



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

žalobkyně: **ExaSoft Czech a.s.**
sídlem Dlouhá třída 1226/44, 736 01 Havířov - Podlesí
zastoupena advokátem JUDr. Jaromírem Kremerem
sídlem Úzká 1108, 735 14 Orlová - Lutyně

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10. 2019, č. j. 43743/19/5300-21442-712243, 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 došlou zdejšímu soudu dne 20. 12. 2019 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 10 2019, č. j. 43743/19/5300-21442-712243 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu (dále jen „správce daně“), doměřující žalobci daň z přidané hodnoty a stanovující mu penále za zdaňovací období 11-12/2012, 1-11/2013, a to z důvodu neuznání uplatněného odpočtu z přijatých zdanitelných plnění od společnosti PROPAG – STORM a.s. (dále jen „Propag“ nebo „PROPAG-STORM“), neboť bylo prokázáno, že transakce byly zasazeny podvodem a žalobce o tom mohl a měl vědět. Podvod byl odhalen v řetězcích, sestávajících ze společností E-MOTION a TAURUS na počátcích řetězců, středových společnostech ROUTE 44, NSP, DMAX, Levimexo a GEETERA a přímého dodavatele žalobce (společného všem řetězcům), společnosti PROPAG-STORM, končících žalobcem na pozici finálního příjemce reklamního plnění.
2. Žalobce obecně namítl, nesprávnost závěru daňových orgánů o podvodu, špatné zdůvodnění, proč žalobce věděl či vědět měl o účasti na podvodu. V rámci řetězce také nedošlo k podvodnému narušení neutrality daně ve spojení s předmětnými obchodními transakcemi.
3. Konkrétně žalobce vytkl žalovanému porušení zásady legitimního očekávání a nesprávnost závěru o tom, že byl koncovým článkem řetězce. Stejně plnění částečně přefakturoval na společnost Exasoft Holding, a.s., člena skupiny žalobce, kde rovněž proběhla daňová kontrola, ale nic závadného neobjevila. Rovněž tak společnost Europea Distribution a. s. měla s Propagstorm podobné smlouvy a kontrola jak na DPH, tak na daních z příjmů právnických osob u ní nic nenašla. Taktéž Vidaron, a. s., kde ani nebyla kontrola zahájena, byť informace o jejích smlouvách s Propagstorm vyplývaly z daňového řízení. Ani dřívější smlouvy žalobce s Propagstormem nebyly žalobci rozporovány.
4. Žalobce namítl špatné hodnocení svědkyň K. a O. coby věrohodných a svědků Ing. D. a Mgr. M. jako nevěrohodných a s tím spojenou nepravdivost závěru o existenci 80 % „vratky“. Za nepravdivé označil tvrzení, že komunikace probíhala pouze e-mailovou cestou a prostřednictvím třetí osoby L. D.
5. Žalobce nesouhlasil s výtkou, že opatření, která přijal, nebyla dostatečná. Žalobce smlouvy uzavíral obvyklým způsobem. Vycházel jednak z osobních doporučení dlouholetého známého Ing. D., pak dále z osobní zkušenosti, neboť s Propagstorm spolupracoval od roku 2010. Dále ověřil její registraci k DPH, zveřejnění účtů, stálost personálního obsazení orgánů, reálnost sídla, pravidelnou ziskovost. Reklama měla pozitivní vliv na obrát žalobce. Skutečnost, že Propagstorm nebyl členem Asociace reklamních agentur, není relevantní, neboť členství v této asociaci bylo toliko dobrovolné.
6. Cenu za reklamu žalobce považuje na rozdíl od daňových orgánů za přiměřenou. Správce daně špatně stanovil referenční cenu, když srovnával nesrovnatelné. Neprovedl srovnání s jinými reklamními agenturami, neprovedl ani korekci ceny o přidanou hodnotu u reklamní agentury.

7. Žalobce o podvodu nemohl vědět, protože jednal jen se svým dodavatelem, společností Propagstorm, o které nikdo ani netvrdí, že by spáchala podvod, ten měl být spáchán někde v řetězci. O dodavateli svého dodavatele a jejich nekontaktnosti nemohl žalobce vědět. Je nutné hodnotit každý článek řetězce zvlášť.
8. U smluv s plněním rozloženým do více splátek žalovaný nezákonně rozporuje jen některé z nich. Nárok na odpočet z jedné smlouvy ale nelze rozporovat pouze částečně. Smlouva byla totiž jen jedna, ačkoliv fakturováno bylo měsíčně. Další pochybení je nevypořádání této námitky žalovaným v napadeném rozhodnutí, neboť šlo i o odvolací námitku.
9. Při odůvodňování rozhodnutí bylo využito spekulací nepodepřených dokazováním, mj. stran nízké sledovanosti a významu akcí, na kterých žalobce inzeroval.
10. Žalobce namítl s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 308/2017 – 52 rozpor mezi rozhodnutím ve věci Propagstorm, které byla doměřena daň pro neprokázání přijatých plnění, a rozhodnutím napadeným, kde jsou ty stejné společnosti, jejichž plnění nebylo u Propagstorm prokázáno, uvedeny v řetězci. Ze stejného důvodu namítl rozpor i v otázce tvrzeného navýšení ceny.
11. Nebyla identifikovaná chybějící daň a daňová výhoda u žalobce. Za narušení neutrality byla považována sama nekontaktnost některých článků řetězce, a tedy nemožnost ověřit jimi vykázanou daň, a to přesto, že daňový řád poskytuje správci daně možnosti, jak řádně stanovit daň i u nekontaktních subjektů.
12. Žalovaný podle žalobce nepřipustně využil některých informací k podpoře závěru o daňovém podvodu. Konkrétně, že šlo u některých společností - dodavatelů Propagstormu - o ready made společnosti, společnosti s virtuálním sídlem, že byla následně zrušena jejich registrace k DPH, byly řízeny toutéž osobou, následný převod společnosti na cizozemce angažovaného v dalších 7 společnostech, následně získaný status nespolehlivého plátce, následné ukončení ekonomické činnosti a aktuální dluh na dani. Uvedené dle žalobce nemůže svědčit pro závěr, že daň nebyla odvedena nikoli v důsledku podnikatelského selhání, ale v důsledku podvodu.
13. Nezákonný byl rovněž postup správce daně, kdy žalobci na vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění v celkovém rozsahu 157 stran poskytl správce lhůtu 10 dní, kterou vzdor žádosti žalobce neprodloužil. Lhůta byla účelově krátká (platební výměry byly doručeny 23 dní před prekluzí práva daň stanovit), kdy správce daně takto sanoval 597 dnů své nečinnosti po dobu daňové kontroly a zároveň prakticky znemožnil žalobci kvalifikovaně se k výsledkům kontrolních zjištění vyjádřit.

Stanovisko žalovaného:

14. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a odkázal na své rozhodnutí.
15. K námitce legitimního očekávání uvedl, že různé podobně se jevící případy mohou být zcela odlišné, ať už se jedná o odlišnost z hlediska prokázaného skutkového stavu, z hlediska plynutí lhůty pro stanovení daně, či z důvodů jiných. U společnosti Europea Distribution a. s. správce daně šetření přijatých reklamních plnění neprováděl, nelze tedy

dovozovat, že by považoval uvedený nárok na odpočet daně za oprávněný. Stejně tak nelze usuzovat na porušení zásady legitimního očekávání ani v případě společnosti Vidaron, a.s.

16. Co se týká posouzení namítaných svědků, žalovaný odkázal na svou argumentaci v napadeném rozhodnutí, přičemž důvěryhodnost svědkyň K. a O. ještě podepřel tím, že tyto byly poučeny o povinnosti vypovídat pravdivě.
17. Stran žalobcem vyjmenovávaných přijatých opatření žalovaný ve vyjádření uvedl, že k zahájení obchodní spolupráce žalobce uvádí veřejně dostupná zjištění, na základě kterých ale daňové orgány na jeho účast v podvodném řetězci transakcí neusuzovali, a tedy se tato argumentace s odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí míjí. Dále žalovaný uvedl, že vzhledem k prokázanému navýšení ceny považuje za vyloučené, aby subjekt s podporou marketingového oddělení takové předražení neodhalil, a to i v případě, že skutečně vrácené finanční prostředky sám nepřijímal. O navýšení ceny není podle žalovaného pochyb už jen proto, že byla generována vratka až 85 %, což má žalovaný za prokázané výpovědi svědkyň K. a O.; v tom žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí.
18. K nevědomosti žalobce o dodavatelích svého dodavatele nelze žalovaný uvedl, že podle judikatury není povinností daňových orgánů prokázat, jak a kým byl v řetězci spáchán podvod, ale je třeba prokázat, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval. Vzhledem k tomu lze označit za absurdní požadavek prokázání vědomosti daňového subjektu o příčinné souvislosti mezi jím uplatňovaným nárokem na odpočet a neodvedením daně. Stran nekontaktnosti dodavatelů žalovaný zdůraznil, že byla hodnocena toliko stran existence podvodu, nikoliv v otázce žalobcovy vědomosti o něm.
19. K námitce neuznání dílčích plnění na základě jedné smlouvy žalovaný poukázal na to, že správce daně je povinen splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně posuzovat jednotlivě ve vztahu ke zdanitelným plněním, nikoliv ve vztahu ke smlouvě, na jejímž základě byla zdanitelná plnění poskytnuta.
20. Ohledně chybějící daně odkázal žalovaný na napadené rozhodnutí a uvedl, že společnost Propag neprokázala naplnění podmínek dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“). Z tohoto důvodu se již správce daně nemusel a ani nemohl dále zabývat otázkou daňového podvodu u tohoto dodavatele Propag v řetězci, neboť by to nebylo za daných okolností toliko předčasné.
21. K ostatním námitkám včetně námitky účelového postupu a doměření daně na hranici prekluze žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí.

Posouzení krajským soudem:

22. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

Zjištění z daňových spisů:

23. Dne 24. 11. 2015 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 až prosinec 2013, v rozsahu ověření finančních

transakcí provedených na bankovní účty obchodní korporace PROPAG – STORM a.s. a v této souvislosti oprávněnost odpočtu daně z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období. Žalobce v době kontrolovaných zdaňovacích období měl hlavní ekonomickou činnost obchodování s výpočetní technikou a elektronikou.

24. Z dobu říjen 2012 až prosinec 2012 přijal žalobce od společnosti Propag faktury ve výši 380 000 Kč bez DPH měsíčně (celkem za toto období 1 140 000 Kč bez DPH), za dobu od ledna do června 2013 taktéž 380 000 Kč měsíčně bez DPH, a za dobu od července 2013 do prosince 2013 faktury ve výši 180 000 Kč měsíčně (celkem tedy za rok 2013 3 360 000 Kč bez DPH), a to na základě rámcové smlouvy o spolupráci z 19. 12. 2011 a jejich příloh 1 a 2 a rámcové smlouvy o spolupráci z 14. 12. 2012 a jejich příloh 1 a 2. Těmito smlouvami se Propag zavázal pro žalobce zajistit a zrealizovat reklamní služby, kterými se rozumí marketingová činnost spočívající v zajištění reklamních ploch pro umístění reklamy v dosahu záběru televizních kamer při kulturních akcích (koncertní turné českých a zahraničních hudebních skupin, zpěváků, zpěvaček, Miss aerobik, vyhlašování nejlepších sportovců v daných sportech nebo při tenisových turnajích, silových sportech, utkáních reprezentace ČR v kopané, 1. Gambrinus ligu v kopané, reprezentace ČR v hokeji, z reprezentačních a ligových utkání házené mužů a žen, futsalu, stolního tenisu a dalších sportů vysílaných v ČT4 Sport, TV NOVA Sport, Sport2, Sport 1, Eurosport aj.), dále reklamní činnost spočívající v zajištění výroby reklamy pro výše uvedené sportovní akce nebo sportovní utkání (výroba nápisů, bannerů, plakátů apod.), a mediální činnost spočívající v nákupu TV nebo rozhlasových práv (rozhlasové spoty, vklíčovaná loga) na dané kulturní akce nebo sportovní utkání.
25. Správce daně dokazováním zjistil řetězec společností počínaje obchodní korporací E-MOTION a TAURUS, které vytvořily balíčky reklamních plnění, které byly přeprodávány přes tzv. „středové společnosti“ Levimexa, ROUTE 44, NSP, DMAX a GEETERA ke společnosti Propag, která pak vytvořila kumulované balíčky podle finančních požadavků svých klientů (též žalobce). Cena reklamního plnění byla mnohonásobně navýšena a správce daně uzavřel, že řetězce byly vytvořeny za účelem neoprávněného čerpání odpočtu daně, o čemž žalobce měl a mohl vědět, a přesto nepřijal dostatečná opatření, která by po něm bylo možno rozumně požadovat, aby se účasti na podvodu vyhnul, když na výzvu správce daně (ze dne 2. 7. 2018) k jejich prokázání dostatečná opatření neuvedl. Správce daně seznámil žalobce s výsledky kontrolního zjištění a vyzval žalobce k vyjádření se (dne 22. 8. 2018). Dne 19. 10. 2018 byla daňová kontrola ukončena doručení zprávy o daňové kontrole a dne 22. 10. 2018 doměřil správce daně žalobci dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty v rozsahu neuznaného odpočtu DPH za posuzovaná plnění.
26. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, o kterém žalovaný bez doplnění dokazování rozhodl napadeným rozhodnutím.

K jednotlivým žalobním námitkám:

A.

Neidentifikována chybějící daň, rozpor mezi důvodem doměření daně Propagu a neuznáním uplatněného odpočtu žalobce

27. Krajský soud se nejprve zabýval otázkou neidentifikované chybějící daně, která je nepominutelným znakem podvodu. Pokud posuzované transakce nejsou zasaženy

podvodem, je zbytečné zjišťovat objektivní okolnosti, které měly žalobce aktivovat k přijetí dostatečných opatření, aby své účasti na podvodu zabránil, a zabývat se otázkou, zda žalobce věděl či vědět měl a mohl, že se podvodu účastní, neboť při neexistenci podvodu nemá uvedené zjišťování žádný smysl.

28. Žalobce namítal, že výsledkem daňového řízení u PROPAG-STORM bylo doměření daně, jelikož nebylo prokázáno, že by deklarovaní dodavatelé NEDYRE, Levimexo, AZ Advert, GEETERA, SPORT CAST, DMAX předmětné služby PROPAG-STORM dodali. PROPAG-STORM tedy nebyla doměřena daň na bázi prokázání daňového podvodu. Výsledek daňového řízení u PROPAG-STORM je tak v rozporu s tvrzeními žalovaného v tomto napadeném rozhodnutí o údajně prokázaných řetězcích, jejichž součástí měly být dle tvrzení žalovaného údajně společnosti Levimexo, DMAX a GEETERA. Podle žalobce, s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 308/2017-52 z 11. 7. 2019, byli správce daně a žalovaný povinni tento rozpor odstranit, což neučinili.
29. Dále žalobce namítl, že žalovaný neprokázal daňovou výhodu u žalobce a že v daňovém spise zcela absentují důkazní prostředky, ze kterých by vyplývalo, jaké kroky učinil správce daně k vymožení údajné dlužné daně.
30. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl stran chybějící daně (mj.), že jako tuto nelze chápat pouze situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí. Uvedl, že v praxi se správce daně ve většině případů setkává s tím, že skutečnost, zda byla daň z předmětného plnění v řetězci odvedena, nelze ověřit pro nekontaktnost některých článků obchodní řetězce tzv. missing traders, přičemž tato skutečnost musí být také považována za narušení neutrality daně.
31. Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí (body 53, 54) popsal prodej reklamních plnění v rámci jednotlivých řetězců od počátečních společností (E-MOTION a TAURUS), přes středové společnosti (zejména DMAX, Levimexo a GEETERA), Propag a žalobce. Při daňové kontrole u společnosti Propag zjistil příslušný správce daně, že není možno uskutečnění plnění od jejich dodavatelů (středových společností) ověřit pro jejich nekontaktnost. Již v tom žalovaný spatřil znak narušení neutrality daně. Středové společnosti DMAX, Levimexo a GEETERA následně přestaly vykonávat ekonomickou činnost (GEETERA), byla zrušena registrace k DPH (DMAX) a byly zlikvidovány (Levimexo). Společnosti Propag tak byla doměřena daň skutečně (jak žalobce namítá) pro nesplnění důkazní povinnosti, která tuto neuhradila a svoji daňovou povinnost nesplnila. Současně daňové orgány identifikovaly nestandardní okolnosti, které svědčí o tom, že daň nebyla odvedena v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale s úmyslem spáchat podvod na dani.
32. K této argumentaci se již několikrát vyjádřil Nejvyšší správní soud i správní soudy. Z jejich rozhodnutí zdejší soud vytyčil kritéria, které je nutno při zodpovězení žalobcovy námitky zohlednit:
 - A. z toho, že je dodavatel posuzovaného daňového subjektu (žalobce) vůči příslušnému finančnímu úřadu nekontaktní, že vykázal přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění ve vysokých částkách a odvedl tak minimální DPH, nelze bez důkladného

zohlednění dalších okolností (spolehlivě) usuzovat na účast daňového subjektu na daňovém podvodu. Úvahu, již správce daně dospěje se zohledněním všech zjištěných skutečností k závěru o podvodném jednání posuzovaného daňového subjektu, je povinen promítnout do odůvodnění svého rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 – 30)

- B. jeden z nejdůležitějších znaků daňového podvodu je porušení daňové neutrality, která musí vyplývat z daňovými orgány identifikovaných objektivních skutečností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2017 č. j. 5 Afs 144/2016 – 32)
- C. důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, kterou 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). Odepření odpočtu nemá charakter sankční, ale reparační. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43)
- D. není povinností správních orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici. Z provedených důkazů je zřejmé, že značná část vyváženého zboží byla nadhodnocena, respektive že stěžovatelka prováděla transakce způsobem ekonomicky natolik nevýhodným, že spolu s ostatními zmíněnými indiciemi lze dovozovat záměrnost takového jednání ústící ve zneužití práva s cílem podvodu na DPH. Není nutné, aby se krajský soud zabýval tím, kdo konkrétně by měl zboží nadhodnotit nebo jak se na tom měl podílet daňový subjekt (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60)
- E. k podvodnému jednání může dojít na kterémkoliv článku řetězce. Plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasaženo, obdobně ani chybějící DPH (daňový únik) nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění. Za chybějící daň v rámci předmětného řetězce nemůže být označeno jakékoliv doměření daně, resp. jakékoliv její neuhrazení. Rozhodující je, aby důvod doměření daně byl dán do spojitosti s takovými okolnostmi, které odůvodní, že porušení neutrality bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49).

33. V posuzované věci správce daně ve zprávě o daňové kontrole důkladně popsal jak proběhnuvší plnění v řetězci (včetně částek, za které bylo plnění postupně přeprodáno), výběry milionových částek z účtů těchto společností, přidanou hodnotou neodůvodněné cca desetinásobné navýšení ceny, zapojení osob, které, ač nebyly jednateli středových společností, fakticky za ně jednaly, kdy tyto osoby jsou u více středových společností stejné, a další nestandardnosti. Ačkoliv (shodně jako žalovaný) výslovně za „chybějící daň“ označil daň doměření společnosti Propag, která ji neuhradila, z popisu jednotlivých řetězců vyplývá, že daň chybí nejen u společnosti Propag, ale rovněž u společnosti DMAX, Levimexo a GEETERA.

34. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, správce daně identifikoval tři řetězce, ve kterých bylo obchodováno reklamní plnění, jehož konečným příjemcem byl žalobce. Tyto

řetězce sestávají ze společností E-MOTION a TAURUS na počátcích řetězců, středových společností ROUTE 44, NSP, DMAX, Levimexo a GEETERA a přímého dodavatele žalobce (společného všem řetězcům), společnosti PROPAG-STORM, a žalobce. V tabulce č. 6 správce daně zmapoval navýšení ceny v řetězci složeném ze společností E-MOTION, ROUTE 44, NSP, DMAX, PROPAG-STORM, žalobce, ze kterého vyplývá následující. Podle této tabulky v období leden až březen 2013 zaplatil PROPAG-STORM svému dodavateli DMAX za plnění pro žalobce celkem 29 234 850 Kč, z čehož 5 049 850 Kč činila DPH. Oproti tomu DMAX za stejná plnění svému dodavateli NSP zaplatil celkem 15 451 192 Kč, z čehož 2 681 612 Kč činila DPH. Rozdíl mezi daní na vstupu a na výstupu u společnosti DMAX tedy činil za tyto tři měsíce 2 368 238 Kč. Jak správce daně ve zprávě popsal, DMAX podal za řečené období přiznání k DPH, ve kterém svou povinnost vykázal v řádech desetitisíců Kč a tuto uhradil. Společnost DMAX přitom prakticky jen přeprodávala reklamní služby od společnosti NSP k PROPAG-STORM, pravidelně tedy nepořizovala zboží potřebné pro svou činnost v řádech desítek milionů korun, kdy odpočet DPH z takových nákupů se nabízí jako jediné možné legální vysvětlení výše nastíněného rozporu stran rozdílů DPH na vstupu a na výstupu v milionech Kč na jedné straně a daňového přiznání a uhrazené daně v řádech desetitisíců na straně druhé, čímž došlo k porušení daňové neutrality v tomto řetězci, ve smyslu, jak ji popsal Nejvyšší správní soud ve shora uvedeném rozsudku č. j. 9 Afs 160/2020-49.

35. Shodně ze zprávy o daňové kontrole vyplývá porušení daňové neutrality i v druhém řetězci, sestávajícím ze společností E-MOTION – Levimexo – PROPAG-STORM – žalobce, kdy PROPAGSTORM nakupoval plnění dále určená pro žalobce za ceny obsahující DPH pohybující se v rozpětí jednoho až dvou milionů, zatímco Levimexo řečená plnění nakupovala za ceny obsahující DPH v řádech stovek tisíc. Rovněž Levimexo pak přiznala a odvedla daň toliko v řádech desítek tisíc (v podrobnostech soud odkazuje na tabulky 7. a 8. a strany 59 a 60 zprávy o daňové kontrole). Právě popsany rozdíl pak ze stejných důvodů, jako u DMAX svědčí o chybějící dani v řetězci.
36. Rovněž ve třetím detekovaném řetězci bylo správcem daně zjištěno porušení daňové neutrality. V řetězci sestávajícím ze společností E-MOTION – ROUTE 44 – NSP – GEETERA – PROPAG-STORM – žalobce docházelo rovněž k přeprodávání plnění pro žalobce za jejich značného navýšování ceny (rozdíl v ceně pro společnost ROUTE 44 a PROPAG-STORM se pohyboval ve stovkách procent – pozn. soudu). Správce daně sice nezjistil konkrétní ceny, za které nakupovala od společnosti NSP předmětná plnění společnost GEETERA a tedy ani nelze přesně vyčíslit rozdíl mezi její daní na vstupu a daní na výstupu, má správce daně ze samotného jejího zapojení do řetězce mít za prokázané, že u ní docházelo k podstatnému navýšení, s čímž se krajský soud pro logičnost této úvahy ztotožňuje. Pro právě uvedené rovněž hovoří podobnost zjištění o faktickém fungování společnosti GEETERA (respektive činnosti jejích jednatelů) s fungováním společnosti DMAX, kdy v obou případech docházelo k hotovostním výběrům milionových částek z účtů, jejichž další osud není znám, zapsaní jednatelé vykonávali nanejvýše administrativní činnosti, zatímco obchodní jednání a přístupy k elektronickému bankovníctví a účetnictví společností bylo v rukou osob třetích. Právě popsany řetězec nepřímých důkazů je dostatečný pro závěr, že rovněž společnost GEETERA měla svou daňovou povinnost vyšší než řádově desetitisíce Kč, v kteréžto výši tato daň přiznala a zaplatila.

37. Ze všech těchto zjištěných objektivních okolností lze pak učinit závěr, že se u výše popsaných řetězců jedná o řetězce vytvořené záměrně s cílem podvodu na DPH. K tomuto závěru pak přistupuje nekontaktnost středových společností v řetězci vůči příslušnému správci daně a minimální DPH, které tyto společnosti přiznaly a odvedly.
38. Zdejší soud má tedy za to, že jsou splněny podmínky narušení neutrality daně a lze tedy usuzovat na podvod na DPH.
39. Vyčítá-li tedy žalobce napadenému rozhodnutí, že za narušení neutrality byla považována sama nekontaktnost některých článků řetězce, a tedy nemožnost ověřit jimi vykázanou daň, ačkoliv daňový řád poskytuje správci daně možnosti, jak řádně stanovit daň i u nekontaktních subjektů, pak je třeba uznat, že za narušení neutrality byla nekontaktnost vskutku považována. Ovšem s odkazem na výše uvedené tato nestála sama, nicméně byla jednou z řady vzájemně se doplňujících skutečností, které svědčily pro závěr o daňovém podvodu. Na výše řečeném pak ničeho nemůže změnit ani to, že správce daně má možnosti, jak řádně stanovit daň i u nekontaktních subjektů, neboť již právě nekontaktnost, je podezřelou okolností, která pro podvod na dani svědčí.
40. S právě popsaným se pojí i odpověď na žalobní námitku, vyčítající napadenému rozhodnutí rozpor mezi rozhodnutím v daňovém řízení společnosti PROPAG-STORM, které byla doměřena daň pro neprokázání přijatých plnění, a rozhodnutím napadeným, kde jsou ty stejné společnosti, jejichž plnění nebylo u PROPAG-STORM prokázáno, uvedeny v řetězci, a tedy správní orgány mají zde řečená plnění za prokázaná. K tomu ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvádí, že: *„V rámci výše identifikovaných řetězců bylo zjištěno, že PROPAG-STORM nakupovala práva na umístění reklamy, dodávaná též DS u dalších společností – svých dodavatelů (v řetězcích uvedeny na této pozici společnosti DMAX, Levimexo a GEETERA – pozn. soudu) při postupném prodeji reklamních služeb a souvisejících plnění (...) PROPAG-STORM pak tato práva nakupovala za cenu mnohonásobně vyšší v porovnání s cenou, za kterou je prodávala E-MOTION“*. Vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí i zprávy o daňové kontrole pak lze spatřovat v tom, že ačkoli mají správní orgány proběhlá plnění mezi společnostmi PROPAG-STORM a jejími dodavateli za prokázaná, a proto ji řadí do výše uvedených řetězců, vychází zároveň při svých úvahách o chybějící dani z rozhodnutí v daňovém řízení této společnosti, kde jí však byla daň doměřena právě pro neprokázání přijetí plnění konkrétně od těchto dodavatelů. Nejvyšší správní soud, například v rozsudku ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016 – 30, přitom soustavně judikuje, že: *„závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní.“*
41. To, že správní orgány explicitně spatřují chybějící daň v řetězci u společnosti PROPAG-STORM, a to na základě výsledků jejího daňového řízení, které jsou nekompatibilní se skutkovým stavem, jak jej daňové orgány mají v žalobcově řízení za zjištěný, je za situace, kdy na to ani správce daně ani žalovaný adekvátně nereagovali, pochybením. K tomuto pochybení však došlo v nadbytečném, tedy při řešení otázky, kdo konkrétně neodvedl daň, když otázka chybějící daně byla vyřešena poukazem na nekontaktnost středových společností a nesrovnalosti v jejich daňových tvrzeních, které pro jejich nekontaktnost nebylo možno odstranit a které svědčí o chybějící dani (viz výše). Určit konkrétní výši chybějící daně a jeho viníka nebyly správní orgány povinny, když porušení daňové neutrality bylo identifikováno spojením shora uvedených zjištěných skutečností, a tedy ani pochybení v ní nemůže mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Toto

pochybení totiž v posuzované věci neovlivňuje ani závěr, že zde byly řetězce (jak uvedeno, řetězce mají správní orgány za prokázané) ani, že v těchto řetězcích došlo k podvodu na DPH (toto mají správní orgány za prokázané výše popsány podezřelými skutečnostmi nezávisle na své chybné úvaze o chybějící dani u společnosti PROPAG-STORM).

42. K poslední žalobní námitce pojící se s porušením daňové neutrality, tedy, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá, jaké kroky byly ze strany daňových orgánů podniknuty s cílem vymoci daň po daňovém dlužníku, krajský soud uvádí, že je nepochybné a judikaturou konstantně zdůrazňované, že v první řadě je nutno vymáhat splnění daňové povinnosti po tom daňovém subjektu, který svou daňovou povinnost nesplnil a u kterého nadto není vyloučeno, že ji splní dodatečně; odepření nároku na odpočet i přes splnění hmotněprávních a procesních podmínek dle § 72 a § 73 ZDPH má být s ohledem na výrazný ekonomický dopad do majetkové sféry daňového subjektu až tím nejzazším opatřením, k němuž má být přistoupeno toliko v případě skutečně chybějící daně, a to navíc jedině v kombinaci s prokázanou alespoň nedbalostní účastí příslušného (nárok uplatnivšího) subjektu na podvodu (srov. např. citovaný rozsudek 2 Afs 162/2018-43).
43. V posuzované věci je ze zjištěných skutečností týkajících se subjektů, u kterých lze chybějící daň spatřovat, zjevné, že vymození splnění jejich daňové povinnosti je prakticky vyloučeno, když ani kontrola jejich povinností není možná pro jejich nekontaktnost. Což platí i pro Propag, které byla dne 11. 9. 2017 zrušena registrace plátce DPH a dne 18. 4. 2018 byla společnost zrušena s likvidací (jak soud ověřil, tento právní stav společnosti trvá beze změn ke dni vyhlášení rozsudku). Za této situace nelze po správci daně ani žalovaném požadovat činění dalších kroků k vymození chybějící daně po ostatních subjektech, u kterých daň chybí, když ostatní podmínky proto, aby chybějící daň byla reparována odmítnutím uznání odpočtu žalobci, jsou splněny.
44. Žalobní námitka tak není důvodná.

B.

Porušení legitimního očekávání

45. Žalobce namítá, že žalovaný porušil jeho legitimní očekávání, když nyní posuzované plnění od společnosti Propag posoudil odlišně od své dosavadní praxe, i od praxe, kterou zaujal vůči jiným subjektům (European Distribution a.s., Vidaron a.s.).
46. Zásadou daňového práva je, že správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dále jen „daňový řád“). Zásada legitimního očekávání v tomto smyslu je imanentní správnímu právu jako celku a svůj odraz nachází též v obdobném znění § 2 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu. Je zásadně nepřípustné, aby správce daně ve skutkově obdobných či totožných případech postupoval vůči jinému, nebo i témuž subjektu, odlišně. Pokud tak činí, je povinen svůj postup přesvědčivě odůvodnit, aby bylo zřejmé, že nepostupuje svévolně.
47. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí vychází ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu pak k této problematice ve svém

rozhodnutí ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, vyslovil: „*Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánu veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.*“

48. K tomu judikatura správních soudů dále dodává, že aplikovatelnost zásady ochrany legitimního očekávání je omezena také tím, že nesmí jít o „nezákonné“ legitimní očekávání. Pokud by v jednom případě nebyl daňový subjekt v rozporu se zákonem za své deliktní jednání sankcionován, pak takový postup nezakládá legitimní očekávání, že v jiných případech nemůže být v souladu se zákonem postižen (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 4. 2009, č. j. 4 As 58/2008 - 97).
49. Obdobným způsobem nahlíží na princip legitimního očekávání také Soudní dvůr Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), když v souladu s jeho judikaturou se zásady ochrany legitimního očekávání nemůže dovolávat osoba, která se dopustila zjevného porušení platné právní úpravy (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 12. 1985, Sideradria, 67/84, Recueil, s. 3983, bod 21 či ze dne 13. 3. 2008, Vereniging Nationaal Overlegorgaan Sociale Werkvoorziening, spojené věci C-383/06 až C-385/06).
50. Správní orgán, resp. správce daně je vázán i dalšími zásadami, zásadou legality, zásadou materiální pravdy, podle níž postupuje správní orgán tak, aby byl zjištěn stav věci, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a současně dbá, aby přijaté řešení bylo v souladu s veřejným zájmem a aby odpovídalo okolnostem daného případu.
51. Aplikováno na nyní posuzovanou věc, i kdyby správce daně a žalovaný posoudili odlišně plnění žalobce vůči European Distribution a.s., transakce mezi Propagem a třetími subjekty či transakce mezi žalobcem a Propagem v minulosti, nemůže to u žalobce založit legitimní očekávání uznání nyní uplatněného odpočtu z posuzovaných transakcí již proto, že nyní posuzované transakce jsou zasaženy podvodem na DPH, jak bylo podrobně vysvětleno výše, a tedy i porovnávané transakce pravděpodobně trpí stejnou nezákonností, jsou – li shodné, jak žalobce uvádí. Žalobce tak nemůže být v zákonném legitimním očekávání, že nyní nezákonnost (podvod na DPH) nebude postižena jen proto, že v ostatních případech nebyla. Vzniku legitimního očekávání brání jak zásada legality, tak materiální pravdy. Námitka tak důvodná není.

C.

Posouzení svědků

52. Žalobce vytýká žalovanému nesprávné posouzení svědkyň K. a O. a svědků Ing. D. a Mgr. M., zejména ve vztahu k „vratkám“.
53. V napadeném rozhodnutí se žalovaný k hodnocení těchto svědků výslovně vyjádřil v bodem 76 – 77, když nesprávnost jejich hodnocení žalobce namítl i v odvolání.
54. Stran L. O. a H. K. žalovaný uvedl, že je hodnotil v souladu s § 8 daňového řádu v souvislosti s ostatními skutečnostmi, které zjistil, a protože neshledal mezi nimi rozpor, považuje je za věrohodné. Dále zdůraznil, že je za věrohodné považuje i státní zástupce, když jim udělil status spolupracujících obviněných, a rovněž, že tyto nemají důvod lhát, kdy v případě, že by jejich lež vyšla najevo, by o tento status přišly a zároveň by to pro ně bylo přítěžující okolností.

55. Krajský soud v závěru žalovaného neshledává žádné pochybení.
56. Zásada volného hodnocení důkazů, zakotvená v § 8 odst. 1 daňového řádu, podle kterého *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo*, je formulována obdobným způsobem jako v jiných procesních řádech (srov. např. § 2 odst. 6 tr. řádu, § 132 o. s. ř.). Volné hodnocení důkazů znamená, že neexistují žádná pevná pravidla, která by určovala míru důkazů potřebných k prokázání určité dokazované skutečnosti ani váhu či důkazní sílu jednotlivých důkazů (tedy míru jejich věrohodnosti). Věrohodností se rozumí míra pravdivosti důkazu, jeho důkazní moc. Často je obtížné stanovit pravdivost jednotlivého důkazu izolovaně, proto součástí volného hodnocení je i povinnost posoudit jednotlivé důkazy v souhrnu, tedy porovnat jejich obsah a vzájemné vazby, a teprve v komplexu pak učinit závěr o věrohodnosti a pravdivosti.
57. Jak vysvětlil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 11. 2008, čj. 5 Afs 61/2008-80, *„zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 2 odst. 3 zák. správy daní a poplatků nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů“*.
58. Žalovaný i správce daně svůj závěr o věrohodnosti (a tedy pravdivosti) výpovědi svědkyň K. a O. vystavěli na souladu jejich výpovědi se zjištěními, které učinili z jiných důkazních prostředků. Za všechny lze uvést to, že svědkyně uvedly, že žalobci bylo jedno, na jakých akcích má reklamu, což je ve shodě s výpovědí svědka M., tak s obsahem smluv, tak se skutečností, že nebylo jednáno o obsahu těchto smluv, ani reklamováno jeho nesplnění. Dále jejich výpověď se shoduje se zjištěním správce daně ohledně navýšení cen. Svědkyně rovněž v souladu s dalšími důkazy uvedly, že spolupráce mezi Propagem a žalobcem byla započata prostřednictvím pana D. (byť význam jeho role se již rozchází s výpovědí D.) a jejich výpovědi o způsobu fungování řetězce jsou ve shodě s výpověďmi „jednatelů“ středových společností. Konečně jsou výpovědi těchto svědkyň ve shodě mezi sebou. Postupovali tak v souladu se shora citovaným ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu a s konstantní judikaturou i právní teorií k zásadě volného hodnocení důkazů.
59. Krajský soud se ztotožňuje s posouzením postavení těchto svědkyň v trestním řízení, když na úvaze, že byly takto motivovány vypovídat pravdivě, nelze nic vytknout, neboť by se v opačném případě vystavily výraznému zhoršení své situace z trestněprávního hlediska, kdyby jejich lež vyšla najevo, o status spolupracujícího obviněného by přišly a zároveň by to pro ně bylo přítěžující okolností. Jejich povinnost vypovídat pravdivě, vyplývající z § 96 odst. 1 daňového řádu, je touto skutečností násobena.
60. Je pravdou, že se žalovaný nijak nevypořádal s faktem, že svědkyně O. sama vypověděla, že v roce 2016, kdy byla vyslýchána jako svědek „vystupovala tak, aby

chránila i svou osobu“ a že svědkyně K. se po roce 2013 účastnila schůzky s Ing. F., kde si pro účely obhajoby před FÚ a PČR „připravovali, kdy se potkali, jak kdo vypadá, účast pana D. v celé akci“ apod. Nicméně závěr o věrohodnost výpovědi svědkyň, založený na jejich shodě s ostatními zajištěnými skutečnostmi, tím podle názoru krajského soud není nijak dotčen, když naopak odpovídá vývoji přístupu těchto svědkyň, které nejprve neměly v úmyslu s orgány činnými v trestním řízení spolupracovat, následně však svůj postoj přehodnotily. Taková úvaha sice v napadeném rozhodnutí přítomna není, na správnost závěru žalovaného však nemá vliv, neboť jeho posouzení i tak ob stojí.

61. Svědek Ing. D., vypověděl (mj.) že žalobci Propag doporučil, žádné vratky nepřebíral, informace získané od žalobce mohl předat dál Propagu. Správce daně tuto výpověď považoval za nevěrohodnou, nicméně konkrétní důvod neuvedl, s výjimkou porovnání této výpovědi s výpovědi svědkyň K. a O. Žalovaný nevěrohodnost svědka D. založil na tom, že uvedl zjevně nepravdivé tvrzení, že nesděloval paní K., jaký objem peněz chce odvolatel vložit do reklamy. Rovněž rozporné je jeho tvrzení, že odvolatele nezná a se žádnými jeho zástupci nejednal, přestože měl odvolatele ve své skupině. O stranu dříve v napadeném rozhodnutí však žalovaný uvádí, že tento svědek: „V úvodu výsledku (...) sdělil, že odvolatele zná, stejně tak zná osobu Ing. M. F., jakož i další osoby pracující pro daňový subjekt. (...) potvrdil, že pan F. se o možnost nákupu reklamních služeb od společnosti Propag dozvěděl od něj. (...) Dále už si svědek nepamatuje, zda někdy sděloval společnosti Propag, kolik by daňový subjekt chtěl investovat do reklamního plnění, ale připustil, že o tom s panem F. mluvil a možná společnosti sdělil tuto panem F. určenou částku, ale nejednalo se o oficiální nabídku.“

62. K tomu krajský soud uvádí, že mezi e-mailem a tvrzením svědka D. neexistuje přímý rozpor, kdy ten toliko řekl, že si nepamatuje, ne, že by to byl nikdy neposlal. Stran toho, že svědek odvolatele nezná, si pak žalovaný protiřečí. Ohledně jím tvrzené role zprostředkovatele jednání (a nikoli zástupce) mezi žalobcem a Propagem, tuto potvrzuje fakt, že e-maily které správce daně zjistil, jsou vždy přeposílány buď od, nebo k žalobci (tudíž D. sám nejednal žalobcovým jménem). Zde je i shoda se svědkyněmi K. a O. Správce daně přitom od shody s e-maily dovozuje věrohodnost svědkyň, ale již nikoli věrohodnost D., byť výpověď D. s e-maily v zásadním rozporu není. Navíc dlouhodobá známost mezi D. a F. podporuje D. tvrzení o tom, že spolu probírali investiční rámce stran reklamy. Z uvedeného je zřejmé, že svědek D. vypověděl více méně ve shodě s ostatními důkazy, s výjimkou té části výpovědi, kde šlo o existenci vratek. Jelikož ale samotná existence vratek není pro existenci podvodu na DPH rozhodující, když tento je zjištěn z ostatních skutečností a ani neprokázání „vratek“ na zjištění jeho existence nemá zásadní vliv, a konečně žalovaný ji ani nemá u žalobce za prokázanou, pochybení při zhodnocení věrohodnosti jeho výpovědi nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

63. U výpovědi svědka M. správce daně zjistil skutečnosti týkající se vyhodnocování reklamy a průzkumu trhu před uzavřením smluv, kdy ze samotné jeho výpovědi vyplývá, že toto probíhalo nedostatečně (průzkum trhu byl realizován srovnáním s televizní reklamou, přičemž žalobce měl bannery na utkáních vesměs nepříliš atraktivních). Vyhodnocování reklamy pak bylo provedeno na základě obchodních výsledků společnosti a reakcí zákazníků (pozn. soudu reakce nejsou doloženy) Stran ostatních skutečností

správce daně z této výpovědi nic nezjistil, neboť o nich měl svědek informace pouze zprostředkovaně, protože navázání spolupráce a jednání (mimo technikálie) řešil s Propagstorm M. F., předseda představenstva žalobce. Žalovaný ohledně svědka M. uvedl, že tento se neúčastnil přímo jednání se společností Propag, a proto nemůže detailně popsat spolupráci žalobce s ní. Stran hodnocení ceny je výpověď vnitřně rozporná, protože svědek na jedné straně tvrdí, že cena od společností Propag nebyla nijak přemrštěná, ale zároveň uvedl, že tato nabídka je neporovnatelná.

64. Krajský soud považuje hodnocení žalovaného této výpovědi za poněkud zkratkovitě, když spíše – jak správně uvedl správce daně – je v protikladu k výpovědi svědkyň K. a O. (podle nich Propag nijak jedinečný nebyl), a ohledně nadhodnocené ceny je v protikladu se zjištěnými cenami. Ohledně ostatních částí jeho výpovědi ji však soud považuje za výpověď obecnou, z doslechu a nekonkrétní, avšak nikoli nevěrohodnou (jak uvádí žalovaný), a za této situace tak posouzení žalovaného nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

65. Co se týče žalobní námitky ohledně vlivu nesprávného posouzení svědků ve vztahu k existenci tzv. vratek, krajský soud zdůrazňuje, že otázka „vratek“ je žalovaným v napadeném rozhodnutí uvedena jako jedna ze skutečností, svědčících o existenci podvodu, přičemž podvod je spatřován v dalších okolnostech (viz bod 56 napadeného rozhodnutí, tyto shrnující), a které se vztahují jednak ke statusovým otázkám zapojených společností (ready made, personální propojení) a jednak k mnohonásobnému nadhodnocení plnění bez přidané hodnoty. Podle názoru krajského soudu i v případě neprokázání předávání „vratek“ závěr žalovaného o existenci daňového podvodu obстоjí, což soud vysvětlil výše (viz zejména body 34 – 38 tohoto rozsudku). Dále je otázka vratek uvedena při zjištění objektivních okolností, nicméně zde žalovaný sám uvádí, že převzetí vratek konkrétními osobami, též žalobcem, nebylo prokázáno. Touto optikou je i případné pochybení v hodnocení výpovědi uvedených svědků ve vztahu k vratkám bez vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí.

D.

Pochybení ohledně ceny

66. Cenu za reklamu žalobce považuje na rozdíl od daňových orgánů za přiměřenou. Správce daně špatně stanovil referenční cenu, když srovnával nesrovnatelné. Neprovedl srovnání s jinými reklamními agenturami, neprovedl ani korekci ceny o přidanou hodnotu u reklamní agentury. Žalobce o podvodu nemohl vědět, protože jednal jen se svým dodavatelem, společností Propag, o které není tvrzeno, že by podvod spáchala.

67. Žalovaný v napadeném rozhodnutí žádné další zjištění ohledně ceny neuvedl, vyšel ze závěru o její „přemrštěnosti“ a v souvislosti s ní klade žalobci k tíži absenci relevantního porovnání nabídky od společnosti Propag s jinými možnostmi reklamy na trhu. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně přítomnost navýšení ceny prokazoval jak smlouvami mezi Propagem a jeho dodavateli, až ke sportovnímu svazu, kde probíhalo cca desetinásobné navýšení (někdy významně více, někdy méně), tak srovnáním s reklamními smlouvami uzavřenými mezi sportovními kluby a uživateli reklam (bez přítomnosti reklamních agentur), mj. též s Asociací profesionálních klubů stolního tenisu (tabulka 10

zprávy o daňové kontrole). Tyto částky jsou mnohem nižší, než jaké hradil žalobce Propagu, což odpovídá výpovědi svědkyně K. Svědkyně K. a O. rovněž vypověděly, že docházelo k navýšení ceny u středových společností, což je znázorněno v tabulkách 5, 6, 7 a 9 zprávy o daňové kontrole, přičemž tato zjištění číselně odpovídají údajům, které uvedly svědkyně; příkladem lze uvést prodej reklamního plnění v prosinci 2012 společností E-MOTION společnosti ROUTE 44 za 971 120 Kč bez DPH a po následném přeprodeji téhož až společnosti D-MAX, která jej prodala společnosti Propag za 6 872 000 Kč, a v lednu 2013 prodej reklamního plnění společností E-MOTION společnosti ROUTE 44 za 1 500 400 Kč bez DPH a po následném přeprodeji až společnosti D-MAX, která jej prodala společnosti Propag za 4 065 000 Kč.

68. Správce skutečně neprovedl srovnání s jinými reklamními agenturami a ani neprovedl korekci ceny o přidanou hodnotu u reklamní agentury (sestavení balíčku, jednání s jednotlivými svazy, kontakty a know-how). Nicméně její výrazném navýšení zjistil a zjistil i velmi přesně, o kolik je navýšená, přičemž podle názoru krajského soudu ob stojí jeho úvaha, že pro tak vysoké navýšení nebyl dán důvod, když žádná přidaná hodnota k plnění tzv. středovými společnostmi, u kterých k navýšení došlo, nebyla zjištěna, což žalobce nerozpouje. I kdyby ke korekci přistoupil, je podle názoru krajského soudu obtížně představitelné, aby prostá provize byla schopná zvýšit cenu, jako je uvedeno výše (např. z 971 120 Kč na 6 872 000 Kč). Pro posouzení transakcí z hlediska existence podvodu na daních z přidané hodnoty není přesná výše ceny obvyklé nezbytná a daňové orgány ji nebyly povinny zjišťovat. Postačí zjištění, že v posuzované věci je příliš vysoká, a to natolik, že to musí být zřejmé i běžnému podnikateli bez speciálních znalostí.
69. Samotné mnohonásobné navýšení ceny by nevedlo k odepření uplatněného nároku žalobce na odpočet daně, pokud by nebyly shledány skutečnosti, které svědčí o jeho vědomosti o podvodu v transakcích, kterých se jako člen řetězce účastnil; žalobci je přitom – podle názoru krajského soudu zcela důvodně – vytýkána pasivita při ověření výše požadované ceny, když současně podle něj byl výběr společnosti Propag jako dodavatele reklamních plnění založen právě na výhodnosti jeho nabídky.
70. Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval řadu skutečností, které měly žalobce aktivovat k zvýšené obezřetnosti, aby se účasti na podvodu vyhnul. Jsou jimi existence vratek, způsob výběru dodavatele reklamních služeb, sjednání smluvních podmínek prostřednictvím třetí osoby, výše ceny a okolnosti při sjednání reklamních služeb, nenaplnění smluvních ujednání a malý ekonomický přínos reklamy pro žalobce. Většinu z nich nelze považovat za okolnosti objektivní, neboť nejsou na žalobci nezávislé. Za okolnosti, které jsou skutečně objektivní, lze považovat existenci vratek, která však vůči žalobci zůstala neprokázána, a právě vysoká cena a okolnosti při výběru dodavatele reklamních služeb. Podle názoru krajského soudu právě kombinace investice vysoké částky (míněno absolutně vysoké, když investice pře 4 mil. Kč za rok je vysoká sama o sobě, bez ohledu na velikost společnosti, která ji investuje) za reklamu, a to, že žalobce tuto cenu neověřil u jiného subjektu, přičemž společnost Propag ani nebyla součástí Asociace reklamních agentur, měly být dostatečným podnětem pro žalobce, aby přijal nadstandardní opatření pro vyhnutí se své účasti na podvodných transakcích, tedy nespokojil se s ověřením společnosti Propag v běžně dostupných rejstřících a s doporučením jedné osoby, a vyvaroval se kroků uvedených níže, které by mohly pravou podstatu obchodů

žalobci vyjevit. Právě postup žalobce, který „jednal jen s Propagem“, je reakcí nedostatečnou a s ohledem na vysoký objem investovaných prostředků těžko pochopitelnou. V tomto směru pak krajský soud souhlasí s úvahou žalovaného, že žalobce nepostupoval s péčí řádného hospodáře, když se ani nepokusil zjistit, zda by bylo možno reklamní plnění v celém rozsahu získat přímo od příslušného sportovního klubu a jaká by byla cena takového plnění, a to již proto, aby si mohl vyhodnotit, zda cena, kterou po něm jeho uvažovaný dodavatel požaduje, není neúměrně vysoká.

71. Námitka žalobce týkající se přiměřenosti ceny, chybně zvoleného vzorku referenčních cen a nemožnosti žalobce o podvodu vědět tak není důvodná.

E.

Námitka dostatečnosti přijatých opatření

72. Námitka dostatečnosti přijatých opatření navazuje na výše uvedený závěr o vysoce nadprůměrné ceně, žalobce za reklamní plnění společnosti Propag zaplatil.

73. Výtek ohledně nepřijetí dostatečných kontrolních opatření je v napadeném rozhodnutí několik, a jejich řazení je poněkud nepřehledné, neboť jsou z velké části zamíchány mezi objektivní okolnosti. Jde o následující: žalobce neměl žádný písemný výstup o výběru dodavatele reklamních služeb, který by obsahoval srovnání cen přijatých reklamních plnění. Žalobce se spokojil s rozdíly mezi smluvním ujednáním a skutečným provedením reklamních služeb, které nebyly promítnuty do konečné ceny služeb (reklamoval až po zahájení daňové kontroly), neměl žádný přehled o ekonomickém přínosu reklamy. Dále žalovaný uvedl, že tvrzení žalobce, že proběhly analýzy cen, nebylo doloženo žádnými důkazními prostředky. Žalobce dále neprověřoval schopnost Propagu dodat předmětné služby v požadovaném rozsahu a kvalitě. Žalobce nechal vyjednávání podmínek smluv na třetí osobě (panu D.), a za svého dodavatele vybral společnost, která nebyla členem Asociace reklamních agentur a v oboru nebyla známá. Nepožadoval umístění reklamy na konkrétní akce. Žalobce se spolehl při započetí obchodní spolupráce toliko na doporučení osoby L. D., aniž by svého obchodního partnera nějakým dalším způsobem před zahájením spolupráce prověřil. Rovněž nepožadoval po svém marketingovém oddělení žádný písemný výstup ohledně vybrání dodavatele Propag, obsahující například srovnání cen s jinými reklamními agenturami. Nevyvodil závěry z nesrovnalostí mezi smluvním ujednáním a skutečným provedením reklamních služeb nepromítnutých do konečné ceny služeb.

74. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že pozitivní vliv na obrát žalobce nebyl prokázán (dle zprávy o daňové kontrole obrát žalobce dosáhl vrcholu v roce 2011 a následně klesal), žalobce za roky 2012 a 2013 vykázal značnou ztrátu; dále z ní vyplývá kontraktace v milionech bez osobního setkání, poštou, neadekvátní průzkum trhu (srovnání s reklamou v TV) a nedostatečná kontrola plnění (nebylo nikterak reagováno na nedostatky stran záznamů, že místo reprezentační kopané reklama byla umístěna na zápase v stolním tenise a futsalu).

75. Krajský soud předně zdůrazňuje, že přijetí rozumných opatření musí prokazovat žalobce, což k výzvě neučinil. Kroky, které tvrdí, že žalobce učinil, by sotva mohly být

dostatečnými, i kdyby nebylo všech správními orgány zjištěných „neopatrností“ na straně žalobce (jak jsou tyto uvedeny výše). Ty ve svém souhrnu účinek formálního prověření prakticky negují.

76. Krajský soud sice souhlasí s žalobcem, že za situace, kdy s Propagem už dva roky bezproblémově spolupracoval, nelze označit za neopatrné, že před uzavřením posuzovaných smluv opět neprověřoval jeho schopnost reklamní plnění poskytnout. Co však mělo být žalobci podezřelé je, že jeho dodavatel nevyžaduje účast žalobce na jednání a akceptuje, že za žalobce jedná třetí osoba, která nemá oprávnění jednat za žalobce a ani nemá uzavřenou zprostředkovatelskou smlouvu. S ohledem na cenový objem sjednávané zakázky takový postup nelze i bez detailního ekonomického vzdělání považovat za běžný a žalobce žádné relevantní vysvětlení v tomto směru neposkytl. S ohledem na výši ceny lze dále předpokládat provedení alespoň marginálního srovnání, zda „to není příliš mnoho“ a zda by nebylo možno totéž plnění pořídit levněji. Pokud by tak žalobce totiž učinil, s největší pravděpodobností by zjistil, že cena neúměrně vysoká je; nejvyšší cena, kterou zjistil správce daně a která je uvedena v tabulce 10 zprávy o daňové kontrole, je cena za reklamní plnění poskytované Asociací profesionálních klubů v době od 1. 9. 2011 do 30. 6. 2012, obsahem je podobná posuzovanému plnění od společnosti Propag a činí 300 000 Kč bez DPH. Samozřejmě je pouze věcí žalobce uvážit, zda je pro něj z podnikatelského hlediska výhodné i velmi vysokou cenu za reklamní plnění zaplatit. Aby se však vyhnul následku v podobě odepření odpočtu na DPH v souvislosti s takovým plněním, pak by jej to mělo aktivovat k vysoké obezřetnosti a přijetí nadstandardních opatření k tomu, aby taková transakce nebyla zasažena podvodem, který by právě mohl být důvodem tak vysoké ceny. Jinými slovy, pokud žalobce požadoval vrátit zaplacený odpočet u ceny výrazně vyšší, než které by bylo možno dosáhnout o přímo od klubu, o čemž mohl při postupu s péčí řádného hospodáře vědět, pak měl vyvinout nadstandardní úsilí k tomu, aby se své účasti na podvodu vyhnul, a nespokojil se pouze s běžnou kontrolou v obvyklých veřejných rejstřících.

77. Ačkoliv tedy u některých výše uvedených výtek nelze se správními orgány souhlasit, že by se jednalo o jednání neopatrné nebo podezřelé, vzhledem k rozložení důkazního břemene a k existenci řady těch, se kterými souhlasit lze, to nemá vliv. Námitka provedení dostatečných opatření je proto nedůvodná.

F.

Námitka rozporování jen některých ze smluv s rozloženým plněním a opomenutí této námitky žalovaným v napadeném rozhodnutí

78. U smluv s plněním rozloženým do více splátek žalovaný podle žalobce nezákonně rozporuje jen některé z nich, ty, které se odehrály v kontrolovaném období. Nárok na odpočet z jedné smlouvy ale nelze rozporovat pouze částečně. Smlouva byla totiž jen jedna, ačkoliv fakturováno bylo měsíčně. Další pochybení je samotná ignorace této námitky žalovaným v napadeném rozhodnutí (šlo i o odvolací námitku).

79. Krajský soud ověřil, že ani ve zprávě o daňové kontrole, ani v napadeném rozhodnutí k tomu není nic uvedeno. Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že správce daně je povinen splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně posuzovat

jednotlivě ve vztahu ke zdanitelným plněním, nikoliv ve vztahu ke smlouvě, na jejímž základě byla zdanitelná plnění poskytnuta.

80. Krajský soud se s vyjádření žalovaného ztotožňuje. Lze si totiž představit, že by podvodem byla zatížena jen některá zdanitelná plnění (došlo k záměně daň platící středové společnosti za daň neplatící středovou společnost v době trvání smlouvy, došlo k postupu smlouvy na společnost nezapojenou do podvodu, etc.). Žalobce sice považuje tento postup za nezákonný, žádnému zákonnému ustanovení však neodporuje, naopak je to logický důsledek toho, že správce daně podvod ohledně ostatních plnění z této smlouvy nemá prokázáný, protože ohledně těchto plnění, uskutečněných v jiných letech, nevedl daňovou kontrolu.
81. Žalobní námitku tak soud nepovažuje za důvodnou. Je sice pravdou, že žalovaný v napadeném rozhodnutí stejnou odvolací námitku opomenul vypořádat, nicméně s ohledem na správné závěry žalovaného o existenci podvodu a vědomosti žalobce o něm toto opomenutí nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

G.

Námitka užití spekulací v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

82. Při odůvodňování rozhodnutí bylo podle žalobce využito spekulací nepodepřených dokazováním, mj. stran nízké sledovanosti a významu akcí, na kterých žalobce inzeroval.
83. V napadeném rozhodnutí žalovaný vskutku uvádí, že turnaje např. ve stolním tenisu, volejbalu atp. se nevykazují vysokou sledovaností, aniž by tento závěr byl důkazně podepřen. Právě na těchto se loga žalobce objevovala, zatímco v rámcové smlouvě bylo sjednáno, že žalobce bude propagován při zápasech v hokeji nebo prvoligové kopané, které mají nesrovnatelně vyšší sledovanost. Akce, kde byl žalobce prezentován, vykazovaly nízkou sledovanost i návštěvnost, proti čemuž žalobce vzdor rozporu s rámcovou smlouvou neprotestoval. Právě uvedené považuje žalovaný za nestandardní a potvrzující slova svědků o nezájmu žalobce stran konkrétních akcí, na kterých bude propagován.
84. Podle názoru krajského soudu je možno považovat v českých zemích za notorietu, že je významný rozdíl mezi sledovaností turnaje ve volejbalu nebo stolním tenise a sledovaností prvoligové kopané, ostatně jako nízkou sledovanost stolního tenisu, futsalu a silových sportů obecně. Ohledně volejbalu, basketbalu, házené a tenisu je však závěr o nízké sledovanosti, nikoli stran tvrzení, že sledovanost je významně nižší než u kopané, skutečně spekulací. Toto nicméně nemá na zákonnost napadeného rozhodnutí vliv, neboť pochybení se daňové orgány dopustily při úvahách nad nedostatkem přiměřených opatření k zabránění účasti na podvodu (žalobce měl reklamovat nedodržení smluvních ujednání ohledně umístění reklamy, měl se zajímat o to, jaká plnění za své peníze dostává etc.), kde však správní orgány důkazní břemeno netíží, když je to daňový subjekt, který při prokázání podvodu a okolností, které svědčí i jeho (možné) vědomosti o něm, kdo má tvrdit, že v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011,

č. j. 9 Afs 44/2011 – 343, nebo dne 30. ledna 2018 č. j. 5 Afs 60/2017 – 60). Žalobní námitka je proto sice částečně důvodná, ale bez dopadů na zákonnost rozhodnutí.

H.

Nepřípustné využití některých informací k podpoře závěru o daňovém podvodu.

85. Žalobce dále namítl, že žalovaný nepřípustně využil některé informace k podpoře závěru o daňovém podvodu. Konkrétně, že šlo u některých společností (dodavatelů Propagstorm – pozn. soudu) o ready made společnosti, společnosti s virtuálním sídlem, těmto byla následně zrušena registrace k DPH, byly řízeny toutéž osobou, následný převod společnosti na cizozemce angažovaného v dalších sedmi společnostech, následně získaný status nespolehlivého plátce, následné ukončení ekonomické činnosti, podávání příznání k DPH a aktuální dluh na dani. Uvedené podle žalobce nemůže svědčit pro závěr, že daň nebyla odvedena nikoli v důsledku podnikatelského selhání, ale v důsledku podvodu.
86. Krajský soud ze zprávy o daňové kontrole ověřil, že správce daně všechny uvedené okolnosti ve své zprávě k podložení závěru o existenci podvodu využil. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůraznil, že o podvodu uvedené okolnosti svědčí ve svém konečném souhrnu (byť jednotlivě tyto mohou být naprosto legální, např. virtuální sídlo) a že tyto rozhodně neklade za vinu žalobci.
87. Krajský soud nepovažuje námitku za důvodnou. Žalovaný hodnotil zjištěné skutečnosti při zodpovědní otázce, zda jsou posuzované transakce zasaženy podvodem. Zjištěné skutečnosti žalovaný hodnotil nikoliv izolovaně, ale ve vzájemných souvislostech, přičemž nejsou samy o sobě dávány žalobci za vinu. Tyto představují dílčí indicie, které se sice samy o sobě nemusejí jevit jako nezákonné (neboť sídlo společnosti, skutečně může být zřízeno kdekoli, ready made společnosti se běžně vyskytují a jejich zřízení nic nebrání apod.), avšak ve svém souhrnu vytvořily řetězec na sebe navazujících nepřímých důkazů podporujících závěr o existenci podvodu. Obecně je možno žalobci přisvědčit, že pozdější status nespolehlivého plátce, nekontaktnost dodavatele a neplnění si daňových povinností, nelze pokládat za okolnosti, které by patřily do sféry vlivu žalobce. V daném případě se však jednalo toliko o okolnosti podpůrné, klíčový byl „hlavní účel“ transakcí nemajících žádné jiné objektivní vysvětlení než nárokování si odpočtu DPH u cenu služeb mnohonásobně navýšené. Popsané objektivní okolnosti sice jednotlivě (při jejich izolovaném hodnocení) nemusejí svědčit o existenci zneužívajícího jednání a vzbuzovat podezření na podvod na DPH, avšak ve svém souhrnu tvoří soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že stěžovatelka jako bezprostřední (nikoli vzdálený) článek minimálně vědět mohla a měla, že se předmětnými plněnými řetězcem zasaženého podvodem na DPH účastní (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012 - 34, a ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 – 47, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60). Námitka tedy není důvodná.

CH.

Krátká lhůta k vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění a její neprodloužení.

88. Nezákonný byl podle žalobce postup správce daně, kdy žalobci na vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění v celkovém rozsahu 157 stran poskytl správce lhůtu 10 dní, kterou vzdor žádosti žalobce neprodloužil. Lhůta byla účelově krátká (platební výměry byly doručeny 23 dní před prekluzí práva daně stanovit), kdy správce daně takto sanoval 597 dnů své nečinnosti po dobu daňové kontroly a zároveň prakticky znemožnil žalobci kvalifikovaně se k výsledkům kontrolních zjištění vyjádřit.
89. V napadeném rozhodnutí žalovaný k této odvolací námitce uvedl, že pozoroval-li žalobce nečinnost správce daně, mohl se vůči této bránit příslušnými prostředky. Lhůta sice byla krátká, ale i po jejím uplynutí, do projednání zprávy o daňové kontrole) mohl žalobce zaslat své vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění, které by byl býval správce daně vzal v potaz. Ačkoliv tedy byla tato odvolací námitka shledána důvodnou, toto procesní pochybení správce daně nezpůsobilo nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně.
90. Krajský soud se s názorem žalovaného ztotožňuje. Lhůta sice byla nepřiměřeně krátká v poměru k rozsahu kontrolních zjištění, nicméně tuto vadu zhojil fakt, že žalobce mohl svou argumentaci uplatnit v odvolání, což i učinil, přičemž daňové odvolací řízení je ovládáno principem apelačním (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 323/2018 – 38. Na zákonnost napadeného rozhodnutí tedy toto pochybení samo o sobě nemá vliv.
91. Co se týká žalobcem udávané prekluze, tak k neprodloužení lhůty pro stanovení daně by došlo pouze v případě účelovosti délky lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolních zjištění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 – 29), Účelovost délky nelze dovodit z následujících důvodů: předně i z judikatury se podává, že lhůtu 10 dní dává správce daně naprosto standardně (což je ovšem postup mnohdy špatný) a tedy sama na účelovost neukazuje. Dále lhůta končila 6. 9. 2018, zatímco platební výměry byly doručeny až 1. 11. 2018, dle slov žalobce 23 dní před prekluzí. Od konce lhůty k vyjádření do prekluze tedy uběhlo cca 80 dní, což o účelovosti postupu správce daně rovněž nesvědčí. Žalobní námitka nezákonného jednání, kterým se měl správce daně vyhnout prekluzi, je nedůvodná, byť, co se týče délky lhůty, se jednalo o vadu řízení.

Závěr a náhrada nákladů řízení

92. Vzhledem k tomu, že žaloba není důvodná, krajský soud ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
93. 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 důvodné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

[Zadejte text.]

Ostrava 18. března 2021

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje