IČ X (dále jen „společnost D. C.“) a společnost P. M., SE, IČ X, (dále jen „společnost P. M.“) svou daňovou povinnost nesplnily, lze z toho usuzovat jen to, že byl nečinný tamní správce daně při výběru daně. To platí i v případě, kdy jim správce daně DPH doměřil, ale uvedené subjekty ji neuhradily. Takto vymezené námitky zopakoval žalobce ve vztahu k jednotlivým řetězcům identifikovaným žalovaným. Pouze k řetězci č. 3 (reklama na závodech) žalobce současně namítal, že společnost H. T. s.r.o., IČ X (dále jen „společnost H. T.“) nemohla být považována za tzv. m. t., u kterého došlo ke ztrátě daně, neboť nebylo prokázáno, že se na transakci vůbec podílela.
3. Dále žalobce uvedl, že nebyly prokázány objektivní okolnosti, ze kterých by vyplývalo, že žalobce měl a mohl vědět o řetězovém podvodu. Dle jeho názoru objektivní okolnost je taková okolnost, která okamžitě upozorní na to, že může docházet k nějakému podezřelému obchodování již v samotné době obchodního vztahu. Nikoliv okolnost, která vyplyne o více než 2 roky později od poslední obchodní spolupráce nebo okolnost, kterou se daňový subjekt ani dozvědět nemůže. Z rozhodnutí žalovaného nevyplývá, jakým způsobem se mohl žalobce podílet na podvodu na DPH, jak jej mohl detekovat, nebo co jej mělo na případný podvod upozornit. Skutečnosti, ze kterých žalovaný ve svém rozhodnutí na různých místech a v různých případech usuzoval, že žalobce věděl o tom, že je účasten řetězce zasaženého podvodným jednáním na DPH, nejsou pro učinění tohoto závěru dostačující. Jedná se např. o souhlas s provedením reklamy subdodavatelsky, neznalost subdodavatelů a jejich referencí, nedostatečná smluvní ujednání, absence parametrů

umístění loga, rozpory ve výpovědích, navázání obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností D. A. s.r.o., IČ X (dále jen „společnost D. A.“), ověření pouze existence dodavatele v obchodním rejstříku a jeho spolehlivosti jako plátce DPH.

4. Žalobce namítal, že výzvou s vědomostním testem na něj bylo nezákonně přeneseno důkazní břemeno. Takový postup je možný pouze v případě, že je nutno prokázat, zda bylo předmětné plnění fakticky uskutečněno, nikoliv za situace, kdy prvotní důkazní břemeno tíží správce daně.
5. Závěrem žalobce namítal, že v případě nezaplacení daně měl správce daně přistoupit k aplikaci institutu ručení podle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a tímto způsobem vymoci daň u společností D. A. a společnosti M. s.r.o., IČ X (dále jen „společnost M“) a dalších.

B. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 10. 10. 2018 navrhl zamítnutí žaloby.
7. K námitkám žalobce, které se týkají neprokázání existence daňového podvodu, žalovaný uvedl, že pokud se v řetězci dodavatelů některý z nich stane nekontaktním a nelze tak ověřit, zda z předmětného plnění byla odvedena daň, je tato skutečnost dostačující pro učinění závěru o tom, že v takovém řetězci došlo k narušení daňové neutrality. Žalovaný zdůraznil, že ani z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) nevyplývá, že by měl správce daně v konkrétním řetězci identifikovat, který z jeho článků neodvedl jakou částku daně. Podmínku chybějící daně nelze vnímat tak, že se jedná o daň, která byla některým článkům řetězce vyčíslena a správcem daně přesně vyměřena a zůstala neuhrazena, nýbrž tak že se jedná o nekonečnou množinu situací odvislou právě od vynalézavosti organizátorů podvodného řetězce. Podmínku nedovedení daně je nutno vztahovat k dani na výstupu z poskytnutých plnění, nikoliv k dani, kterou si daňový subjekt vyčíslí ve svém daňovém přiznání. Pro tento závěr postačí i samotná nekontaktnost subjektu, pro kterou nelze ověřit, zda dotyčný subjekt daň přiznal a uhradil a zda tak učinil ve správné výši, k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2018, č. j. 1 Afs 317/2017-38. Ohledně jednotlivých zjištěných skutečností odkázal žalovaný na své rozhodnutí. Žalovaný rovněž uvedl, že v jednotlivých řetězcích dostatečným způsobem identifikoval nestandardní okolnosti, které svědčí o tom, že popsane případy byly zasaženy podvodem.
8. K námitce týkající se vědomosti žalobce o účasti na řetězci zasaženém podvodným jednáním žalovaný uvedl, že jednotlivé okolnosti identifikované v rozhodnutí sice nejsou samy o sobě nezákonné, nicméně ve svém souhrnu nutně vedou k závěru, že žalobce věděl, resp. musel vědět o tom, že se účastní řetězců stížených podvodem na DPH. Ohledně jednotlivých zjištěných skutečností odkázal žalovaný na své rozhodnutí.
9. K námitce týkající se aplikace institutu ručení upraveného v § 109 zákona o DPH žalovaný uvedl, že v případě podvodu na DPH nevznikne nárok na odpočet daně žádnému ze subjektů zapojených do řetězce. U podvodů na DPH je nutné dále zkoumat, zda dotyčný daňový subjekt o tomto podvodu věděl, resp. měl a mohl vědět. V tomto případě potom § 109 zákona o DPH není speciálním ustanovením vůči obecné možnosti odepření nároku na odpočet. Institut ručení se uplatní v platební rovině řízení, kdežto institut odepření nároku na odpočet v rovině nalézací.

C. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

10. Krajský soud z předloženého správního spisu soud pro potřeby soudního přezkumu zjistil, že správce daně zahájil u žalobce dne 23. 6. 2014 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období červen až srpen 2011, říjen až prosinec 2011 a leden až prosinec 2012.
11. Správce daně v rámci daňové kontroly prověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH a zjistil, že žalobce uplatnil odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění za pořízení reklamy od dodavatele společnosti D. A., která byla poskytnuta na soutěžních vozidlech při automobilových soutěžích, od dodavatele společnosti P. P., za pořízení reklamy v informačních materiálech a umístění reklamního panelu na stadionu FC Baník Ostrava a od dodavatele společnosti P. M., za pořízení reklamy v informačních materiálech a umístění panelu na stadionu FC Baník Ostrava a umístění reklamy při utkáních Gambrinus ligy a Českého poháru klubu SK SIGMA Olomouc.
12. Výzvou ze dne 9. 3. 2017, č. j. 414929/17/3107-60562-803351 vyzval správce daně žalobce k tomu, aby prokázal nárok na odpočet daně uplatněný z přijatých plnění na základě daňových dokladů, které správce daně ve výzvě specifikoval. Jednalo se o daňové doklady za pořízení reklamy od dodavatele společnosti D. A., která byla poskytnuta na soutěžních vozidlech při automobilových soutěžích, od dodavatele společnosti P. P., za pořízení reklamy v informačních materiálech a umístění reklamního panelu na stadionu FC Baník Ostrava a od dodavatele společnosti P. M., za pořízení reklamy v informačních materiálech a umístění panelu na stadionu FC Baník Ostrava a umístění reklamy při utkáních Gambrinus ligy a Českého poháru klubu SK SIGMA Olomouc. Následně správce daně v odůvodnění výzvy popsal jednotlivé skutečnosti, ze kterých usoudil, že jím popsané řetězce transakcí, kterých bych účasten i žalobce, byly zasaženy podvodem na DPH a že žalobce o tomto podvodu měl a mohl vědět. Na poslední straně předmětné výzvy správce daně žalobce upozornil na to, že z průběhu dokazování nevyplývalo, že by žalobce přijal dostatečná opatření k tomu, aby nevědomé účasti na podvodu na DPH zabránil. V tomto ohledu proto neunesl důkazní břemeno.
13. Správce daně v průběhu dokazování ve věci oprávněnosti uplatněného odpočtu daně od dodavatelů D. A., P. P. a P. M. dospěl k závěru, že transakce jsou zasaženy podvodem na DPH a žalobce o podvodu na DPH musel nebo měl vědět. Správce daně proto na základě kontrolních zjištění uvedených ve zprávě o daňové kontrole ze dne 8. 6. 2017. č. j. 1315648/17/3107-60562-803351 (dále jen „zpráva o kontrole“) neuznal žalobci uplatněný nárok na odpočet daně a vystavil dodatečné platební výměry specifikované v bodě 1 tohoto rozsudku.
14. Proti platebním výměrům žalobce brojil odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil.

D. Posouzení věci krajským soudem

15. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.

16. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že „plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku“.
17. Podle § 72 odst. 2 písm. a) zákona o DPH platí, že „daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta“.
18. Podle § 72 odst. 3 zákona o DPH platí, že „nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat“.
19. Z ustálené judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH (jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice) nebo zneužití práva. Ve vztahu k existenci podvodu daňové orgány musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63). Následně musí také prokázat, že vzhledem k objektivním okolnostem celé věci daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu (o tom, že jím přijaté plnění bylo podvodem zasaženo) věděl, resp. vědět měl a mohl (musel).
20. Pro závěr o existenci daňového podvodu musí být předně postaveno najisto, že v systému DPH nebyla odvedena daň. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Je třeba dostatečným způsobem ozřejmit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojená právě s tímto podvodem (srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018 - 80).
21. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu. Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce

(nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami) K tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33.

22. Žalobce svou žalobu směřoval zejména do skutkové stránky věci. Nezpochybňoval jednotlivé dílčí zjištěné skutečnosti ani celkový zjištěný závěr, nýbrž namítal, že skutkový závěr je pro prokázání existence podvodu nedostatečný. V tomto duchu zpochybňoval unesení důkazního břemene správcem daně, resp. žalovaným ohledně chybějící daně, dalších okolností nasvědčujících podvodnému jednání a také objektivních okolností, ze kterých by vyplývalo, že žalobce o podvodném jednání věděl nebo měl a mohl vědět.
23. Krajský soud ještě před samotným vypořádáním námitek uvádí, že tyto byly žalobcem formulovány velmi obecně (žalobce blíže neuvedl, proč konkrétně nepovažuje zjištěné skutečnosti za dostačující, v čem absentuje jejich vypovídací hodnota, jaké další skutečnosti měly být objasněny apod.). Ačkoliv se jedná o řádně uplatněné námitky, platí v soudním řízení správním s ohledem na vázanost soudu námitkami pravidlo, že čím obecněji je žalobní bod vymezen, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posoudit ho (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). V tomto rozsahu se také soud jednotlivými žalobními námitkami zabýval.
24. Žalovaný ve svém rozhodnutí identifikoval dva okruhy řetězců, které byly podle něj zatíženy podvodem na DPH. První okruh se týkal reklamy na závodních vozidlech, druhý reklamy na sportovních stadionech. Ve všech případech žalovaný nezpochybňoval, že ke zdanitelnému plnění, tj. reklamě na závodech či stadionech, skutečně došlo.
25. **První řetězec** týkající se reklamy na **závodních vozidlech**:

K.I.T.R. CS – M. F. – D. A. – žalobce

26. Žalovaný zjistil ze získaných smluv uzavřených mezi jednotlivými subjekty řetězce, že společnost K.I.T.R. CS, s.r.o., IČ X(dále jen „společnost K.I.T.R. CS“) uzavřela dne 5. 6. 2011 smlouvu se společností M. F. o pronájmu reklamní plochy na vozidle Mitsubishi Lancero Evo IX X, a to za cenu 12 000 Kč včetně DPH. Společnost M. F. následně dne 15. 4. 2011 uvedenou reklamní plochu smluvně poskytla společnosti D. A. a zavázala se zajistit umístění reklamy, grafický návrh a zpracování reklamy, a to za cenu 3 130 000 Kč včetně DPH. Cena byla společností D. A. uhrazena dne 11. 6. 2011. Společnost DG Advantage následně tuto plochu smluvně poskytla dne 11. 4. 2011 žalobci za cenu 588 000 Kč s DPH. Žalobce z této transakce uplatnil nárok na odpočet DPH ve výši 98 000 Kč.
27. Chybějící daň identifikoval žalovaný u společnosti M. F. Uvedená společnost totiž byla pro místně příslušného správce daně nekontaktní a neumožnila mu zahájit daňovou kontrolu (viz odpověď Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územní pracoviště Praha 4, evidovaná pod č. j. 380352/16). Za 2. čtvrtletí 2011, tedy za dobu, kdy se mělo uskutečnit zdanitelné plnění uskutečněné v tomto řetězci, byla uvedené společnosti doměřena DPH v několikanásobné výši oproti DPH přiznané, avšak tato nebyla uhrazena.
28. K okolnostem, které svědčí o nestandardnosti transakcí, žalovaný uvedl, že jednatelem společnosti M. F. byl do 20. 1. 2011 pan V. Š., od 20. 1. 2011 pan S. Č., který zmocnil V. Š. k jednání za společnost. Žalovaný zjistil, že oba měli dispoziční právo k účtům společnosti. Z výsledku V. Š. žalovaný zjistil, že peníze po výběru ihned předával za odměnu panu V.

B., a že o činnosti společnosti nic nevěděl. Z výsledku S. Č. žalovaný zjistil, že tento o činnosti společnosti nic nevěděl, a že jednatelem společnosti se stal na základě požadavku pana V. B., který mu za to slíbil odměnu. S ním také chodíval vybírat peníze z banky a předával mu je. Z bankovních výpisů žalovaný zjistil, že celkově byly peníze z účtu společnosti ihned vybírány po jejich připsání (celkově ve výši 65 milionů Kč – viz zpráva o daňové kontrole, str. 9 až 12). Dále žalovaný zjistil, že společnost M. F. nezveřejnila účetní závěrku za předmětné zdaňovací období, společnost D. A. měla v dané době virtuální sídlo, nezveřejňovala účetní závěrky a že byla jako plátce DPH registrována do 31. 3. 2001, pak byla registrována opět až od 9. 3. 2011, tedy těsně před uzavřením první smlouvy s žalobcem.

29. Druhý řetězec týkající se reklamy na závodních vozidlech:

K.I.T.R. CS – S. – D. A. – žalobce

30. Žalovaný zjistil ze získaných smluv uzavřených mezi jednotlivými subjekty řetězce, že společnost K.I.T.R. CS uzavřela celkem 9 smluv (každá na jeden závod) se společností S. o pronájmu reklamní plochy na vozidle Mitsubishi Lancero Evo IX X, a to za cenu 7 200 Kč včetně DPH za každou smlouvu. Společnost S. následně v období od 14. 5. 2011 do 28. 11. 2011 uzavřela 9 smluv, na základě kterých reklamní plochy poskytla společnosti D. A. a zavázala se zajistit umístění reklamy, grafický návrh a zpracování reklamy. Cena se pohybovala v rozmezí od 2 292 000 Kč včetně DPH do 4 711 680 Kč včetně DPH za jeden závod a byla uhrazena společností D. A. v měsících červen, červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec 2011. Společnost D. A. následně tuto plochu poskytla žalobci na základě smluv uzavřených v období od 10. 5. 2011 do 16. 11. 2011, a to za jednotnou cenu 588 000 Kč včetně DPH za jeden závod. Žalobce z každé transakce (každý závod) uplatnil nárok na odpočet DPH ve výši 98 000 Kč.
31. Chybějící daň identifikoval žalovaný u společnosti S., která nezaplatila DPH za červen, červenec a srpen 2011. Za období září 2011 až prosinec 2011 společnost S. sice podala daňové přiznání a vykazovala v něm vysoká přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění, avšak pro její nekontaktnost nebylo možné ověřit, zda byla daň odvedena i z plateb vyúčtovaných společnosti D. A. v jednotlivých měsících.
32. K okolnostem, které svědčí o nestandardnosti transakcí, žalovaný uvedl, že společnost S. je nekontaktní. V rozhodném období byl jediným společníkem T. Y. a jediným jednatelem byl V. K. Smlouvy se společností D. A. podepisoval T. Y., který však nedoložil plnou moc. Z výsledku jednatele společnosti V. K. žalovaný zjistil, že ten o chodu společnosti nic konkrétního nevěděl. Dále žalovaný zjistil, že dispoziční právo k účtům společnosti měli oba, peněz z něj byly vybírány ihned po jejich připsání na účet společnosti. Jeden výběr byl proveden na odcizený doklad totožnosti. Dne 23. 5. 2012 došlo ke změně společníka a jednatele, kterými se stal občan Slovenské republiky L. H., bytem Bzince pod Javorinou. Společnost S. nezveřejnila účetní závěrku za předmětné zdaňovací období.

33. Třetí řetězec týkající se reklamy na závodních vozidlech:

K.I.T.R. CS – H. T. – D. C. – D. A. – žalobce

34. Žalovaný zjistil ze získaných smluv uzavřených mezi jednotlivými subjekty řetězce, že společnost K.I.T.R. CS uzavřela dne 27. 6. 2011 a 16. 8. 2011 smlouvy (každá na jeden závod) se společností H. T. o pronájmu reklamní plochy na vozidle Mitsubishi Lancero

Evo IX X, a to za cenu 18 000 Kč včetně DPH a 36 000 Kč včetně DPH. Společnost H. T. následně poskytla reklamní plochy společnosti D. C., která je smlouvami ze dne 6. 6. 2011 a 8. 8. 2011 poskytla společnosti D. A. za cenu 3 480 000 Kč včetně DPH a 11 616 000 Kč včetně DPH a zavázala se zajistit umístění reklamy, grafický návrh a zpracování reklamy. Společnost D. A. uhradila platby z této smlouvy v červenec a srpen 2011 a současně tuto plochu poskytla žalobci na základě smluv uzavřených dne 23. 5. 2011 a 12. 7. 2011, a to za cenu 588 000 Kč včetně DPH a 1 200 000 Kč včetně DPH. Žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH ve výši 98 000 Kč a 200 000 Kč.

35. Chybějící daň identifikoval žalovaný u společností H. T. a D. C. Společnost H. T. za 1. až 3. čtvrtletí 2011 podala negativní daňové přiznání k DPH, ve kterých nevykázala žádné uskutečněné zdanitelné plnění a za rok 2011 ani nepodala přiznání k dani z příjmů. Společnost D. C. za předmětná zdaňovací období podala daňová přiznání k DPH, ve kterých vykázala přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění v hodnotách desítek milionů Kč s výslednou daňovou povinností ve výši desítek tisíců, avšak ani tuto neuhradila.
36. K okolnostem, které svědčí o nestandardnosti transakcí, žalovaný uvedl, že na majetek společnosti D. C. byl dne 27. 5. 2013 prohlášen konkurz. Tato společnost je nekontaktní, a to jak pro správce daně, tak pro insolvenčního správce. Insolvenční správce správci daně sdělil, že ani jemu neposkytuje společnost součinnost a že její účetnictví nenalezla ani Policie ČR. Z výpisů z účtu této společnosti vyplynulo, že tehdejší jednatel M. L. ihned po připsání peněz na účet tyto vybíral. Z pohybů na účtu nebyly zjištěny žádné platby, které by vypovídaly o běžné podnikatelské činnosti (viz str. 29 a 30 zprávy o daňové kontrole). Jako další okolnosti žalovaný z výsledku jednatele společnosti H. T. P. S. zjistil, že ten o činnosti společnosti nic nevěděl a že funkci jednatele přijal za nabídku odměny 7 000 Kč, kterou obdržel od neznámého muže v hospodě v Kroměříži. Společnosti D. C. ani H. T. nezveřejnily své účetní závěrky za předmětná zdaňovací období.
37. K námitce žalobce krajský soud uvádí, že žalovaný v rozhodnutí sice uvedl (str. 28 a 29), že se mu nepodařilo svědeckými výpověďmi P. S. a M. L. a výpisy z účtu společnosti H. T. prokázat bližší okolnosti spolupráce mezi společnostmi H. T. a D. C. Nicméně z těchto závěrů žalovaného nelze dovodit, že by žalovaný neprokázal zapojení společnosti H. T. do řetězce, byť je vhodné uvést, že žalovaný mohl blíže odůvodnit, proč má za to, že společnosti H. T. byla do řetězce zapojena. Z předloženého správního spisu vyplývá, že základní skutečnost spočívající v tom, že společnost H. T. si od společnosti K.I.T.R. CS pronajala reklamní plochu na vozidle Mitsubishi Lancero Evo IX X a že se na tomto vozidle skutečně objevila reklama žalobce, byla prokázána. Současně bylo zjištěno z čl. I smluv ze dne 27. 6. 2011 a 16. 8. 2011 uzavřených mezi K.I.T.R. CS a společností H. T. (dokument č. 37 ve správním spisu), že posledně uvedená společnost je oprávněna k reklamním účelům využít celou plochu vozidla, a to dle vlastního uvážení. Současně nebylo prokázáno, že by společnost H. T. jednala přímo se společností D. A., neboť ta obchodovala se společností D. C. Z uvedeného podle názoru soudu vyplývá, že obchodní spolupráce ohledně této plochy mezi společnostmi H. T. a společností D. C. musela nutně proběhnout. Jinak by se ani reklama žalobce, který stál na konci řetězce, nemohla na uvedeném závodním vozidle objevit. Navíc, i kdyby společnost H. T. nebyla do řetězce zapojena, žalobce identifikoval jako tzv. missing tradera také společnost D. C. Námitka žalobce tak není důvodná.
38. **Čtvrtý řetězec** týkající se reklamy na **závodních vozidlech**:

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

K.I.T.R. CS – M. F. – M. – D. A. – žalobce

39. Žalovaný zjistil ze získaných smluv uzavřených mezi jednotlivými subjekty řetězce, že společnost K.I.T.R. CS uzavřela dne 30. 11. 2011, 20. 3. 2012 a 25. 4. 2012 smlouvy (každá na jeden závod) se společností M. F. o pronájmu reklamní plochy na vozidle Mitsubishi Lancero Evo IX X, a to za cenu 7 200 Kč včetně DPH, 30 000 Kč včetně DPH a 9 600 Kč včetně DPH. Společnost M. F. následně smlouvami ze dne 4. 12. 2011, 5. 12. 2011 a 4. 4. 2012 poskytla reklamní plochy společnosti M. za cenu 9 820 000 Kč včetně DPH, 5 350 800 Kč včetně DPH a 1 656 480 Kč včetně DPH. Úhrada byla společností M. provedena v prosinci 2011 a březnu 2012. Společnost M. je následně smlouvami ze dne 28. 11. 2011, 29. 2. 2012 a 4. 4. 2012 za cenu 9 940 800 Kč včetně DPH, 5 470 800 Kč včetně DPH a 1 716 480 Kč včetně DPH poskytla společnosti D. A. a zavázala se zajistit umístění reklamy, grafický návrh a zpracování reklamy. Společnosti D. A. následně tuto plochu poskytla žalobci na základě smluv uzavřených dne 16. 11. 2011, 28. 2. 2012 a 2. 4. 2012, a to za cenu 588 000 Kč včetně DPH (za každý závod). Žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH ve výši 98 000 Kč za každou transakci.
40. Chybějící daň identifikoval žalovaný u společnosti M. F. Uvedená společnost totiž byla pro místně příslušného správce daně nekontaktní a neumožnila mu zahájit daňovou kontrolu (viz odpověď Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územní pracoviště Praha 4, evidovaná pod č. j. 380352/16). Za 4. čtvrtletí 2011 a měsíce březen a duben 2012, tedy za dobu, kdy se měly uskutečnit zdanitelné plnění uskutečněné v tomto řetězci, byla uvedená společnost doměřena DPH v několikanásobné výši oproti DPH přiznané, avšak tato nebyla uhrazena.
41. K okolnostem, které svědčí o nestandardnosti transakcí, žalovaný uvedl, že společnost M., jejímž jednatelem byl v rozhodném období V. B., tedy osoba, která měla inkasovat vybrané peníze z účtů společnosti M. F. a úkolovat její jednatele. Z výsledku V. B. bylo zjištěno, že činnost společnosti M. spočívala toliko v přeprodávání reklamní plochy, což správce daně vyhodnotil tak, že reálně její činnost spočívala ve vystavování dokladů. Podle žalovaného tak účel zapojení této společnosti do popsaného řetězce spočíval jen navýšení ceny. Jinak byla společnost M. nekontaktní. Společnosti M. F. ani M. nezveřejnily své účetní závěrky za předmětná zdaňovací období. K dalším okolnostem zjištěným ke společnosti M. F. viz výše u řetězce č. 1.
42. **Pátý řetězec** týkající se reklamy na **závodních vozidlech**:

J. H. – A. T. M. – M. F. – M. – D. A. – žalobce

43. Žalovaný zjistil ze získaných smluv uzavřených mezi jednotlivými subjekty řetězce, že J. H. jakožto vlastník závodního automobilu Škoda Fabia X uzavřel dne 28. 2. 2011 smlouvu o pronájmu, na základě které byla společnost A. T. M., IČ X (dále jen „společnost A. T. M.“) oprávněna užívat uvedené závodní vozidlo k závodním a reklamním účelům. Měsíční nájemné činilo 90 000 Kč včetně DPH. Společnost A. T. M. smlouvou ze dne 28. 12. 2011 pronajala reklamní plochu společnosti M. F. za cenu 18 000 Kč včetně DPH, která jí následně pronajala společnosti M. smlouvou ze dne 5. 12. 2011 za cenu 2 268 480 Kč včetně DPH. Společnost M. provedla úhradu v lednu 2012. Uvedená společnost tuto plochu poskytla smlouvou ze dne 5. 12. 2011 společnosti D. A. za cenu 2 292 480 Kč včetně DPH a zavázala se zajistit umístění reklamy, grafický návrh a zpracování reklamy. Společnosti

D. A. následně tuto plochu poskytla žalobci na základě smlouvy ze dne 1. 12. 2011 za cenu 588 000 Kč včetně DPH. Žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH ve výši 98 000 Kč.

44. Chybějící daň identifikoval žalovaný u společnosti M. F., která je nekontaktní a za leden 2012, tedy za dobu, kdy se mělo uskutečnit zdanitelné plnění uskutečněné v tomto řetězci, byla uvedené společnosti doměřena DPH v několikanásobné výši oproti DPH přiznané, avšak tato nebyla uhrazena.
45. Jako další okolnosti svědčící o zatížení transakce podvodem identifikoval žalovaný, resp. správce daně totožné okolnosti jako výše u řetězců č. 1 a 4.
46. **Šestý řetězec** týkající se reklamy na **závodních vozidlech**:

K.I.T.R. CS – R. G. – M. – D. A. – žalobce

47. Žalovaný zjistil ze získaných smluv uzavřených mezi jednotlivými subjekty řetězce, že společnost K.I.T.R. CS uzavřela dne 30. 8. 2012 smlouvu se společností společnost R. G. s.r.o., IČ X (dále jen „společnost R. G.“) o pronájmu reklamní plochy na vozidlech Mitsubishi Lancero Evo IX X a X, a to za cenu 48 000 Kč včetně DPH. Společnost R. G. uvedené reklamní plochy následně poskytla smlouvu ze dne 23. 7. 2012 za cenu 6 061 380 Kč včetně DPH společnosti M., která cenu uhradila v září 2012. Společnost M. reklamní plochy následně poskytla smlouvu ze dne 23. 7. 2012 za cenu 6 163 380 Kč včetně DPH společnosti D. A. Posledně uvedená společnost popsané reklamní plochy poskytla žalobci smlouvu ze dne 17. 7. 2012 za cenu 588 000 Kč včetně DPH. Žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH ve výši 98 000 Kč.
48. Chybějící daň identifikoval žalovaný u společnosti R. G., která za rozhodné období (3. čtvrtletí 2012) podala negativní daňové přiznání k DPH a nevykázala v něm žádné přijaté ani uskutečněné zdanitelné plnění, přestože v tomto období přijala platbu od společnosti M.
49. K okolnostem, které svědčí o nestandardnosti transakcí, žalovaný uvedl, že společnost R. G. má virtuální sídlo. V rozhodném období byl jednatelem společnosti R. G. pan S. Č., z jehož výsledku vyplynulo, že o této společnosti nic neví. Funkci jednatele přijal S. Č. na základě požadavku V. B., který mu vyplácel odměnu. Z účtu společnosti vybíral peníze, které ihned po výběru předával V. B. Z bankovních výpisů bylo zjištěno, že S. Č. měl dispoziční právo k účtu společnosti a finanční prostředky vybíral z účtu ihned po jejich připsání, zejména platby od společnosti M., jejímž jednatelem je V. B. Z bankovních výpisů bylo dále zjištěno, že výběry z účtu společnosti prováděl také V. Š., který jak uvedl při svém výsledku, rovněž vybrané peníze předával V. B. za odměnu, přestože nebyl ani společníkem ani jednatelem společnosti. Od 18. 1. 2013 se jediným společníkem a jednatelem společnosti R. G. stal Rumunský občan A. T., bytem M..C.-N. Jud. Cl., Str. Azuga 49/6, o ve vystavování dokladů. Podle žalovaného tak účel zapojení této společnosti do popsaného řetězce spočíval jen navýšení ceny. Společnosti R. G. ani M. nezveřejnily své účetní závěrky za předmětná zdaňovací období.
50. Ke všem řetězcům žalovaný popsal objektivní okolnosti, ze kterých usoudil, že žalobce měl a mohl vědět o tom, že transakce jsou zatíženy podvodem na DPH. Předně žalovaný uvedl, že podpisem smlouvy se společností D. A. žalobce vyslovil souhlas s poskytnutím služeb subdodavateli, aniž by je znal nebo zjišťoval o nich jakékoliv reference. Jednatel žalobce MVDr. R. S. uvedl, že před uzavřením smlouvy s D. A. měl obecnou představu o

trhu s reklamou, přesto uzavřel smlouvy s cenou, která podle zjištění žalovaného výrazně překračovala cenu obvyklou. Ta se podle zjištění z jiných daňových řízení (viz str. 64 zprávy o daňové kontrole) pohybovala v roce 2011 v rozpětí od 10 do 50 tisíc Kč za jeden závod, v roce 2012 to bylo 2,5 až 40 tisíc Kč za závod. Cena u žalobce však byla 490 000 Kč, v jednom případě 1 000 000 Kč (bez DPH). Společnost D. A. v době uzavření smluv s žalobcem nezveřejňovala účetní závěrky, měla virtuální sídlo a byla registrována k DPH dne 9. 3. 2011 (str. 17 rozhodnutí). V řízení nebylo prokázáno, že by žalobce obdržel nabídky i od jiných společností nebo že by byla vyšší cena odůvodněna doplňkovými službami jako VIP vstupenky, testovací jízdy apod. Dále žalovaný zjistil, že v jednotlivých smlouvách nebyl přesně specifikován rozsah reklamního plnění (chybělo přesné umístění loga žalobce, jeho velikost, barva, materiál), nebylo prokázáno ani mimoslovní odsouhlasení grafické podoby loga. Ujednání ve smlouvách byla totožná, avšak cena v jednom případě činila včetně DPH 1 200 000 Kč, v ostatních případech 588 000 Kč aniž by bylo zřejmé proč. Dále žalovaný zjistil, že žalobce prověřil svého dodavatele pouze skrze DPH, nezjistil, že by žalobce kontroloval plnění ze smluv. Žalovaný upozornil na rozpory ve výpovědích Ing. L. (jednatel společnosti D. A.), který uvedl, že smlouvy s žalobcem podepisoval za přítomnosti jednatele žalobce MVDr. S. v kanceláři v D. Ú., avšak jednatel žalobce MVDr. S. uvedl, že mu byly smlouvy zasílány poštou.

51. Soud se s jednotlivými zjištěnými skutečnostmi ve všech řetězcích zcela ztotožňuje. Žalovaný ve všech řetězcích řádně identifikoval chybějící daň a uvedl spojitost mezi chybějící daní a konkrétní transakcí popsanou v řetězci, a to odkazem na smlouvu, částku a datum úhrady faktury vystavené na základě takové smlouvy (viz str. 12 a 13 rozhodnutí). Neodvedením daně tak konkrétní subjekt v řetězci umožnil dalším subjektům v řetězci, aby si uplatnili nárok na odpočet daně. Žalobce byl posledním článkem řetězce. Chybějící daň byla v jednotlivých řetězcích zjištěna na základě neplacení DPH (společnosti M. F., S. a D. C.), podání negativního daňového přiznání i přes prokázanou existenci zdanitelného plnění (společnosti R. G. a H. T.) nebo v nekontaktnosti způsobující nemožnost ověřit, zda byla daň z předmětné transakce odvedena (společnost S.).
52. Žalobce se mýlí, pokud se domnívá, že absolutní nekontaktnost daňového subjektu není dostačující pro učinění závěru o chybějící dani. Jak vyplývá ze shora citované judikatury, správce daně není povinen prokázat přesně důvody neodvedení daně. Takový požadavek by ostatně mnohdy ani nebyl možný (např. v situaci, kdy daňový subjekt úmyslně přiznává a zaplatí daň pouze za některá zdanitelná plnění, následně zničí účetnictví a veškeré doklady a přestane komunikovat). Následná nekontaktnost je v podstatě charakteristickým znakem daňového podvodu. Správce daně však musí identifikovat transakci, ze které není možné ověřit zaplacení daně a prokázat její spojitost s celým řetězcem subjektů. To v nyní projednávané věci žalovaný učinil. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 12. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015 není přílehlavý, neboť v tomto rozsudku šlo o to, že se správce daně vůbec nezabýval objektivní stránkou podvodu na DPH (tedy tím zda skutečně chybí daň a dalšími okolnostmi, ze kterých vyplývá podvodné jednání), ale závěr o daňovém podvodu vystavěl toliko na nekontaktnosti jednoho z článků řetězce. V nyní projednávané věci tyto skutečnosti žalovaný, resp. správce daně prokázal.
53. Stejně tak žalovaný řádně a v dostatečném rozsahu označil okolnosti, které ve spojení s chybějící daní svědčí o tom, že řetězec byl zatížen podvodem na DPH. Těmito okolnostmi byly zejména nekontaktnost jednoho či více dodavatelů v řetězci,

nezveřejňování účetních závěrek, virtuální sídlo, řízení společnosti prostřednictvím tzv. bílých koní, podezřelé výběry hotovosti z účtu společností ihned po připsání plateb, předávání vybraných peněz osobám stojícím mimo společnosti, personální propojení (patrně zejména v řetězcích 1, 4, 5 a 6), neúměrné navýšení ceny z řádu tisíců na statisíce a případně také změna vlastnické struktury společnosti na zahraniční osobu. Podle názoru soudu není přiléhavý odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ve kterém šlo právě o to, že správce daně neosvětlil okolnosti, které by vedle chybějící daně nasvědčovaly podvodnému jednání.

54. Na základě výše uvedeného má soud za to, že správce daně v jednotlivých řetězcích správně identifikoval chybějící daň a také další okolnosti, které svědčí o tom, že se nejednalo o standardní obchodní transakce, nýbrž o tom, že jejich účelem bylo vylákání výhody na DPH. Soud tak uzavírá, že žalovaný dostatečným způsobem vysvětlil, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.
55. Soud se ztotožňuje také se závěrem žalovaného ohledně objektivních okolností, ze kterých podle názoru soudu vyplývá, že žalobce nejméně měl a mohl vědět o tom, že jsou jednotlivé transakce zcela nestandardní. Před uzavřením smlouvy se společností D. A. měl žalobce dle svého tvrzení obecnou představu o trhu s reklamou. Přesto uzavřel smlouvy s dodavatelem, který v té době neměl zveřejněny účetní závěrky, měl virtuální sídlo, byl registrován k DPH těsně před uzavřením smlouvy, a to vše při ujednání ceny plnění, která dle správných zjištění žalovaného mnohonásobně převyšovala obvyklou cenu. Již tyto okolnosti jsou tak závažné, že musely každého rozumně pečlivého podnikatele upozornit na to, že celá situace je minimálně nestandardní a měly v žalobci vyvolat potřebu dalšího prověřování celé transakce. Stejně tak je zarážející, že žalobce za popsaných okolností uzavřel smlouvy, ve kterých nebylo řádně specifikováno reklamní plnění. Jestliže toto plnění nebylo řádně specifikováno, měl žalobce podstatně ztíženou možnost ochrany svých práv. Žalobce nepochybně mohl za popsaných okolností zjišťovat bližší okolnosti o svém dodavateli a jeho dodavatelích, mohl si zjistit cenu od jiných společností nabízejících reklamu na závodech a mohl snadno zjistit, že zamýšlená transakce je zcela nestandardní. Jinými slovy mohl žalobce poměrně snadno předejít své účasti na transakcích zatíženým podvodem na DPH.
56. Na základě uvedeného soud uzavírá, že žalovaný dostatečným způsobem prokázal, že ve zjištěných řetězcích týkajících se reklam na závodních automobilech došlo k podvodu na DPH a žalobce o tomto podvodu měl a mohl vědět. V tomto rozsahu je žaloba nedůvodná.
57. **První řetězec** týkající se reklamy na **sportovních stadionech:**

FC Baník Ostrava – P. P. – žalobce

58. Žalovaný zjistil, že F. B. O., a.s., IČ X (dále jen „F. B. O.“) uzavřela se společností P. P. smlouvu o poskytování reklamních a propagačních služeb na období od 1. 7. 2011 do 30. 6. 2016, avšak spolupráce dle sdělení F. B. O. probíhala jen v roce 2011. Předmětem smlouvy bylo poskytnutí reklamních ploch na stadionu B. (15 ks panelů o velikosti 6x1 metr mimo záběr kamery a 1 ks panelu o velikosti 6x1 metr v závěru kamer) za cenu 900 000 Kč bez DPH za sezónu. Dne 31. 10. 2011 uzavřela společnost P. P. s žalobcem smlouvu o reklamních službách, ve které měla zajistit žalobci reklamu na 1 panelu o rozměrech 6x1 metr na stadionu Bazaly a prezentaci v bulletinu, a to za cenu 8 000 000 Kč bez DPH.

Spolupráce mezi nimi probíhala v období listopad 2011 až leden 2012. Žalobce uplatnil nárok na odpočet

59. Chybějící daň identifikoval žalovaný u společnosti P. P., která v daňových přiznáních za listopad a prosinec 2011 podala daňové přiznání k DPH, ve kterém vykazovala vysoké hodnoty přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění v milionových částkách a nízkou daňovou povinnost v hodnotě desítek tisíc Kč. Pro nekontaktnost se správci daně nepodařilo ověřit, zda byla zdanitelná plnění od žalobce zahrnuta do daňového přiznání. Za leden 2012 uvedená společnost nepodala přiznání k DPH.
60. K okolnostem, které svědčí o nestandardnosti transakcí, žalovaný uvedl, že společnost P. P. je nekontaktní, má virtuální sídlo. Jednatelům byl do 30. 1. 2012 J. T., od tohoto dne společnost jednatele nemá. Navíc došlo ke změně společníka, kterým se stala I. T. L. se sídlem v D., Spojené státy americké. Analýzou účtu společnosti P. P. bylo zjištěno, že v období od října 2011 do března 2012 byly uskutečněny celkové debetní obraty ve výši 46 milionů Kč, z toho hotovostní výběry činily 37 milionů Kč, výběry platební kartou činily 280 tisíc Kč, úhrady závazků 2,8 milionů Kč a interní platby činily 6,1 milionů Kč. Ke dni 31. 12. 2012 byl účet uzavřen s nulovým zůstatkem. Za rok 2012 nepodala společnost ani přiznání k dani z příjmů. Z vyjádření F. B. O. bylo zjištěno, že se společností P. P. spolupracovala jen v roce 2011, ačkoliv společnost P. PR. přijala platby i za leden 2012. Potencionální zájemce o reklamu si mohl vybrat, zda uzavře smlouvu přímo s F. B. O. nebo s reklamní agenturou. Cena za reklamní panel o rozměrech 6x1 metr činila dle vyjádření F. B. O. přibližně 30 000 Kč.
61. **Druhý řetězec** týkající se reklamy na **sportovních stadionech**:

F. B. O. – P. M. – žalobce

62. Žalovaný zjistil, že F. B. O. uzavřela se společností P. M. smlouvu o poskytování reklamních a propagačních služeb na období od 1. 1. 2012 do 30. 6. 2012. Předmětem smlouvy bylo poskytnutí reklamních ploch na stadionu B. (15 ks panelů o rozměrech 6x1 metr mimo záběr kamery a 1 ks panelu o rozměrech 6x1 metr v závěru kamer) při všech domácích utkáních F. B. O. v Gambrinus lize, Poháru ČMFS a přátelských utkáních A mužstva za cenu 300 000 Kč bez DPH za sezónu. Dodatkem ze dne 1. 2. 2012 byla smlouva změněna tak, že budou společnosti P. M. poskytnuty 4 reklamní panely o rozměrech 6x1 metr mimo záběr kamer, 1 panel o stejných rozměrech v záběru kamer a bude zajištěno 5 ks zlatých VIP klubových karet. Dodatek dále zohlednil změnu soutěže - Pohár ČMFS na Ondrášovka Cup a garantoval smluvní cenu za panel ve výši 50 000 Kč bez DPH za sezónu za panel mimo záběr kamer a 150 000 Kč bez DPH za sezónu za panel v záběru kamer. Dne 6. 1. 2012 uzavřela společnost P. M. s žalobcem smlouvu o reklamě a propagaci na dobu určitou od 1. 3. 2012 do 30. 6. 2012 za cenu 5 000 000 Kč bez DPH. Na základě této smlouvy měla společnost P. M. zajistit umístění reklamy na panelu na stadionu F. B. O.
63. Chybějící daň identifikoval žalovaný u společnosti P. M., které byla za 1., 2. a 4. čtvrtletí 2012 doměřena daň, avšak nebyla uvedenou společností uhrazena. Za 3. čtvrtletí byla společnosti vyměřena daň ve výši 0.
64. K okolnostem, které svědčí o nestandardnosti transakcí, žalovaný uvedl, že společnost P. M. je nekontaktní, sídlí na virtuální adrese. Členem představenstva byl v období od 7. 11. 2011 do 31. 7. 2013 J. T. Od té doby společnost nemá statutární orgán. Podle lékařské

zprávy bylo nutné zdravotní stav J. T. tlumit léky, které významně ovlivňovaly jeho pozornost, schopnost posuzovat a reagovat na administrativní úkony a tento stav trval od října 2012 minimálně do 1. 2. 2013, přesto J. T. provedl v roce 2012 celkem 37 výběrů hotovosti z účtu společnosti, z toho 11 výběrů v době, kdy podle lékaře neměl být k této činnosti vůbec způsobilý (viz dokument č. 115 správního spisu, č. j. 1197485/16). Dispoziční právo k účtu společnosti měl J. T., plnou moc měl L. T. V roce 2012 bylo z účtu společnosti P. M. převedeno na účet společnosti I. T. L. se sídlem v Londýně celkem 28 778 000 Kč (disponentem u tohoto účtu byl L. T.) a vybráno z účtu P. M. bylo celkem 42 339 000 Kč. Z vyjádření F. B. O. bylo zjištěno, že potencionální zájemce o reklamu si mohl vybrat, zda uzavře smlouvu přímo s F. B. O. nebo s reklamní agenturou. Cena za reklamní panel o rozměrech 6x1 metr byla různá, přibližně však činila 30 000 Kč.

65. **Třetí řetězec** týkající se reklamy na **sportovních stadionech**:

S. S. O. – P. M. – žalobce

G. A. – P. M. – žalobce

66. Žalovaný zjistil, že S. S. O., a.s., IČ X (dále jen „S. S. O.“) uzavřela se společností PRESSTEX M. smlouvu o poskytování reklamních služeb ze dne 6. 6. 2012 a dodatek k této smlouvě ze dne 16. 9. 2012. Předmětem smlouvy bylo poskytnutí reklamních ploch na 6 pozicích o celkovém rozměru 36 m² (tedy 6 panelů o rozměrech 6x1 metr) při domácích utkáních S. S. O. v Gambrinus lize a v Českém poháru na Andrově stadionu, a to za cenu 300 000 Kč bez DPH. Uvedeným dodatkem se staly předmětem smlouvy další 2 pozice, tj. dalších 12 m² reklamní plochy za cenu 100 000 Kč. Dne 1. 6. 2012 uzavřela G. A. O. s.r.o., IČ X (dále jen „G. A.“) smlouvu o pronájmu reklamních ploch se společností P. M., na základě které byly společnosti P. M. poskytnuty reklamní plochy v rozsahu 50 m² na dobu určitou od 1. 6. 2012 do 31. 5. 2013 za 100 000 Kč. Dne 29. 6. 2012 uzavřela společnost P. M. s žalobcem smlouvu o reklamě a propagaci na dobu určitou od 1. 7. 2012 do 30. 6. 2013 za cenu 12 000 000 Kč bez DPH. Na základě této smlouvy měla společnost P. M. zajistit umístění panelu na stadionu S. S. O. a v prostoru G. A. O.
67. Ohledně chybějící daně a okolností týkajících se společnosti P. M. odkazuje soud pro stručnost na řetězec 2 týkající se sportovních stadionů.
68. Dále žalovaný jako nestandardní okolnosti označil to, že z vyjádření S. S. O. bylo zjištěno, že potencionální zájemce o reklamu si mohl vybrat, zda uzavře smlouvu přímo s S. S. O. nebo s reklamní agenturou. Cena za reklamní panel o rozměrech 6x1 metr včetně propagace v bulletinu, na plakátech k jednotlivým zápasům, permanentky a vstupu do VIP prostor činila přibližně 100 000 Kč za sezónu. Dále žalovaný zjistil, že ve smlouvě ze dne 29. 6. 2012 není specifikována velikost reklamní plochy v G. A., ani není specifikována cena za tento prostor. Umístění reklamní plochy nebylo fakturováno žádným z dokladů, které odkazují na smlouvu ze dne 29. 6. 2012. Fakturou č. X společnost P. M. vyfakturovala žalobci reklamu v prostorách H. K. B., z.s. s odkazem na smlouvu ze dne 29. 6. 2012, avšak tato smlouva neupravovala poskytnutí reklamních ploch v areálu tohoto spolku. Podle vyjádření žalobce byly rozměry reklamního loga v G. A. dohodnuty ústně v rozměrech 50x100 cm. Faktura za reklamu v prostorách H. K. B. odkazovala na smlouvu ze dne 29. 6. 2012, protože poskytnutí této reklamy představovalo naturální slevu z plnění na Andrově stadionu.

69. Ke všem řetězcům týkajících se reklamy na sportovních stadionech žalovaný identifikoval objektivní okolnosti, ze kterých usoudil, že žalobce měl a mohl vědět o tom, že transakce jsou zatíženy podvodem na DPH. Předně žalovaný uvedl, že žalobce je dle jeho vlastního tvrzení již dlouholetým podnikatelem s obecnými představami o trhu s reklamou, přesto uzavřel smlouvy se společnostmi P. P. a P. M. za cenu, která byla mnohonásobně vyšší než byla cena obvyklá. Pokud by žalobce provedl porovnání cen, musel by nutně zjistit, že uzavírá smlouvy s nadhodnocenou cenou. Tvrzení žalobce, že nebylo možné uzavřít smlouvu přímo s F. B. O. a S. S. O. není pravdivé, neboť z vyjádření obou klubů vyplynulo, že žalobce mohl uzavřít smlouvu přímo s nimi. Jako příklad lze uvést smlouvu ze dne 31. 5. 2013, jejímž předmětem byla propagace na 2 ks reklamních panelů o rozměrech 4x1 metr v záběru televizních kamer, propagace v bulletinu, 4 ks permanentek, 4 ks stříbrných VIP vstupenek za cenu 350 000 Kč bez DPH za sezónu (viz str. 68 zprávy o daňové kontrole). Dále žalovaný zjistil, že jednotlivé smlouvy neobsahují přesná ujednání o reklamním plnění jako je velikost loga, jeho umístění apod. Ze smluv není zřejmé, jak byla stanovena cena. To vše za situace, kdy ani jedna ze společností nezveřejnila účetní závěrky v obchodním rejstříku a měly virtuální sídla.
70. Dále žalovaný uvedl, že žalovaného mělo na nestandardnost situace upozornit to, že jak P. P. tak P. M. si neplní své daňové povinnosti, vybírají peníze z účtu a že jejich účetnictví není k dispozici. Skutečnosti zde uvedené však podle názoru soudu nemají vypovídací hodnotu o tom, že žalobce mohl rozpoznat nestandardnost transakcí. Nelze totiž rozumně předpokládat, že by žalobci mohly být známy pohyby na účtech uvedených společností, nebo informace o tom, kde mají uloženo účetnictví. K neplnění daňových povinností došlo až po uzavření jednotlivých smluv.
71. Nicméně výše popsané okolnosti jsou i tak dostačující pro učinění závěru o tom, že žalobce alespoň mohl vědět o tom, že všechny transakce jsou nestandardní. Kdyby totiž žalobce skutečně alespoň v základním rozsahu prověřil své dodavatele, zjistil by, že nemají zveřejněny účetní závěrky v obchodním rejstříku a že mají virtuální sídlo. Tato skutečnost mohla žalobce upozornit a přimět jej získat více informací o svých dodavatelích, potažmo ceně jejich služeb. Pokud by se žalobce více zajímal, pravděpodobně by zjistil, že mnohem výhodnější bude uzavření smluv přímo se sportovními kluby, se kterými mohl přímo uzavřít smlouvu o reklamě za mnohonásobně nižší cenu s naprosto stejným propagačním efektem. Při těchto okolnostech se jeví jako nestandardní uzavření smluv, ve kterých není řádně specifikován předmět plnění, což mimo jiné také oslabovalo případnou právní ochranu žalobce, pokud by plnění nebylo provedeno dle představ žalobce.
72. Soud se ztotožňuje také se zjištěními ohledně chybějící daně. Žalovaný ve všech řetězcích týkajících se reklamy na sportovních stadionech řádně identifikoval chybějící daň a uvedl spojitost mezi chybějící daní a konkrétní transakcí popsanou v řetězci. Neodvedením daně tak konkrétní subjekt v řetězci umožnil dalšímu subjektu – žalobci, aby si uplatnil nárok na odpočet daně. Žalobce byl posledním článkem řetězce. Chybějící daň byla v jednotlivých řetězcích zjištěna na základě nekontaktnosti (P. P.) a neplacení DPH (P. M.). K určení chybějící daně na základě nekontaktnosti viz výše k hodnocení soudu k řetězcům týkajících se automobilových závodů.
73. Stejně tak žalovaný řádně označil okolnosti, které ve spojení s chybějící daní svědčí o tom, že řetězec byl zatížen podvodem na DPH. Těmito okolnostmi byly zejména nekontaktnost, virtuální sídlo, nezveřejňování účetních závěrek, podezřelé výběry z účtů,

mnohonásobné navýšení cen, převod společností na zahraniční osoby po ukončení obchodování. Proto ani zde není přiléhavý odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ve kterém šlo právě o to, že správce daně neosvětlil okolnosti, které by vedle chybějící daně nasvědčovaly podvodnému jednání.

74. Na základě výše uvedeného má soud za to, že správce daně v jednotlivých řetězcích správně identifikoval chybějící daň a také další okolnosti, které svědčí o tom, že se nejednalo o standardní obchodní transakce, nýbrž o tom, že jejich účelem bylo vylákání výhody na DPH. Soud tak uzavírá, že žalovaný dostatečným způsobem vysvětlil, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Soud má za to, že žalovaný své důkazní břemeno unesl. Žaloba proto ani v tomto rozsahu není důvodná.
75. K námitce týkající se nezákonného přenosu důkazního břemene soud uvádí, že z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že důkazní břemeno ohledně skutečností prokazujících daňový podvod nese správce daně. O přesunu důkazního břemene na daňový subjekt, aby prokázal, že se daňového podvodu neúčastnil, nelze uvažovat (viz rozsudky ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 – 30, a ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 – 28). Pokud správce daně své důkazní břemeno unese, může daňový subjekt následně vylicít skutečnosti, které svědčí o jeho dobré víře, resp. o tom, že přijal veškerá opatření, která na něm bylo možné rozumně vyžadovat, aby riziku zapojení do daňového podvodu zabránil (srov. 10 Afs 182/2018, body 37-40 a 42-43, a tam cit. judikaturu). To, jaká opatření přijal a proč byl v dobré víře, že svým jednáním nepřispívá k podvodu na DPH, však musí tvrdit a prokazovat daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet daně (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 – 46, č. 2925/2013 Sb. NSS, ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47 nebo ze dne 12. 2. 2020, č. j. 1 Afs 352/2018-44).
76. V nyní projednávaném případě správce daně výzvou ze dne 9. 3. 2017, č. j. 414929/17/3107-60562-803351 vyzval žalobce k tomu, aby prokázal nárok na odpočet daně uplatněný z přijatých plnění na základě daňových dokladů, které správce daně ve výzvě specifikoval (doklady vztahující se k výše popsaným řetězcům). Současně správce daně odůvodnil, na základě čeho má prokázáno, že v popsaných transakcích došlo k podvodu na DPH a že o tom žalobce mohl vědět. V závěru výzvy správce daně vyzval žalobce k tomu, aby uvedl, jaká přijal dostatečná opatření k tomu, aby nevědomé účasti na podvodu na DPH zabránil.
77. Správce daně tak uvedenou výzvou nepřenesl důkazní břemeno ohledně existence podvodu na DPH, nýbrž umožnil žalobci vylicít, jaká přijal opatření k tomu, aby zabránil své nevědomé účasti na daňovém podvodu.
78. Ani takto námitka tak není důvodná.
79. K námitce týkající se možné přednostní aplikace institutu ručení podle § 109 zákona o DPH krajský soud uvádí, že uvedenou námitkou se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56, který dospěl k závěru, že institut ručení podle § 109 ZDPH představuje odlišný institut vedle odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodu na DPH a nebylo možné jej v posuzované věci aplikovat, neboť se jedná o institut spadající do fáze placení daní, kdežto odepření nároku na odpočet daně spadá do fáze nalézacího řízení. Jedná se o zcela odlišný institut od

institutu odepření nároku na odpočet daně na vstupu. Současná podoba § 109 odst. 1 zákona o DPH tedy představuje „pouhý“ zvláštní případ ručení jako zajišťovacího institutu majícího své místo v dílčím daňovém řízení při placení daní, nikoliv obecnou úpravu reakce na veškeré myslitelné daňové podvody. Zdejší soud se s tímto názorem ztotožňuje a nemá důvod se od něj odchýlit.

80. Tato námitka proto není důvodná.

E. Závěr a náhrada nákladů řízení

81. Krajský soud s ohledem na uvedené žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
82. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce v řízení úspěšný nebyl a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Stěžovatel musí být **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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Olomouc 16. prosinec 2020

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D.
předsedkyně senátu

v. z. Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu