



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **ELGAS CZ s.r.o.**, IČ 25293265
sídlem Kollárova 568, 563 01 Lanškroun - Ostrovské Předměstí
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 07. 2018, č.j. 32793/18/5300-21442-711315

takto:

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

Odůvodnění:

1. Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „*finanční úřad*“) devatenácti platebními výměry ze dne 7. 6. 2017 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za měsíce únor, duben, květen, červenec, srpen, září, říjen a prosinec 2013, dále únor, duben, květen, červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec 2014 a též leden a prosinec 2015 v celkové výši 4.347.000 Kč a penále 869.400 Kč. Finanční úřad shledal neoprávněnými uplatněné nároky na odpočet daně spočívající v přijatých zdanitelných plněních za reklamní služby od společností, které zajišťovaly reklamu u závodního teamu při motocyklových závodech v rámci mezinárodních soutěží. Žalobce dle svých tvrzení a předložených daňových dokladů reklamní plnění přijímal postupně po sobě v čase od tří subjektů *Ignitum s.r.o.*, *INTERMOTO STEP s.r.o.* a *INTERMOTO SPORTS MANAGER s.r.o.*, jejichž jednatelem byl J. K. [Tyto korporace (společnosti) jsou dále v textu uváděny ve zkráceném názvu]. Finanční úřad uzavřel, že žalobci se v daňovém řízení nepodařilo prokázat, že měl nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění za reklamní služby, které byly zasaženy podvodem na DPH, protože o podvodu věděl, nebo s ohledem ke všem objektivním okolnostem mohl a měl vědět. Umístění reklamy při motocyklových závodech žalovaný ani finanční úřad zpochybnil.
2. Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání. Žalovaný pak v záhlaví označeným rozhodnutím změnil devatenáct napadených dodatečných platebních výměrů pouze v části týkající se splatnosti daně a penále. V detailním rozhodnutí shrnul zjištěný skutkový stav, odkázal na příslušnou právní úpravu, citoval příslušnou judikaturu též Nejvyššího správního soudu (dále jen „*NSS*“) týkající se daňových podvodů na DPH. Poté popsal, na základě jakých skutečností byl učiněn závěr o daňovém podvodu, zmínil zejména nesoulady v účetnictví dodavatelské korporace *Ignitum* (další dvě dodavatelské společnosti daňové povinnosti nepřiznávaly), následně vymezil objektivní okolnosti posuzovaného případu, které vedly k závěru, že žalobce měl a mohl vědět, že předmětná plnění jsou součástí podvodu. Označil výzvu k prokázání skutečností adresovanou žalobci a závěr o tom, že žalobce nepřijal rozumná opatření tak, aby zajistil, že se nestane účastníkem podvodu. Zmínil, že se nejednalo o nahodilé obchodní transakce. Následně vypořádal odvolací námitky žalobce: (i) existence daňového podvodu na DPH, (ii) neunesení důkazního břemene finančním úřadem k účasti žalobce na podvodu (objektivní okolnosti), (iii) vyhodnocení přijetí preventivních opatření, (iv) neúplné zjištění skutkového stavu (výpověď J. H.) a (v) vnitřní rozpornost rozhodnutí. Rozhodnutí žalovaného bylo formálně opřeno o § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*ZDPH*“)
3. Žalobce napadl žalované rozhodnutí v plném rozsahu obsáhlou žalobou podanou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „*s.ř.s.*“). Namítl nesprávné rozložení důkazního břemene v řízení a též neprokázání existence daňového podvodu. Poté rozporoval každou z devíti zjištěných objektivních okolností a jejich spojování žalovaným, které měly vést k tomu, že žalobce věděl, nebo měl a mohl vědět, že předmětná plnění jsou součástí podvodu. Namítl rovněž nesprávný závěr o nepřijetí rozumných opatření k zamezení účasti na podvodu, dále namítl, že vůči němu jako ručiteli nebylo postupováno správně dle § 109 ZDPH. Též namítl, že daň měla být vybrána u společnosti, které vznikla daňová povinnost. Závěrem měl za to, že žalovaný přezkoumal rozhodnutí, která byla nepřezkoumatelná.

4. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a rovněž uváděl, že s většinou žalobních námitek se z důvodu jejich převážné totožnosti vypořádal v rámci reakce na odvolání žalobce. K žalobním námitkám se jednotlivě vyjádřil, setrval na tom, že žalobce se zapojil do daňového podvodu na DPH, v důsledku čehož mu byl s odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „*SD EU*“) odepřen nárok na odpočet DPH z dotčených zdanitelných plnění.
5. Žalobce opět v obsáhlé replice v návaznosti na vyjádření žalovaného doplňoval argumentaci k jednotlivým žalobním okruhům, a to především za využití citací judikatury soudů. K otázce nesprávného výběru daně u žalobce zdůraznil, že byla porušena zásada proporcionality.
6. K podané žalobě stran podstaty projednávané věci je třeba uvést, že správní soudy, včetně NSS, se již v minulosti zabývaly oblastí daňových doměrků DPH, resp. neuznání odpočtů DPH ve vztahu k reklamě poskytované daňovým subjektům formou umístění jejich loga na závodních vozech při podnicích rallye (u motocyklových závodů nevzniká zásadní odlišnost). V těchto rozhodnutích, které jsou žalobci, resp. jeho zástupci patrně známy (zástupce žalobce v žalobě detailně cituje rozličnou daňovou judikaturu NSS), byly v obecné rovině popsány nejen náležitosti a potřebné požadavky kladené na daňové subjekty při prokazování přijatých reklamních zdanitelných plnění. Z více rozhodnutí NSS soud poukazuje především na rozsudek ze dne 30. 9. 2015, čj. 1 Afs 25/2015-49, a též na rozsudek ze dne 9. 7. 2015, čj. 9 Afs 233/2014-26, či rozsudek ze dne 22. 5. 2019, čj. 3 Afs 194/2017-25. Z toho, že obdobnou problematikou poskytování reklamy jsou správní soudy nuceny se zabývat opakovaně, lze dovodit, že daná oblast byla některými daňovými subjekty vyhodnocena jako příhodné prostředí pro nekalé daňové praktiky, místy označovanou jako nezákonná daňová optimalizace.
7. K subjektu samotného žalobce a finančním úřadem provedené daňové kontrole a též některým zopakovaným žalobním námitkám krajský soud též poukazuje na to, že žalobci byla za období let 2011 až 2015 doměřena daň z příjmu právnických osob v řádu milionů korun též v souvislosti s náklady vynaloženými na reklamu. Stalo se tak na podkladě souběžné daňové kontroly. Žalobce i v případě daně z příjmu podal správní žalobu, jež byla rozsudkem zdejšího soudu ze dne 4. 7. 2019, čj. 52 Af 15/2018-36 zamítnuta. O kasační stížnosti nebylo dosud rozhodnuto. Ve shora citovaném rozhodnutí zdejšího soudu byly některé zde opakované námitky vypořádány.
8. K dani z přidané hodnoty uplatněné žalobcem ve vztahu k reklamním plněním byly správcem daně prvně vydány zajišťovací příkazy, které byly rovněž předmětem soudního přezkumu. NSS rozsudkem ze dne 22. 5. 2019, čj. 10 Afs 70/2018-73 zajišťovací příkazy zrušil, důvodem byla neprokázaná obava z nedobytnosti či obtížné vymahatelnosti daně. Desátý senát NSS v citovaném rozsudku však neodmítl předběžný závěr finančních orgánů o jednání motivovaném především cílem domoci se nadměrného odpočtu DPH, právě naopak (zejména viz body 16 a 17 odůvodnění). Rovněž k podezřelým okolnostem poskytování reklamy upozornil, že žalobce napadá jednotlivé popsané okolnosti transakcí, přičemž pomíjí jejich souvislosti a to, že dodavatelské společnosti se bez důvodů měnily, sídlily na virtuálních adresách a nespolupracovaly se správcem daně. NSS rovněž zdůraznil, že smluvní dokumentace mezi žalobcem a dodavatelem reklamy byla obecná ve vztahu k paušálně stanoveným

stotisícovým (až milionovým) částkám, což vyvolává pochybnosti o tom, zda žalobcovým cílem bylo skutečně jen vzbudit zájem o jím prodávané výrobky na motocyklových závodech. NSS rovněž konstatoval problematiku plateb v hotovosti, připomněl, že nevyvrácena zůstala pochybnost správce daně plynoucí z hotovostních plateb, ani dělení plateb na částky menší, po sobě jdoucí. Přitakal tomu, že nezveřejňování účetních závěrek a neexistence webových stránek lze považovat za doplňkové okolnosti.

9. K průběhu řízení před správními orgány soud shrnuje takto. Správce daně zahájil postupně daňovou kontrolu dne 29. 9. 2015, 10. 2. 2016 a 31. 5. 2016 při ústních jednáních, jejímž předmětem byla krom daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2011-2015, také daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 12. měsíc roku 2013-2015. V průběhu řízení finanční úřad vydal dne 24. 10. 2016 výzvu k prokázání skutečností stran dobré víry přijatých zdanitelných plnění za reklamní služby. Kontrolní zjištění finanční úřad popsal ve zprávě o daňové kontrole ze dne 11. 5. 2017, daňová kontrola byla následně ukončena. Poté byly vydány platební výměry, proti kterým žalobce podal odvolání, jehož vyřízení vyústilo k vydání napadeného rozhodnutí.
10. Předně, a to vzhledem k obsáhlosti žaloby [dle Nejvyššího správního soudu je třeba již 18 stránkovou žalobu považovat za obsáhlou a košatou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č.j. 10 Afs 18/2015-48, body 34 a 35)], soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy (minimálně implicitně) vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č.j. 9 Afs 70/2008-13).
11. Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry [proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008/13, dostupný na www.nssoud.cz), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 - odstavec 4 odůvodnění, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 -odstavec 5 odůvodnění, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 - odstavec 6 odůvodnění, či rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72). Přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich

schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

12. K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, ve věci sp. zn. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů.
13. Nelze též zapomínat, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto bude soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č.j. 8 Afs 75/2005-130, publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č.j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, a ze dne 30. 6. 2014, č.j. 8 Azs 71/2014-49). Tuto praxi aproboval i Evropský soud pro lidská práva ve věci Helle proti Finsku (rozhodnutí ze dne 19. 12. 1997, č. 20772/92, odst. 59 - 60), jakož i Ústavní soud (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, a usnesení téhož soudu ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, usnesení ze dne 4. 7. 2012, sp. zn. III. ÚS 1972/12, usnesení ze dne 14. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 2266/12, ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12 atd.).
14. Konečně je vhodné ve vztahu k samotnému soudnímu přezkumu uvést i to, že pojem „úplný přezkum“ (plná jurisdikce) není Evropským soudem pro lidská práva (srov. rozsudek ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 40378/10 – Fazio Ali proti Spojenému království) vykládán doslova a Evropský soud pro lidská práva se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlédnout ke specifčnosti řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod dle Evropského soudu pro lidská práva nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Evropský soud pro lidská práva zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva (srov. např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. 11. 1995, § 47).
15. K samotnému přezkumu rozhodnutí je třeba uvést, že rozhodnutí žalobce a finančního úřadu (platební výměry a zpráva o daňové kontrole mající charakter odůvodnění) tvoří jeden celek. Rovněž soud připomíná, že žalobní námitky jsou převážným opakováním námitek odvolacích, a proto bude pro přezkum též rozhodné, jak se s námitkami z odvolání vypořádal žalovaný. Pokud to bude případné, soud může na odůvodnění rozhodnutí žalovaného odkázat, neboť není a nemůže být smyslem soudního přezkumu vytvářet nové důvody vedoucí k přijetí určitého závěru, pokud je správný a jednou vyslovené závěry a důvody obstojí při soudním přezkumu.

16. Deklarovaným předmětem činnosti žalobce je především výhradní prodej výrobků a zboží německé společnosti G. Kromschroder Aktiengesellschaft na území České republiky a Slovenské republiky. V roce 2012 žalobce vykázal obrat 43,3 mil. Kč, v roce 2013 obrat 33,9 mil. Kč, v roce 2014 obrat 50,3 mil. Kč a v roce 2015 obrat 39,4 mil. Kč. Finančním úřadem napadené reklamní plnění za rok 2013 bylo přijato ve výši 6,1 mil Kč včetně DPH, za rok 2014 přijato ve výši 11,9 mil. Kč včetně DPH a za rok 2015 ve výši 6,89 mil. Kč. Výdaje na reklamu v takové výši (k poměru k obratu dosahující až 20 %) považuje soud za neobvyklé a nadměrné (obecně viz odůvodnění v rozsudku krajského soudu č.j. 52 Af 35/2017-181 ze dne 13. 6. 2018). Platby za reklamní plnění byly až na několik výjimek v naprosté většině prováděny hotovostně na základě vystavených faktur několik dní po sobě či s nepatrnými prodlevami v částkách okolo 200.000 až 300.000 Kč, přičemž limit plateb v hotovosti byl zákonem stanoven na 350.000 Kč. K bližším podrobnostem soud odkazuje na úvodní pasáže zprávy o daňové kontrole (str. 16 až 20). Reklamní plnění měla být poskytována na motocyklových závodech v okruhu různých evropských zemí (jedenkrát v roce z toho mistrovství ČR konané na území České republiky) s tím, že okruh zákazníků žalobce ve smyslu jeho výhradního zastoupení padal v úvahu toliko v ČR a SR, což žalobce vysvětloval televizními přenosy či záznamy vysílanými též domácím publiku.
17. Ve smyslu konstantní judikatury SD EU a NSS jedním z případů, kdy může dojít k neuznání nároku na odpočet DPH, je odhalení existence tzv. řetězového (kolotočového) obchodu, jehož cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu. V případě, že se daňový subjekt účastní některého z řetězců, má nárok na odpočet DPH pouze za situace, že o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl, a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět nemohl. Tento závěr vyplývá např. z rozsudků SDEU ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), či rozsudků ze dne 29. 4. 2004 ve spojených věcech C-487/01 (Gemeente Leusden) a C-7/02 (Holin Groep BV cs) atp. Jak uvedl SD EU v odůvodnění rozsudku ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (Axel Kittel) a C-440/04 (Recolta Recycling), je věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.
18. Rovněž je třeba zmínit i rozsudek SD EU ve spojených věcech Mahagében a Péter Dávid (C-80/11 a C-142/11), ze kterého vyplývá, že členské státy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Je tomu tak především tehdy, když plátce daně, kterému bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet DPH, věděl nebo musel vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Je přitom na daňovém orgánu, aby prokázal, že plátce daně věděl nebo musel vědět, že k takovému podvodu došlo. Současně však není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2013, č.j. 1 Afs 59/2013-34, bod 59).

19. Žalobce namítal nesprávné vyložení a rozložení důkazního břemene. Jedná se o námitku obecného charakteru, bez přímé vazby na konkrétní okolnosti souzené věci. Důvody pro neuznání nároku odpočtu DPH žalovaný popsal odpovídajícím způsobem v bodech 8 až 11 odůvodnění napadeného rozhodnutí včetně toho, co bylo v průběhu řízení vyžadováno po žalobci. Soud na toto odkazuje. K námitce je třeba uvést, že žalobce cituje judikaturu NSS ne zcela přiléhavě a snaží se tuto námitku vystavět na své přeformulaci odůvodnění napadeného rozhodnutí zejména v jeho bodě 11. Žalobce se snaží přesvědčit soud o tom, že finanční orgány na něho nepřipadně přenesly důkazní břemeno. Přitom již shora citovaná výzva finančního úřadu z 24. 10. 2016 a též odůvodnění napadeného rozhodnutí v bodě 11 svědčí o něčem jiném. Účast žalobce na daňovém podvodu, existenci samotného podvodu a to, že žalobce věděl či vědět měl a mohl, prokazoval správce daně a této úlohy dostal (viz níže). Žalobci byla v průběhu řízení v jeho závěru dotčenou výzvou dána možnost uvést a prokázat, že přijal veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována, což je v souladu s ustálenou judikaturou nejen NSS. Je zřejmé, že přijetí rozumných opatření, které měl žalobce přijmout, nemůže být prokazováno ani prokázáno správcem daně. Správce daně provede vyhodnocení tvrzených a popřípadě prokázaných opatření. Uvedený závěr o prokázání přijetí opatření k eliminaci účasti na podvodu plyne např. z rozsudku NSS ze dne 30. 9. 2015, čj. 1 Afs 25/2015-49, bod 14, který odkazuje na judikaturu SD EU. Napadené rozhodnutí s tímto není v rozporu. Tvrzení žalobce jsou částečně vnitřně rozporná, když uvádí, že daňový řád nezná pojem přenosu daňového břemene, tedy tento koncept odmítá, a současně však uvádí, že k přenosu daňového břemena na něho nedošlo. Vyhodnocení žalobcem tvrzených přijatých opatření je předmětem dalších námitek pojednaných v žalobě.
20. Žalobce rovněž tvrdí, že nebylo prokázáno, že by k jakémukoli podvodu na DPH došlo. Zde soud připomíná, že námitka neprokázání existence podvodu již byla součástí odvolání žalobce a žalovaný se jí zabýval pod body 12 až 14, 30 až 46 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Námitky pak vypořádal pod body 67 a 68. Soud na závěry žalovaného odkazuje. V dané věci finanční orgány dovodily, že se nejednalo o neúmyslné neodvedení daně, nýbrž o úmyslné a opakované porušení daňových povinností a neodvádění DPH. Finanční orgány prokázaly, že společnosti *INTERMOTO STEP* a *INTERMOTO SPORTS* daňová přiznání vůbec nepodaly či nepřiznaly přijatá zdanitelná plnění, společnost *Ignitum* v části období přiznání nepodala, v části podala, avšak nepřiznala veškerá přijatá zdanitelná plnění. Je tak zřejmé, že dodavatelé žalobce neuhradili daň v její zákonné výši a v důsledku jejich jednání nebylo možné ani daň vyčíslit. Jednatel společností objektivně zjištěné nepodání daňových přiznání k DPH komentoval tak, že měl (má) za to, že přiznání byla podána. To jistě není dostačující vysvětlení. Postupné změny dodavatelů žalobce v čase nebyly rozumně vysvětleny či odůvodněny, odkaz na změnu promotéra s nimi nemá jakoukoli přímou souvislost, resp. souvislost nebyla blíže vysvětlena a doložena. Žalovaný označil další okolnosti (obcházení zákona o platbách, obecnost smluvních ujednání), to že se nejednalo o řetězec firem, o zcela fiktivní plnění, že nebyla zpochybněna výše plnění, neznamená, že se nemohlo jednat o podvodné jednání. Nikoli každé podvodné jednání totiž musí nutně naplňovat veškeré znaky podvodů na DPH či jejich většinu. Mezi jednotlivými (a v souhrnu všemi myslitelnými) znaky podvodu a naplněním závěru o daňovém podvodu

totiž není vztah ekvivalence. Z uvedeného plyne, že příčinná souvislost mezi neodvedením daně a chováním žalobce, např. dělení plateb, či nekonkrétní smluvní ujednání, je splněna. Jistá nekontaktnost dodavatelských společností žalobce v dané věci pak nestojí zcela o samotě a odděleně od dalších znaků podvodu.

21. Žalovaný rovněž v bodě 68 odůvodnění napadeného rozhodnutí vysvětlil, z jakého důvodu a na základě jakých skutečností činí žalobce odpovědného v situaci, kdy přesné vyčíslení ztráty státního rozpočtu (výše škody plynoucí z podvodného jednání) není zcela možné. Žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodech 40 až 46 uvedl, na základě vyhledávací činnosti byly zjištěny dostačující závěry k objemu podvodu (chybějící DPH), jež je vyšší než se snaží zpochybnit tvrzeními žalobce. Pojem „chybějící daň“ použitý v judikatuře SD EU nelze vykládat jako vyměřenou (přiznanou) a neodvedenou daň, nýbrž jako mnohem širší množinu narušení daňové neutrality plynoucí ze všech různých variant daňových podvodů. Žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal platby a přiznanou část daně u spol. *Ignitum* v roce 2013, u dalších dvou dodavatelských společností konstatoval, že tyto daňové povinnosti nepřiznávaly. Přesné vyčíslení ztráty tak bylo nemožné. K těmto závěrům krajský soud ničeho nenamítá.
22. Další okruh námitek žalobce směřuje proti zjištěným objektivním okolnostem, ze kterých měly finanční orgány usuzovat na účast žalobce na daňovém podvodu. Rovněž tato skupina námitek již byla předmětem odvolacího řízení před žalovaným. V této části žaloby se žalobce zaměřuje na argumentaci proti devíti identifikovaným oblastem znaků podvodu a sporuje závěry finančního úřadu a žalovaného. Soud uvádí, že zjištěné objektivní okolnosti nemusí nutně být v přímé příčinné souvislosti s daňovým podvodem. K některým podstatným znakům se již vyjádřil NSS ve shora citovaném rozsudku ze dne 22. 5. 2019, čj. 10 Afs 70/2018-73 ve věci zajišťovacích příkazů. NSS uvedl, že smluvní dokumentaci lze považovat za velice obecnou i pro neprávnicka, rozumně uvažujícího obchodníka, který má za cíl dosáhnout odpovídajícího výsledku investice (bod 16 rozsudku NSS). Rovněž platby v hotovosti a jejich dělení byly zhodnoceny jako pochybné a neodůvodněné. Nekontaktnost dodavatelů, chybějící webové stránky a nezveřejňování účetních závěrek byly označeny jako jednotlivé body do mozaiky, tedy jako doplňkové okolnosti.
23. Změny dodavatelů žalobce odůvodňuje odkazem na objektivní skutečnosti na straně dodavatelů s tím, že smlouvu o reklamě mohl sjednat pouze s tou společností, která měla oprávnění pro účast v předmětných závodech. Toto tvrzení však v žalobě nedokládá, resp. ani v průběhu daňového řízení nebylo objasněno a prokázáno hospodářsky relevantně to, proč ke změně dodavatelů skutečně došlo. Virtuální sídla dodavatelů byla rovněž zhodnocena přílehavě a žalovaný správně podotkl, že jednatel žalobce s dodavateli jednal mimo prostory či v místech, které nebyly sídlem dodavatelů. Žalovaný též smysluplně uvedl, že dodavatelské subjekty ke své činnosti jisté prostory potřebovaly, a proto virtuální sídlo jim jakoukoli úsporu přinést nemohlo. Jedná se spíše opět o doplňkovou okolnost. Uvedené doplňkové okolnosti však svoji mozaikou tvoří vcelku ucelený obraz o pochybném jednání subjektů, který se žalobce v žalobě následně snaží dělit na jednotlivosti, tj. atomizovat a u každé okolnosti dokládat, že nemusí jít ještě o něco závadného. Takový postup však soud nepřijímá, neboť okolnosti je třeba hodnotit nejen jednotlivě, ale též v jejich souhrnu.

24. Žalovaný rovněž popsal, proč má za další podstatnou okolnost to, jakým způsobem byly činěny zápisy, tj. změny u dodavatelských společností ve veřejném (obchodním) rejstříku. Před navázáním spolupráce byly společnosti převedeny na J. K. (jednatel i společník), následně dne 5. 4. 2016 všechny převedeny na rumunského občana pana R-A. S. Námitku nepřípadnosti okolnosti spočívající v ceně stanovení reklamy má soud rovněž za nedůvodnou. Žalovaný neměl výhrady k výši plnění, nýbrž poukazoval tak, jako finanční úřad na způsob stanovení ceny, což souvisí s obecností smluvní dokumentace, k níž se soud, s odkazem na rozsudek NSS čj. 10 Afs 40/2018-73, vyjádřil výše.
25. V otázce přínosu reklamy žalovaný v rozhodnutí odkázal na absenci kontroly smluvních plnění či na neprověřování účinnosti reklamy. Jednatel žalobce i jednatel dodavatelů pan K. sice v řízení uváděli, že mezi nimi panovala vzájemná důvěra založená na dlouhodobé spolupráci, že informace o plnění byly žalobci pravidelně předávány. Na druhé straně však k otázce plateb v hotovosti byla tato účastníky vysvětlována mimo jiné tím, že tyto platby jsou lépe kontrolovatelné ve smyslu řádné a včasné úhrady, na rozdíl od plateb faktur pomocí pozdější bezhotovostní úhrady převodem. Tvrzení jednatele žalobce i pana K. jsou tak nejen v dané oblasti stěží věrohodná. Proto má soud za to, že nemůže bez dalšího obstat jistým způsobem lehkovážné jednání žalobce, které soud již shora dvakrát citoval z rozsudku NSS k obecnosti dokumentace a ekonomické smysluplnosti investovaných prostředků ve vysoké výši, jež u žalobce představovala přibližně 20 % obrátu. Soud má rovněž za to, že nikoli každá koruna vynaložená do reklamy se musí vrátit a je třeba rovněž vyhodnotit její smysl, avšak pokud není prováděno jakékoli vyhodnocení u prostředků v řádech milionů korun (s přihlédnutím k obrátu žalobce), může se zcela jistě jednat o další objektivní okolnost. Žalovaný rovněž zmínil konání závodů v zemích mimo ekonomický trh žalobce (s jednou výjimkou) a další okolnosti. Tvrzení o televizních přenosech na místní trh žalobce žalovaný nespороval, avšak opět zůstala s nevyhodnocením efektivity a dopadu na možné potenciální zákazníky.
26. Poslední oblastí z tzv. objektivních okolností bylo plnění smluvních povinností v roce 2015. Žalovaný okolnosti smluvního plnění popsal pod bodem 55 napadeného rozhodnutí, s jeho hodnocením se soud ztotožňuje. Team se účastnil méně než poloviny závodů a přesto bylo plnění poskytnuto i dodatečně v plné výši, což lze považovat za neobvyklé. Svědek K. ve výpovědi uvedl, že jednatel žalobce vznesl při jednání dotaz jak smlouvu naplnit poté, co team ze soutěže odstoupil, sám mu však odpověděl, že již prostředky nemohl vrátit, neboť nebyly k dispozici, jelikož hradil zahraniční dodavatele. Realitou je však to, že team se neúčastnil posledních 7 závodů ze 13 (dle tvrzení svědka K. od 6. 6. 2015), a žalovaný v době od 30. 9. 2015 do 30. 11. 2015 uhradil hotovostně 11 plateb po 500.000 Kč bez DPH! Nelze tedy za jakkoli rozumně vysvětlené považovat tyto platby v roce 2015. Svědek K. vypovídal o požadavku jednatele žalobce na vrácení plateb v závislosti na ukončení účasti v soutěži, přičemž tyto platby byly hrazeny až několik měsíců po ukončení účasti teamu v seriálu soutěží. Jde o rozporná tvrzení.
27. Souhrnně k identifikaci objektivních okolností též v jejich souvislosti je dále možné odkázat na odůvodnění napadeného rozhodnutí v bodech 15-19, 47-58 a 70-85, jež žalovaný vcelku detailně podal a žalobci se v zásadních rysech zpochybnit nepodařilo v jeho celku (viz výše).

28. K otázce opatření přijatých žalobcem k zamezení účasti na podvodu soud opět podotýká, že tato námitka byla již řešena v odvolacím řízení (v bodech 87 až 93 odůvodnění rozhodnutí). Žalobce namítá, že nevyvstala nutnost opatření přijímat, neboť neexistovaly náznaky vzbuzující podezření. Žalobce tak fakticky popírá zjištěné a popsané objektivní okolnosti (nestandardnosti posuzovaných transakcí), které však soud s opačným názorem vypořádal výše. Dále žalobce namítá, že mu nepřísluší předběžně (*a priori*) detailně prověřovat každého obchodního partnera, což však sám podpírá judikaturou SD EU, která takový postoj zmiňuje v situaci, kdy daňovým orgánům ukládá povinnost provést kontrolu za účelem zjišťování nesrovnalostí. Nesrovnalosti (podezření), jak popsáno shora, byly v případě žalobce zjištěny.
29. Žalobce uvádí, že před zahájením spolupráce prověřoval dodavatele v obchodním rejstříku (existence společnosti a osoba oprávněná jednat za subjekt), rovněž ověřil insolvenční rejstřík a plátcovství DPH. Dodavatelé měli zázemí a provozovali špičkový závodní team účastníci se mistrovství světa. Žalobce rovněž zjistil reference o dodavatelích u spol. HERO Computers s.r.o. Odvolal se rovněž na věrohodnost TV experta, jednatele J. K. Další požadavky by znamenaly neúnosnou míru zatížení.
30. Soud souhlasí s tím, že v obecné rovině detailní prověřování dodavatelů na místě zpravidla nebude. Žalovaný byl rovněž tohoto názoru, připomněl však, že reference o dodavatelích se spíše mohly týkat jednatele K. a nikoli samotných společností, neboť krátce před zahájením spolupráce byly společnosti na pana K. převedeny. Za podstatné žalovaný považoval to, že zjištěné objektivní okolnosti byly takového (intenzivního) rázu, že žalobce o vlastní účasti na podvodu vědět měl a mohl. Přijatá opatření tak zůstala toliko ve formální rovině (nahlédnutí do rejstříků) bez hodnocení možných rizik těchto zjištění. Žalovaný rovněž označil některé rizikové prvky, které žalobce měly vést k větší obezřetnosti, jednalo se o výměny dodavatelských korporací, uzavření totožných smluv. Tyto skutečnosti samy o sobě ještě jednoznačnou indicii podvodu nezakládají, jinak tomu však je ve spojení s dalšími zjištěnými objektivními okolnostmi (totožné nekonkrétní smlouvy, opakované vysoké hotovostní platby, nevyhodnocování efektu reklamy). Žalovaný rovněž podotkl, že v registru plátců mohl žalobce v průběhu smluvního vztahu například zjistit, že část plateb byla zaslána na účet, který nebyl veden u správce daně. Pokud žalobce tvrdil, že čerpal informace z registru nespolehlivých plátců, částečně toto tvrzení nedávalo smysl, neboť tento byl zaveden až od 1. 1. 2013. Vyhodnocení tvrzených přijatých opatření je vždy nutno provést v přímé vazbě na zjištěné skutkové okolnosti. V dané věci byly zjištěné okolnosti tak podstatné, že odkaz na více či méně formální postup žalobce při prověřování nelze mít za dostatečný.
31. Za pravdu je rovněž možné dat žalovanému v tom, že odvolání se na reference od spol. HERO Computers s.r.o. (jednatele J. H.) nemohly mít zásadní váhu, což žalovaný odůvodnil pod body 94 až 96 napadeného rozhodnutí. Podstatnou je okolnost, že reference se vztahovala k dřívějším časovým obdobím, přičemž v roce 2013 došlo k uzavření dvou si odporujících smluv o reklamě. Soud připomíná, že i tomuto plátcovi byla DPH doměřena a byly vydány zajišťovací příkazy. DPH byla uhrazena. Žalovaný rovněž uvedl pod body 89 a 90 proč rovněž odkaz na tvrzenou věrohodnost experta pana K. nemohl mít dostatečnou váhu.

32. Další námitka se týkala neaplikace ustanovení o ručení příjemce zdanitelného plnění dle § 109 ZDPH. Žalobce se odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, čj. 22 Af 33/2016, který však, jak podotýká žalovaný, byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 18. 12. 2018, čj. 7 Afs 8/2018-56. NSS v tomto rozsudku uvedl, že aplikace ustanovení § 109 ZDPH nepřicházela v úvahu. Krajský soud v nyní souzené věci ověřil, že skutkové okolnosti obou věcí ohledně zjištění o podvodu na DPH byla obdobná a proto i závěry NSS jsou na nyní souzenou věc přenositelné. Soud odkazuje zejména na body 40 až 46 odůvodnění rozsudku NSS. O položené předběžné otázce SD EU (věc C-520/19), jak namítá žalobce v replice, bylo dne 14. 11. 2019 rozhodnuto tak, že byla označena za zjevně nepřipustnou, věc je před SD EU skončena. Zástupci žalobce ostatně tato informace musí být známa. Soud má tak námitku za nedůvodnou a pro detailní důvody odkazuje na rozsudek NSS čj. 7 Afs 8/2018-56.
33. Žalobce rovněž namítá, že daň měla být vybrána u společností, kterým vznikla daňová povinnost a nikoli tedy u žalobce. Daňové orgány údajně neprokázaly, že se u dodavatelů žalobce marně pokoušely o výběr ušlé daně, nebylo prokázáno, že výběr daně byl u nich vyloučen. Rizika podvodu mají být s ohledem na zásadu proporcionality rozložena mezi plátce a daňový subjekt. Odkazuje na rozsudek SD EU ve věci C-271/06 ze dne 21. 2. 2008. Jestliže k podvodům docházelo dle žalovaného během tří let a finanční správa nic neučinila, nelze veškerou odpovědnost přenášet na žalobce.
34. K uvedené námitce tvrzeného neproporcionálního výběru DPH u žalobce soud uvádí, že ji nemá za důvodnou. Finanční úřad v průběhu řízení opatřil informace o všech třech dodavatelích žalobce.
35. Ve vztahu ke spol. *INTERMOTO STEP* od jeho správce daně (FÚ Praha, ÚP Praha 6) zjistil, že k srpnu 2016 je nekontaktní, do roku 2012 měla daňové ztráty, za období prvního a druhého čtvrtletí 2013 podala nulová přiznání na DPH, za další období přiznání k DPH nepodala. Soud dodává, že dne 28. 5. 2019 byla společnost vymazána z obchodního rejstříku a zanikla. Proběhlá likvidace byla zahájena usnesením soudu. Od tohoto subjektu žalobce přijal plnění v třetím a čtvrtém čtvrtletí roku 2013 a v roce 2014, je tak zřejmé, že placení DPH bylo stěží možno očekávat. Již v říjnu 2015 správce daně prověřoval plnění z roku 2013 avšak bez reakce. Není tedy odpovídající tvrzení, že finanční správa několik let ničeho nečinila.
36. Ve vztahu ke spol. *Ignitum* od jeho správce daně (FÚ pro Pardubický kraj, ÚP Pardubice) finanční úřad zjistil, že společnost podávala přiznání k DPH za období od ledna 2011 do června 2013, od ledna 2011 do srpna 2013 byla v prodlení s úhradami daňových povinností. Poté, od prosince 2013 již povinnosti sama nehradila. Na DPH byl k srpnu 2016 evidován nedoplatek přes 1,5 milionu Kč a registrace byla zrušena k 10. 12. 2014. Soud dodává, že dne 30. 6. 2017 byla společnost vymazána z obchodního rejstříku a zanikla. Proběhlá likvidace byla zahájena dne 3. 1. 2017 usnesením soudu. Možný výběr daně lze stěží dovodit, a to i zpětně k období roku 2013.
37. Ve vztahu ke spol. *INTERMOTO SPORTS* od jeho správce daně (FÚ pro Pardubický kraj, ÚP Pardubice) finanční úřad zjistil, že společnost podávala v letech 2014 až 2016 přiznání k DPH, ke květnu 2016 byl na DPH evidován nedoplatek 305.245 Kč. Daňový subjekt na výzvy správce daně nereagoval. Soud dodává, že dne 14. 9. 2018 byla

společnost vymazána z obchodního rejstříku a zanikla. Proběhlá likvidace byla zahájena dne 14. 3. 2018 usnesením soudu. Možný výběr daně lze stěží dovodit, žalobci poskytoval služby v roce 2015. Není na místě též uvádět, že finanční správa byla v dlouhém období nečinná ani ohledně tohoto plátce. Soud proto uzavírá, že shora popsané okolnosti obchodování a neobežretný přístup žalobce nesvědčí o tom, že by se mělo ve výsledku jednat o neproporcionální zatížení žalobce. Požadavek žalobce na finanční orgány, aby učinily marný pokus o výběr daně je tak nepřipadný za situace, kdy již před nekontaktností byly daňové povinnosti vymáhány exekučně. Rovněž tak soud považuje za nadbytečné, aby finanční orgány činily marné další formální pokusy o výběr daně u subjektu, který nekomunikuje a je v exekuci, s tím, že v řízení nevyvstala jakákoli informace o tom, že bylo možné např. zpeněžit jakýkoli majetek.

38. Poslední námitka spočívá v nepřezkoumatelnosti, kterou žalobce spatřuje v tom, že žalovaný přezkoumal platební výměry, které byly nepřezkoumatelné a vnitřně rozporné. K této námitce je třeba předně uvést, že rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí finančního úřadu tvoří jeden celek. Odvolacímu orgánu obecně nic nebrání, aby ve svém rozhodnutí napravil případná pochybení správního orgánu prvního stupně, pokud k nim došlo. Nikoli každé pochybení či nepřesnost mají za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí.
39. Žalovaný se obdobnou námitkou žalobce již vypořádal pod body 101 až 106 napadeného rozhodnutí, soud proto z důvodu opakování námitky na toto odůvodnění odkazuje, neboť je má za odpovídající. Žalobcem označená vyjádření finančního úřadu ve zprávě o daňové kontrole týkající se rozsahu uskutečněné reklamy soud nepovažuje za vnitřně rozporná se závěrem, že došlo k podvodu. Finanční úřad například uvedl, reklama se v některých případech neuskutečnila tak jak měla, avšak se shrnujícím závěrem, že reklama na základě smluv byla provedena, zpochybnil však faktický účel, rozsah a další skutečnosti. Podstatným závěrem však byla existence podvodu na DPH. Soud rovněž podotýká, že nelze po finančních orgánech vyžadovat, aby do nejmenšího detailu popsaly všechny okolnosti a případné nepravosti déletrvajícího podvodného jednání, v němž může být nezřídka propojeno více porušení zákona. Soud již shora zmínil reklamu z roku 2015, kdy došlo k tomu, že bylo uhrazeno reklamní plnění dle smlouvy, aniž by se team účastnil všech závodů seriálu. Toto skutkové zjištění ve světle dalších objektivních okolností v sobě obsahuje jak částečné neuskutečnění ve smlouvě ujednané reklamy, tak podvodná jednání dalšího charakteru. Pokud daňové orgány věc uzavřely s tím, že došlo k podvodu (jiného rázu) na DPH, není tím vyloučeno, že rovněž mohly mít současně pochybnosti o rozsahu přijatého plnění. Nemůže pak být jejich povinností žalobci objasňovat samostatné závěry ke každému z jednotlivých plnění (jednotlivá reklama ve smyslu každého umístění loga, konkrétní měsíc podpory či závod, případně každá zpochybněná platba v hotovosti)
40. K případné vědomosti žalobce o účasti na podvodu a obratu „věděl, nebo vědět měl a mohl“ soud uvádí, že žalovaný závěry finančního úřadu o subjektivní stránce jednání žalobce zpřesnil s tím, že o účasti na podvodu minimálně vědět mohl a měl. Nelze mít, ani v případě prvostupňového rozhodnutí za to, že by žalobci byly přičítány zároveň dvě odlišné formy zavinění. Obrat „věděl, nebo vědět mohl a měl“ je v problematice posuzování zavinění účasti daňového subjektu v podvodném řetězci zcela běžný a je

třeba jej vykládat s přihlédnutím k obsahu celého příslušného rozhodnutí, v němž byl použit. V dané věci není pochyb o tom, že žalobci nebylo vytýkáno a prokazováno, že o podvodném charakteru transakcí skutečně věděl, nýbrž že o něm vědět mohl a měl, pokud by býval byl dostatečně obezřetný. Tyto závěry k obecnému použití shora citovaného obratu NSS uvedl v rozsudku ze dne 30. 1. 2019, čj. 2 Afs 100/2018-44.

41. Ze shora uvedeného odůvodnění plyne, že námitky žalobce ve všech okruzích soud vyhodnotil jako nedůvodné. Žalobce tedy nebyl krácen na svých právech, jak tvrdí. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji krajský soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).
42. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 29. dubna 2020

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu