



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **JMB-STEEL s. r. o.**
sídlem Zámecké nám. 42, Frýdek, 738 01 Frýdek - Místek
zastoupený JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 6. 2019 č. j. 24728/19/5300-21444-712585, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

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

Odůvodnění:

Žalobní námitky:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 13. 8. 2019 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2019, č. j. 24728/19/5300-21444-712585 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen správce daně) z 26. 2. 2018 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 – prosinec 2013, a rovněž zrušení předmětných dodatečných výměrů. Předmětem doměření daně jsou vždy neuznané uplatněné odpočty za reklamní služby poskytnuté žalobci společností Propag-STORM a. s. (dále „Propag“), když podle žalovaného i správce daně byly předmětné transakce zasaženy daňovým podvodem na DPH.
2. Žalobce namítal nesprávnost závěru žalovaného o jeho vědomosti o existenci podvodu. Tu žalovaný dovozuje z výpovědí svědkyň K. a O., které žalobce považuje za nevěrohodné (viz další žalobní námitka). Dále z ceny, jejíž výši měl žalobce ověřit; obvyklá cena za poskytnuté reklamní služby však nebyla v daňovém řízení zjišťována a z výpovědi svědkyně O. vyplývá, že sjednaná cena odpovídala postavení společnosti Propag a kvalitě služeb. Žalobce přitom nebyl jediným klientem Propagu. Podle žalovaného o vědomém zapojení do podvodu svědčí i to, že žalobce měl při jednání o poskytnutí služeb nejprve uvést výši finančních prostředků, které chce investovat, a teprve poté byly služby sjednány. Podle žalobce však jde o standardní ekonomický postup. Žalovaný vytýká žalobci lehkovážný přístup k Propagu, s čímž žalobce rovněž nesouhlasí. Splnění sjednaných služeb žalobce kontroloval jednak na serveru www.sportmonitoring.cz, jednak osobně, sdělením třetích osob, v live vysílání, a nadto přijal opatření, která měla vést k tomu, aby se účasti na podvodu vyhnul; zkontroloval identifikační číslo a zápis Propagu v obchodním rejstříku, prověřil jeho solventnost v insolvenčním rejstříku, ověřoval na stránkách Ministerstva financí, zda Propag není nespolehlivým plátcem DPH (nebyl) a přijal instrukce řízení vlastního podniku, které měly účasti v podvodu zamezit. Žádné podezřelé či nestandardní okolnosti se však u Propagu neobjevily. S poukazem na mediálně známý případ nákupu mobilních telefonů Generálním finančním ředitelstvím žalobce uvedl, že ani finanční správa nemá prostředky na to, aby mohla na základě dostupných informací eliminovat nákup zboží od v budoucnu podezřelých dodavatelů. V daňovém řízení bylo zjištěno, a sám správce daně ve zprávě o daňové kontrole toto potvrzuje, že zdanitelné reklamní plnění poskytnuto bylo, bylo žalobcem zapláceno a řádně užito při jeho ekonomické činnosti.
3. Žalobce vznesl několik námitek k výpovědím svědkyň K. a O., které považuje dílem za nevěrohodné, dílem za rozporné a obecné, a z těchto důvodů na nich nelze vystavět závěr o vědomosti žalobce o zasažení transakcí daňovým podvodem, o vědomosti žalobce o navyšování cen reklamního plnění a o vědomosti o tom, že mu má být vrácena část jím zaplacené ceny plnění. K oběma výpovědím žalobce namítl, že svědkyně získaly v trestním řízení statut spolupracujících obviněných, což nepresumuje správnost jejich výpovědí.
4. Žalobce vyjádřil nesouhlas s tvrzením správce daně, že existenci podvodu na DPH lze vyvodit z množství trestních stíhání souvisejících s Propagem, což je závěr spekulativní.

5. Žalobce nesouhlasil s postupem žalovaného, který obvyklou cenu dovedl z nákupní ceny na počátku řetězce a nezadal její znalecké posouzení, ani se nezabýval smluvními vztahy mezi jinými subjekty s tímž předmětem plnění. Podle žalobce byla cena sjednaná s Propagem cenou obvyklou, což potvrdila i svědkyně O. s poukazem na specifičnost postavení a poskytování služeb Propagem.
6. Žalobce namítl rovněž, že v související daňové kontrole na daň z příjmů právnických osob, která byla zahájena současně s kontrolou na DPH, žalovaný uzavřel, že v kompetenci svědkyň O. a K. nebylo, zda žalobce věděl o nadhodnocení cen a vratkách, protože svědkyně pouze vystavovaly smlouvy, dodatky, faktury a přiřazovaly reklamní. Jestliže se podle názoru žalovaného svědkyně nemohly vyjádřit k vědomosti žalobce o nadhodnocení cen reklamního plnění a vratkách části cen, nemají jejich výpovědi v tomto řízení žádnou vypovídací hodnotu k tomu, zda žalobce věděl o nadhodnocení cen, že se má část ceny vracet v podobě vrátek a že by jakoukoliv vratku přijal.
7. Konečně žalobce namítl, že žalobci náleží minimálně odpočet DPH ve výši odpovídající DPH ze základu daně – reklamního plnění nabytého původními nabyvateli reklamního plnění.
8. U jednání žalobce na svých stanoviscích setrval a doplnil, že podle jeho názoru nebyla prokázána chybějící daň, neboť společnosti Propag nebyla daň doměřena z důvodu účasti v řetězci, ale pro neprokázání poskytnutí plnění konkrétními dodavateli.

Stanovisko žalovaného:

9. Žalovaný s žalobou nesouhlasil. Namítl, že vědomost žalobce o podvodu nedovodil z výpovědí svědkyň K. a O., ale z objektivních skutečností, které byly specifikovány v napadeném rozhodnutí. Žalovaný rovněž nevytýkal žalobci, že nakupoval za cenu vyšší než obvyklou, a v tomto směru ani žádné dokazování neprovedl; za nestandardní okolnost však považoval, že žalobce neprovedl žádné šetření ohledně výše ceny reklamního plnění. Rovněž tak není sporu o tom, že reklamní plnění bylo poskytnuto, byly však identifikovány nesrovnalosti mezi provedením plnění a smluvním ujednáním, na které žalobce nijak nereagoval.
10. Co se týká posouzení přijatých opatření k zamezení účasti na podvodu, žalovaný poukázal na to, že míra jejich dostatečnosti odráží objektivní okolnosti, které mají k pochybnostem vést. Nazíráno touto optikou, pouze formální postup spočívající v ověření Propagu v běžných rejstřících není dostatečným opatřením. Ve zbytku žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí.
11. Co se týká námitky žalobce ohledně nákupu mobilních telefonů Generálním finančním ředitelství, žalovaný odkázal na stanovisko Krajského soudu v Brně v rozsudku sp. zn. 30 A 94/2016 ze dne 29. 10. 2018, který se s podobnou námitkou podrobně vypořádal.
12. Ohledně nevypořádání odvolacích námitek vztahujících se k svědkyním K. a O., žalovaný poukázal na v soudní praxi konstantně zastávaný názor, že není nutné vypořádat každou jednotlivou námitku, je možné proti argumentům odvolatele prezentovat komplexní odlišný názor, který bude přesvědčivě odůvodněn, čímž dojde – minimálně

implicitně – k vypořádání odvolacích námitek. Žalovaný podle svého přesvědčení přesně tak postupoval; v podrobnostech dokázal napadené rozhodnutí.

13. K závažnosti informací z médií žalovaný uvedl, že tuto okolnost v rozhodnutí zmínil pouze pro dokreslení situace a na podporu závěru o existenci a fungování řetězce.
14. K námitce povinnost uznat alespoň odpočet odpovídající ceně obvyklé za předmětné plnění žalovaný uvedl, že nárok na odpočet není dělitelný na spornou a nespornou část. Žalováním odkazovaný nález Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/19 považuje žalovaný za nepřipadný, neboť posuzované věci nedopovídá.
15. U jednání na svých stanoviscích setrval.

Posouzení krajským soudem:

Zjištění z daňového spisu:

16. Z daňového spisu krajský soud zjistil následující skutečnosti. U žalobce byla dne 23. 6. 2015 zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2013 a na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013, dne 24. 11. 2015 byla zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za měsíce říjen až prosince 2012. Žalobce v posuzovaném období dodával žáruvzdorné nerezové plechy a kulatiny a manganovou ocel, což bylo hlavním předmětem jeho činnosti. Žalobce v posuzovaném období deklaroval přijetí zdanitelného plnění od společnosti Propag, jejichž předmětem byla marketingová a reklamní činnost na základě rámcových smluv uzavřených mezi žalobcem a Propag dne 23. 12. 2011 a 17. 12. 2012. U deklarovaných přijatých plnění od společnosti Propag žalovaný zjistil přefakturování reklamních služeb v řetězci o čtyřech až šesti člancích počínající společností E-MOTION, s. r. o. a končící žalobcem. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce od společnosti PROPAG deklarované služby skutečně přijal, avšak tato plnění byla zasažena daňovým podvodem, o kterém žalobce měl a mohl vědět, přičemž nepřijal potřebná opatření, která by jeho účast na daňovém podvodu zamezila, a proto nárokovaný odpočet nepřiznal. Se svými závěry správce daně žalobce seznámil dne 25. 12. 2017, k čemuž se žalobce vyjádřil; vzhledem k tomu, že vyjádření žalobce nemělo na výsledek kontrolního zjištění vliv, správce daně projednal s žalobcem zprávu o daňové kontrole a tuto ukončil dne 26. 2. 2018. V návaznosti na ni vydal správce daně dodatečné daňové výměry. Proti nim podal žalobce téhož dne odvolání, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.
17. Žalovaný své rozhodnutí vystavěl na skutkovém závěru, že u deklarovaných přijatých plnění od společnosti Propag existoval řetězec počínající společností E-MOTION, s. r. o. a končící žalobcem. E-MOTION, s. r. o. kupovala reklamní práva od sportovních svazů a pořadatelů sportovních a kulturních akcí a následně je prodávala dalším společnostem v řetězci za nákupní cenu navýšenou o běžnou marži. Propag nakupoval tato práva v průměru desetinásobně draž v porovnání s cenou, za kterou je nakupovala E-MOTION, s. r. o., a žalobce byl posledním článkem řetězce. Z žalobcem zaplacených peněžních prostředků za reklamní služby se cca 80 – 85% základu daně vracelo žalobci. Žalovaný zjistil chybějící daň u společnosti Propag, které byla daň z přidané hodnoty doměřena z důvodu neprokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty za reklamní služby poskytnuté společnostmi

Levimexo, DMAX a GEETERA. Ačkoliv Propag za předmětná zdaňovací období podávala daňová přiznání, v nichž přiznala daň z titulu uskutečnění zdanitelný plnění pro žalobce, zároveň nárokovala odpočty daně, které však v rámci daňového kontroly neprokázala, čímž si snižovala vlastní daň. Daň byla společnosti Propag doměřena platebními výměry na DPH ze 4. 5. 2017 ve výši celkem 50 000 000 Kč, kterou však společnosti Propag neuhradila.

18. Podle žalovaného došlo k neodvedení daně v důsledku podvodného jednání. Tomu svědčí nestandardní okolnosti, konkrétně 1. chování středových společnosti (nekontaktnost vůči svému správci daně, virtuální sídlo, zrušení registrace k DPH, nezveřejňování účetních závěrek), 2. několikanásobné navyšování kupní ceny reklamního plnění u středových společností, ačkoliv s tím nesouviselo žádné další plnění, když jediným účelem řetězce a navyšování cen bylo vrácení cca 80% ceny odběratelům Propagu zpět 3., o čemž všichni odběratelé věděli, přičemž 4. žalobce vratky dostával prostřednictvím pan M. v obálkách.
19. Vědomost žalobce o zapojení do daňového podvodu žalovaný spatřoval 1. ve způsobu navázání spolupráce žalobce s Propagem a způsobu sjednání odměny, 2. neověření vhodnosti reklamy, 3. porušením smluvních ujednání o reklamním plnění Propagem, 4. nerentabilnosti nákladné reklamy, 5. znalosti sportovního prostředí a z tohoto vyplývající vědomosti o reálnosti reklamy zde poskytované.
20. Žalovaný uzavřel, že žalobce nepřijal rozumná opatření, nejednal obezřetně a s péčí řádného hospodáře.
21. Žalovaný proto uzavřel, že k uskutečnění deklarovaných plnění došlo, ale žalobce měl a mohl vědět, že předmětná plnění jsou zasažena podvodem na DPH, a vzhledem k tomu, že nepřijal všechna opatření, která po něm lze rozumně považovat, musí být považován za osobu účastnící se na podvodu na DPH (bod 90 odůvodnění napadeného rozhodnutí).

Posouzení jednotlivých námitek:

A.

22. Žalobce namítal nesprávnost závěru žalovaného o jeho vědomosti o existenci podvodu. Své námitky koncentroval do žalovaným zjištěné existence objektivních okolností a nepřijetí relevantních opatření k předejití účasti na daňovém podvodu.
23. Krajský soud považuje za účelné nejprve shrnout, z jakého důvodu je nutné se existencí objektivních okolností a přijetím relevantních opatření k předejití účasti na daňovém podvodu zabývat. Jak vyplývá ze samotné úpravy odpočtu daně z přidané hodnoty v § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty a jak dovodila judikatura správních soudu včetně Soudního dvora Evropské unie, plátce daně má zásadně právo na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění, které splňují požadavky zákona a Šesté směrnice o dani z přidané hodnoty. To platí i v případě, kdy předcházející nebo následující transakce v řetězci obchodních vztahů byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti, ovšem za podmínky, že plátce daně o takovém záměru nevěděl a

nemohl vědět. Ke zjištění této subjektivní stránky odpovědnosti za podvodné jednání správce dně identifikuje tzv. objektivní okolnosti, které měly u daňového subjektu vyvolat pochybnosti, zda transakce není stížena daňovým podvodem, a dále správce daně posoudí, zda s ohledem na (ne)existenci těchto objektivních okolností daňový subjekt přijal dostatečná opatření, tedy postupoval dostatečně obezřetně, aby daňovému úniku zabránil a aby byla chráněna jeho dobrá víra (srov. rozsudky SDEU ve věci *Optigen* a *Téleos*, rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017 – 60 z 30. 1. 2018, ve věci *Vyrtych*, nebo č. j. 8 Afs 14/2010 – 195 z 30. 7. 2010, a další). Posouzení subjektivní stránky je tak nezbytným předpokladem pro závěr o odpovědnost daňového subjektu za podvodné jednání, v jehož důsledku je mu odpírán nárok na odpočet.

24. Žalovaný v napadeném rozhodnutí určil následující skutečnosti, které považuje za objektivní okolnosti, které byly žalobci v době předmětných obchodních transakcí známy a měly v něm vyvolat minimálně pochybnosti o tom, zda se účastí na těchto transakcích nezapojí do daňového podvodu na DPH:

- okolnosti při navázání spolupráce se společností Propag; žalobce přijal doporučení svého původního poskytovatele reklamy, aniž by je ověřil, Propag nebyla členem Asociace reklamních agentur a nebyla v oblasti poskytování reklamy všeobecně známá, žalobce neporovnal plnění a jeho cenu s nabídkami jiných agentur a zejména za nestandardní žalovaný považoval způsob sjednání ceny tak, že žalobce nejprve určil celkový finanční obnos, který chtěl do reklamy investovat, a na základě toho propad vypracoval nabídku akcí, na které žalobce nikdy nechtěl nic měnit,
- vadné nebo chybějící plnění, aniž by na to žalobce reagoval,
- umístění reklamy na akcích s minimem diváků, aniž by na to žalobce jakkoliv reagoval
- znalost žalobce sportovního prostředí a tedy schopnost odhadnout dosah reklamy na daných sportech a její hodnotu, kterou měl za reklamu zaplatit.

25. K tomu žalobce namítal:

- a) nevěrohodnost výpovědi svědkyň K. a O., z jejichž výpovědi mělo vyplynout, že si žalobce byl vědom podvodného řetězce při dodávce reklamního plnění a navyšování ceny bez ekonomického důvodu motivovaného následnou 80% vratkou. Námitka však není důvodná, protože žalovaný, jak je uvedeno výše, vědomost žalobce o zapojení do podvodného řetězce nestaví na výpovědích svědkyň K. a O., ale na okolnostech, které krajský soud shrnul v bodě 24 tohoto rozsudku, z nichž žádná nebyla zjištěna z výpovědí těchto svědkyň. Věrohodnost svědkyň tak pro závěr o existenci objektivních okolností, ze kterých podle žalovaného měl žalobce nabýt pochyby, zda předmětné transakce nejsou zasaženy podvodem, není relevantní, a proto se krajský soud posouzením jejich výpovědí nezabýval.
- b) ve vztahu k neověření ceny reklamního plnění žalobce namítal, že žalovaný neprovedl žádné zjištění, zda jde o cenu výhodnou či nevýhodnou, a poukázal na výpověď svědkyně O., která výši ceny odůvodnila specifickým postavením Propagu na trhu a způsobem poskytování služeb. Námitka rovněž není důvodná. Žalovaný za objektivní okolnost nepovažuje (ne)výhodnost ceny, ale to, že žalobce ji nijak neověřoval a nezabýval se jí. Tuto skutečnost žalobce námitkou nenapadá, konečně, z žaloby lze dovodit, že postup žalobce při uzavření smlouvy s Propagen a dohody o ceně není mezi účastníky sporný. Vzhledem k tomu, že samotná výše ceny předmětného plnění není

pro posouzení žalobcovy námitky relevantní, krajský soud neprovedl navržený důkaz znaleckým posudkem.

- c) závěr žalovaného o nezájmu žalobce o samotnou reklamu, dovozený ze způsobu sjednání reklamy tak, že žalobce nejprve určil obnos peněz, na základě kterého Propag vypracoval nabídku akcí. Žalobce poukázal na sjednání reklamy ve smlouvách o spolupráci, která jednoznačně specifikuje sportovní akce, na kterých má být reklamní, marketingová a mediální činnost Propagem poskytnuta, a dále na výpověď paní O., ze které vyplynulo, že si žalobce z vypracované nabídky vždy vybíral. Tuto námitku soud hodnotí jako důvodnou. Popsaný způsob sjednání ceny reklamy není ani protiprávní, ani jej nelze považovat sám o sobě za nelogický, neadekvátní a podobně; krajský soud nepochybuje o tom, že je ekonomicky odůvodnitelné nejprve dohodnout celkovou výši peněz, kterou chce objednatel do reklamy investovat, a podle této výše vybrat konkrétní reklamu. Důvodnost námitky však nemá vliv na závěr žalovaného o existenci objektivních okolností svědčících o zapojení žalobce do podvodu, protože tato okolnost není ani jedinou, ani nosnou skutečností (viz bod 24 a 26 tohoto rozsudku), a závěr žalovaného obстоjí i bez ní.
- d) irelevantnost žalovaným detekovaných nedostatků v poskytnutém plnění, které byly pouze marginální k objemu poskytnuté reklamy, když správce daně sám ve zprávě konstatuje, že plnění bylo poskytnuto. K námitce uvádí krajský soud následující. V napadeném rozhodnutí je namítaná okolnost uvedena pod nápisem „*zásadní porušení smlouvy*“, přičemž žalovaný identifikuje pochybení v neuvedení některých záznamů na www.sportmonitoring.cz vůbec a některých v kratším čase, a to v „*několika případech*“. Závěr o existenci této objektivní okolnosti je však nepřezkoumatelný. Pokud měl žalovaný za to, že k porušení smluv došlo „*zásadním způsobem*“, byl povinen uvést, o které případy se jedná, popř. vymezit, v jakém poměru jsou podle něj vadná plnění k plnění bezvadnému, a odůvodnit, proč považuje toto porušení za zásadní, když současně konstatuje poskytnutí plnění v souladu s uzavřenými smlouvami. Nicméně, ani nepřezkoumatelnost závěru o zásadním porušení smluv nemá vliv na zjištění ostatních objektivních okolností, ze kterých žalovaný dovodil, že u žalobce měly minimálně vzniknout pochybnosti o tom, zda předmětné transakce nejsou zasaženy podvodem, když ani nyní nejde o nosnou objektivní okolnost, ale o okolnost dokreslující celkový obraz.

26. Pro úplnost krajský soud dodává, že kromě skutečností, uvedených v předchozím odstavci pod písmeny c) a d), zbývající žalovaným detekované skutečnosti k vyvolání pochyb u žalobce vést měly. Zejména je to volba společnosti Propag pouze na doporučení jedné třetí osoby. Takový postup lze s ohledem na rozsah poskytovaných služeb a jejich cenu považovat za riskantní, zejména když žalobce neprovedl žádnou další kontrolu, zda služby nejsou předražené a zda společnost Propag je skutečně důvěryhodná. Postup žalobce je možná z obchodního hlediska pohodlný, představuje však riziko daňových úniků. Stejný závěr platí i pro reakci žalobce na umístění reklamy na akcích s nižší diváckou sledovaností. Krajský soud souhlasí s úvahou žalovaného, že vzhledem k specifičnosti předmětu podnikání žalobce by bylo logické reklamu cílit buď na akce, na kterých by bylo možno předpokládat zvýšenou účast osob, pro které bude produkce žalobce zajímavá, nebo na akce s co největší diváckou účastí, aby spektrum diváků bylo co nejširší (krajský soud připomíná, že hlavním předmětem podnikání žalobce byly dodávky žáruvzdorných

nerezových plechů a kulatin a manganové oceli, tedy se produkty specifické, určené nikoliv pro široký okruh běžných spotřebitelů).

B.

27. Co se týká nepřijetí rozumných opatření k zabránění účasti žalobce na daňovém podvodu, z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný za stěžejní považoval následující okolnosti:

- spolehnutí se bezvýhradně na doporučení předchozího dodavatele reklamy, pana B., aniž by žalobce sám společnost Propag (nad rámec ověření ve veřejných rejstřících) bližším způsobem prověřil,
- nepožadování písemného výstupu, který by obsahoval například srovnání cen nabízených reklamních plnění od Propagu s nabídkami od jiných reklamních agentur, což by žalobce mohlo vést k zjištění, že služby od Propagu jsou násobně dražší,
- nezjištění a neřešení toho, že Propag nebyla v době navázání spolupráce členem Asociace reklamních agentur a na trhu nebyla známá,
- nevyvození žádných závěrů z nesrovnalostí mezi smluvním ujednáním a skutečně poskytnutými službami.

Žalovaný nezpochybnil žalobcem přijatá opatření (povinnost stanovenou interními předpisy o ověření obchodních parterů včetně Propagu v obchodním, živnostenském a insolvenčním rejstříku, zjištění, zda se jedná o nespolehlivého plátce, kdo má za společnost jednat a povinnost sjednat s osobami oprávněnými podle veřejného rejstříku, zjištění zveřejněného bankovního účtu pro platby na tento účet), pouze je považoval za nedostatečné a požadoval, aby žalobce provedl též opatření adresnější, jak jsou uvedena výše.

28. Žalobce namítá, že jím přijatá opatření odpovídají jak judikatuře Soudního dvoru Evropské unie (odkazuje na rozhodnutí ve věci *Téleos*), tak judikatuře Nejvyššího správního soudu (zmíněn rozsudek č. j. 8 Afs 14/2010 – 195 z 30. 7. 2010). Členství v Asociaci reklamních agentur je dobrovolné, nebyl tedy z hlediska žalobce důvod je ověřit. Plnění od Propagu proběhlo zcela bezproblémově, což konstatoval správce daně ve zprávě o daňové kontrole a připouští to i žalovaný. Ani sama finanční správa nemá dostatečné nástroje na předcházení daňovým podvodům, nelze to tedy požadovat po žalobci.

29. Podle názoru krajského soudu, žalobce jak v rozhodnutí SDEU ve věci *Téleos*, tak v rozsudku Nejvyššího správního soudu přehlíží, že opatření, která tyto soudy považují za přiměřená, jsou uváděny příkladem a jejich adekvátnost je nutno posuzovat vždy v souvislostech konkrétního případu. V odkazované věci žalobcem č. j. 8 Afs 14/2010 – 195 se Nejvyšší správní soud vypořádává s námitkou stěžovatele, že písemné prohlášení o přepravě zboží do jiného státu je jediným a absolutním důkazem, a v této souvislosti uvádí příklad opatření, které stěžovatel mohl a měl učinit, přičemž zdůraznil, že výklad přijatý judikaturou Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu je nutno posuzovat vždy vzhledem ke konkrétnímu skutkovému stavu; výslovně Nejvyšší správní soud uvádí, že v jím posuzované věci „*správce daně neučinil závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem (...), ale z přímo z jednání stěžovatele, který s ohledem na objektivní skutečnosti postupoval neopatrně a nezamezil tak možným daňovým únikům*“.

30. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nezpochybňuje přijetí žalobcem uvedených opatření, jen je s ohledem na okolnosti případu nepovažuje za dostatečné; okolnosti případu měly vést k dalšímu šetření ohledně Propagu a zejména pak výhodnosti jeho nabídky.
31. Podle názoru krajského soudu je závěr žalovaného, že žalobce se nedůvodně a neobezřetně spolehl „*pouze na doporučení osoby pana B.*“, v kontextu posuzované věci zcela logický. Pokud jediným důvodem pro volbu společnosti Propag byla osoba pana B., o které žalobce nic bližšího neuvádí, a současně objem a cena plnění, ke kterému se žalobce smluvně zavázal (za rok 2013 celkem bez DPH 4 560 000 Kč a za říjen až prosinec roku 2012 bez DPH 1 140 000 Kč), je nezanedbatelný, pak bližší ověření doporučené společnosti lze předpokládat; žalobcem zdůrazněný postup, kdy existenci společnosti ověřil v běžných rejstřících a zjistil, zda není daňovým dlužníkem, lze považovat za jakési minimum, nikoliv opatrnost. Na místě by bylo alespoň ověření etablování společnosti Propag na trhu (včetně zjištění členství v žalovaným zmiňované Asociaci), a zejména ověření ceny, za kterou společnost Propag žalobci plnění nabízela. Aniž by krajský soud jakkoliv považoval cenu, dosaženou mezi prvním členem řetězce E-MOTION, za cenu obvyklou, nelze přehlédnout (jak lze ověřit v úředním záznamu z 12. 5. 2017, na který odkazuje napadené rozhodnutí), že cena, za kterou plnění nakupovala společnost Propag, je vskutku nepoměrná s cenou, které dosáhla společnost E-MOTION. Lze tak důvodně předpokládat, že běžná tržní cena by byla nižší, než žalobce se společností Propag dohodl, a to nezanedbatelně. Žalobce nadto k dosavadní spolupráci s panem B. neuvedl žádné konkrétní podrobnosti, zejména za jakých okolností (rozsah, cena) žalobci reklamní služby poskytoval, z jakého důvodu spolupráci s žalobcem ukončil, a jaký byl poměr mezi plněním, poskytovaným panem B. a plněním poptávaným u Propagu. Jak bylo uvedeno výše, rozsah a povaha přijatých opatření musí odrážet objektivní skutečnosti, které mají u daňového subjektu vyvolat pochybnosti o „bezpečnosti“ transakcí z hlediska možné účasti na daňovém podvodu, což v posuzované věci žalobce dostatečně nereflektoval. Žalovaný tak nevytýká žalobci, že neeliminoval v budoucnu podezřelého dodavatele, ale dodavatele, který byl podezřelý ještě před uzavřením smluvního vztahu; poukaz žalobce na nákup mobilních telefonů generálním finančním ředitelstvím není případnýůvodný. Závěr žalovaného tak podle názoru krajského soud plně obстоjí i ve světle žalobcem namítané judikatury, neboť žalobce s ohledem na objektivní skutečnosti postupoval neopatrně a nezamezil tak své účasti na daňovém podvodu. Ani tato námitka tak není důvodná.

C.

32. Žalobce dále namítá, že se žalovaný nijak nevypořádal s nevěrohodností svědkyň K. a O., jejichž výpovědi jsou stěžejní. Výpovědi každé svědkyně, jak byly v čase podány, staví vedle sebe, a dovozuje jejich vnitřní rozpornost, obecnost a dokladuje nepřipustnou návodnost pokládaných otázek. Na základě této kritiky svědeckých výpovědi vyvozuje následující závěry:
- jednatel žalobce s L. O. jednal o obsahu požadovaného plnění a není to tak, že by mu bylo jedno, jaké plnění bude poskytnuto. Žalobce tak nejednal s cílem získat vratku ze zaplaceného plnění, jak uvádí žalovaný, ale získat reklamní plnění, o které měl zájem.
 - svědkyně O. uvedla, že obálky, se neznámým obsahem a nadepsané „JMB“, byly ponechávány k vyzvednutí panu M., a z toho dovodila, že žalobce „dostával“ vratky.

Náhled na fungování řetězce tak nevznikl na základě skutečně prožitých skutečností a reálných vědomostí, ale na pouhém jejím přesvědčení

- z výpovědi svědkyně K. vyplynulo, že žalobce požadoval konkrétní plnění, o které měl zájem, když její obrat „*mě se vybavuje jen..*“ při uvedení klienta Propagu, který chtěl reklamu na jiné/více akcí, žalobce nijak nevyklučuje, pouze si jej svědkyně nevybavila
- závěry svědkyně K. jsou rovněž opřeny pouze o její přesvědčení a dedukce

Souhrnně žalobce uzavírá, že na výpovědích svědkyň K. a O. nelze nijak dovodit účast žalobce na tvrzeném daňovém podvodu a vědomosti žalobce na tvrzeném daňovém podvodu, jež by naplnily tzv. třístupňový test.

33. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný z výpovědi svědkyň K. a O. činí výlučně zjištění, ze kterých dovodil existenci daňového podvodu, nikoliv vědomost žalobce o zapojení do podvodu. V napadeném rozhodnutí se tomuto zjištění věnuje v odstavcích 53 až 76, přičemž existenci podvodu staví na těchto skutečnostech:

- existence řetězce, ve kterém na počátku stála společnost E-Motion, nakupující od různých sportovních svazů, uprostřed různé tzv. středové společnosti, následovala společnost Propag, od které reklamní a marketingové služby nakupoval žalobce; existenci těchto řetězců žalovaný dovodil rovněž z výpovědi svědkyně O. (bod 59)

- narušení neutrality, když chybějící daň zjistil u společnosti Propag, která podávala za předmětná zdaňovací období daňová přiznání, v nichž přiznala daň z titulu uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobce, zároveň si nárokovala odpočty daně, které však během kontroly neprokázala, čímž si snižovala vlastní daň, a doměřenou daň z tohoto důvodu nezaplatila; dále u dodavatele společnosti Propag (Levimexo), která je nekontaktní.

- existence nestandardních okolností: 1. středová společnost Levimexo je pro správce daně nekontaktní, středové společnosti DMAX byla k 13. 9. 2016 zrušena registrace DPH a sídlí na virtuální adrese, středová společnost GEETERA je registrován jako plátce DPH od 25. 4. 2012, poslední přiznání k DPH podal v únoru 2014, je daňový dlužník a sídlí na virtuální adrese; 2. navyšování ceny: od nákupu reklamních služeb společností E-MOTION cena za tyto při prodeji středovým společnostem vzrostla až na desetinásobek; 3. systém tzv. vratek; tyto nestandardní skutečnosti, s výjimkou uvedených pod bodem 1., žalovaný (správce daně) zjistil z výpovědi svědkyň K. a O.; 4. informace z médií.

34. Žalobce namítá, že žalovaný na zjištění, učiněných z výpovědí svědkyň, vystavěl závěr o vědomé účasti žalobce v podvodu. Žalovaný však tento svůj závěr vystavěl na základě jiných skutečností (objektivních okolností), která z výpovědí těchto svědkyň nezjistil (viz body 24 až 26 odůvodnění tohoto rozsudku). Za této situace jsou veškeré námitky žalobce ohledně nevěrohodnosti výpovědí svědkyň K. a O. nedůvodné, neboť i kdyby tomu tak bylo, na závěr žalovaného o zapojení žalobce do podvodu by tím nebyl dotčen.

35. Žalobce k existenci podvodu vznesl jedinou námitku, a to, že existenci podvodu nelze vyvodit z informací v médiích. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný informace z médií o trestním stíhání osob figurujících v žalovaném detekovaných řetězcích považuje za nestandardní okolnost, která svědčí o tom, že předmětné transakce byly zasaženy podvodem. Krajský soud přisvědčuje žalobci, že informace z médií o trestním stíhání vskutku nelze považovat za takovou okolnost, v tom je jeho námitka důvodná. Nicméně, závěr o existenci podvodu je v napadeném rozhodnutí vystavěn zejména na

jiných okolnostech, které o existenci podvodu svědčí, které žalobce v žalobě nenapadá a které podle názoru krajského soudu i bez „informací z médií“ samy o sobě o zasažení transakcí podvodným jednáním svědčí (existence chybějící daně, systém cenového nadhodnocení plnění a systému vratek, viz bod 33 odůvodnění tohoto rozsudku). Byť je tato námitka důvodná, na správnost závěru žalovaného o existenci daňového podvodu nemá vliv.

D.

36. Žalobce namítá, že žalovaný relevantně neprokázal v místě a čase obvyklou cenu reklamního plnění, poskytnutého žalobci, o které měl být podle žalobce zpracován znalecký posudek. Ani tato námitka není důvodná. Žalovaný svůj závěr o tom, že žalobce o zapojení do podvodu vědět měl a mohl, vystavěl na nedostatečné obezřetnosti žalobce vůči ceně reklamního plnění za situace, když obchodoval s novou společností, nezapojenou do Asociace reklamních společností a tedy neznámou, což podle žalovaného mělo vést k tomu, aby žalobce podnikl alespoň minimální kroky k zjištění poměru nabízené ceny a k cenám v té době na trhu běžným. V tom, že tak žalobce nepostupoval, shledal žalovaný objektivní okolnost svědčící o tom, že žalobce o podvodu vědět měl a mohl. Pro závěr žalovaného ve vztahu k vědomosti žalobce o zapojení do podvodu tak není podstatná výše ceny obvyklé za předmětná plnění, ale chování žalobce. K tomu však zpracovat znalecký posudek nebylo třeba.

E.

37. Žalobce namítá, že ve zprávě o daňové kontrole v souběžné probíhající kontrole daně z příjmu správce daně dovodil, že se svědkyně K. a O. nemohly vzhledem ke svému postavení vyjádřit, zda žalobce věděl o nadhodnocení cen poskytnutého plnění a vratkách části cen za poskytnuté reklamní plnění, a proto žalovaný nemůže ani při posuzování uplatněného odpočtu DPH dovozovat z výpovědí těchto svědkyň, že by žalobce o těchto skutečnostech vědět měl a mohl. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí a jak bylo podrobně rozebráno výše, žalovaný závěr o tom, že žalobce o zasažení posuzovaných transakcí podvodem vědět měl a mohl, dovozoval z jiných důkazů, než výpovědí svědkyň K. a O. Ani tato námitka tak není důvodná.

F.

38. Žalobce konečně namítl povinnost žalovaného přiznat žalobci alespoň minimální odpočet daně, když k plnění fakticky došlo.

39. Ani této námitce nemůže krajský soud přisvědčit.

40. Žalobce se dovolává závěrů Ústavního soudu vyjádřeného v nálezu ze dne 22. 2. 2019 sp. zn. II. ÚS 819/18, o neústavnosti zadržování nesporné části nadměrného odpočtu DPH. Žalobce však přehlíží, že základním důvodem tohoto rozhodnutí je ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňového subjektu. V případě daňového podvodu však není možno se dovolávat ochrany subjektivního práva na odpočet DPH, když smyslem podvodného jednání není dosažení primárního účelu poskytnuté služby – zde reklamy, ale získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem zákona o DPH (resp. Šesté směrnice), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2016, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, popř. judikaturu SDEU týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH,

např. rozsudek ve věci *Optigen, Mahagében* a další). Za této situace nelze uvažovat o tom, že by žalobci vzniklo nárok na vrácení odpočtu DPH za „oddělitelnou nespornou část odpočtu“, jak dovodil Ústavní soud ve shora uvedeném nálezu.

41. Nadto, při posouzení otázky, zda žalobci náleží uznání odpočtu DPH alespoň v minimální výši, lze podle názoru krajského soudu vyjít i z judikatury Nejvyššího správního soudu, týkající se otázky uznatelnosti výdaje alespoň v minimálně vynaložené výši (tzv. esenciální výdaje) u daně z příjmů. Krajský soud poukazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, v němž judikoval, že *pro použití pomůcek (§ 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.*
42. V posuzované věci nebylo zjištěno, zda a kolik žalobce skutečně za reklamní práce zaplatil a jaký tedy byl základ daně, když předmětné transakce byly zasaženy podvodem, a posuzované případy tak nelze dostatečně spolehlivě prokázat jinak, nelze tak žalobci přiznat ani minimální odpočet, jak požaduje. Krajský soud podtrhuje, že si žalobce tuto situaci zapříčinil v první řadě svou vlastní neopatrností při výběru obchodního partnera a zejména tím, že se minimálně svou vlastní neopatrností zapojil do daňového podvodu.

D.

43. Konečně žalobce u jednání namítl nesprávnost závěru žalovaného o chybějící dani.
44. Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., *žaloba musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné.* Žalobní bod je esenciální náležitostí žaloby, jehož prostřednictvím žalobce předurčuje rozsah soudního přezkumu napadeného rozhodnutí (§75 odst. 2 věta první s. ř. s.) Žalobu lze o žalobní bod rozšířit jen ve lhůtě pro podání žaloby (§71 odst. 2, poslední věta s. ř. s.), která činí dva měsíce od oznámení žalobci rozhodnutí doručením (§72 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce námitku nesprávnosti závěru žalovaného o chybějící dani uplatnil poprvé u jednání dne 4. 3. 2020, tedy po lhůtě pro podání žaloby, který počala běžet dne 13. 6. 2019.
45. Krajský soud se zabýval tím, zda včas podaná žaloba neobsahuje zárodek tohoto žalobního bodu, tedy alespoň kusé a nedostatečně konkrétní vyličení skutečností, jak zárodek žalobního bodu chápe rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 4 As 3/2008 – 78 ze dne 24. 8. 2010, navazující na rozsudek téhož soudu č. j. 2 Azs 54/2007 – 42 ze dne 2. 8. 2007, což by vedlo k na jedné straně k povinnosti soudu vyzvat žalobce k odstranění neurčitosti žaloby a na druh straně k možnosti žalobce nedostatek odstranit i po lhůtě pro podání žaloby a povinnosti soudu k takovému žalobnímu bodu přihlídnout (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu z 24. 8. 2017, č. j. 5 Azs 149/2016 – 38). Žaloba však žádný zárodek námitky směřující k neexistenci chybějící daně, ani k samotnému zjištění podvodu, s výjimkou výše zmíněné námitky na nemožnost zjištění

podvodu z médií, neobsahuje. Neobsahuje – li žaloba zárodek této žalobní námitky, nezbyvá než uzavřít, že žalobce tuto námitku vznesl po lhůtě k jejímu podání, tedy opožděně, a krajský soud se jí proto nemohl zabývat.

Závěr a náhrada nákladů řízení.

46. Vzhledem k tomu, že žádnou žalobní námitku krajský soud neshledal důvodnou, žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
47. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 4. března 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu