



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: V. R.  
zastoupená Mgr. Martinem Brudným, advokátem  
sídlem Poděbradova 1243/7, 702 00 Ostrava

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2020, č. j. 46689/20/5300-21444-711275, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 12. 2020, č. j. 46689/20/5300-21444-711275 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Martina Brudného, advokáta, sídlem Poděbradova 1243/7, 702 00 Ostrava.

### Odůvodnění:

#### *Žalobní námítky:*

1. Žalobce se žalobou, doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 15. 2. 2021, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2020, č. j. 46689/20/5300-21444-711275, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dvěma dodatečným platebním výměrům, doměřujícím mu daň z přidané hodnoty za třetí a čtvrté čtvrtletí roku 2016. Současně požadoval zrušení dodatečných platebních výměrů. Důvodem doměření daně bylo odepření uplatněných odpočtů daně u přijatých zdanitelných plnění za reklamní služby podle Smlouvy o reklamě č. 33 z 1. 7. 2016 od dodavatele P. V., neboť se žalobce přijetím plnění od tohoto dodavatele účastnil podvodu na DPH, o kterém věděl nebo vědět měl.
2. Žalobce namítl prekluzi práva stanovit daň, neboť dodatečný platební výměr na DPH za 3. čtvrtletí 2016 mu nebyl doručen v tříleté lhůtě, a to z důvodu nepoužitelnosti ustanovení § 33 zákona č. 280/2009 Sb., dále jen „daňový řád“, na hmotněprávní lhůty, kterou lhůta podle § 148 daňového řádu je. Dodatečný platební výměr byl žalobci doručen až 2. 1. 2020, tedy po uplynutí lhůty pro stanovení daně.
3. Napadené rozhodnutí je podle žalobce dále nezákonné z důvodu přičtení mu k tíži jednání třetí osoby, dodavatele P. V., což odporuje judikatuře správních soudů i SDEU.
4. Správce daně neprokázal tzv. nestandardní objektivní okolnosti. Žalobce prokázal všechny skutečnosti, které jsou podle zákona o DPH nutné pro přiznání uplatněného odpočtu. Žalovaný ani správce daně neprokázali standard obchodních operací, bez čeho nelze konstatovat, že okolnosti standardní nebyly, jak dovodil Krajský soud v Plzni v rozsudku sp. zn. 57 Af 7/2014. Dále žalobce namítl, že pro posouzení zasažení transakcí podvodem není podstatná výše ceny, ale to, zda žalobce byl schopen rozeznat její neúměrné navýšení; poukázal přitom na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 10. 2019, sp. zn. 48 Af 18/2016. Žalovaný rezignoval na stanovení ceny obvyklé a rovněž na prokázání vědomosti žalobce o navýšení ceny, což je v rozporu s jeho povinností, jak dovodil např. Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 16. 7. 2019, sp. zn. 29 Af 26/2017.
5. Žalobce uvedl, že přijal dodatečné kontrolní mechanismy k zabránění své účasti na podvodu. Pan V. byl dlouhodobým žalobcovým dodavatelem, byl osobou známou v automobilovém sportu, byl registrován jako plátce DPH, byl solventní a neměl status nespolehlivého plátce. Nic tedy nenasvědčovalo tomu, že by transakce měly být podvodné.

#### *Stanovisko žalovaného:*

6. Žalovaný s žalobou nesouhlasil. Účinky napadeného rozhodnutí nastaly k 27. 12. 2019, přičemž lhůta pro stanovení daně končila 30. 12. 2019, když počala běžet zahájením daňové kontroly dne 21. 11. 2019 a byla stavěna v důsledku mezinárodního dožádání ve dnech 7. 12. 2017 až 15. 1. 2018. Argumentaci žalobce o neaplikovatelnosti ustanovení § 33 daňového řádu považuje žalovaný za mimoběžnou. Žalovaný nesouhlasil ani s výtkou přičítání okolností zjištěných u P. V. žalobci, neboť tyto okolnosti se týkaly výhradně samotné existence podvodu. Vzhledem k tomu, že podvodný řetězec byl dvoučlankový,

většina nestandardních okolností se prolíná s objektivními okolnostmi z vědomostního testu, jak připustil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-82. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou, že neprokázal existenci nestandardních objektivních okolností, které měly u žalobce vzbudit podezření ohledně legality obchodů, na základě kterých měl přijmout účinná opatření; v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí. Žalovaný ani správce daně nebyli povinni prokazovat standard obchodních transakcí, o čemž svědčí i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55, zrušující žalobcem dovolávaný rozsudek Krajského soudu v Plzni. K výši ceny žalovaný uvedl, že ceny byly navýšeny dvojnásobně, čehož si žalobce musel být vědom, a toto navýšení nemá žádné logické opodstatnění. Správce daně zjistil běžnou cenu reklamních plnění, nikoliv cenu obvyklou, která se pojí s obchodními transakcemi mezi propojenými osobami. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval i žalobcem předloženým znaleckým posudkem, kterému přiznal nižší důkazní sílu, než podkladům, ze kterých svá zjištění učinil správce daně, z důvodu jeho nepřesvědčivosti ohledně stanovených mezních hodnot cenového intervalu. Žalobcem citovaný rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 29 Af 26/2017 je nepřipadný, neboť vychází z jiných skutkových okolností. K posouzení žalobcem přijatých preventivních opatření žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a zdůraznil, že kvalita preventivních opatření závisí na závažnosti zjištěných okolností. V řešeném případě žalobce veškeré varovné signály ignoroval.

#### *Posouzení krajským soudem*

7. 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 je 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 daňového spisu*

8. Žalobce se v posuzovaném období zabýval nákupem a prodejem nemovitostí, pronájmem nemovitostí, nákupem a prodejem osobních vozidel, zprostředkováním prodeje osobních vozidel a finančními službami. Jeho dodavatel v posuzovaných plněních, P. V., byl automobilový závodník, podnikal v reklamních službách jako fyzická osoba, což změnil po daňové kontrole u něj proběhlé, kdy ukončil svou ekonomickou činnost a začal podnikat v obchodních společnostech VALEK s. r. o., a VALEK AUTOSPORT LTS a VISIT MORAVIA s. r. o.
9. U žalobce byla zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2016 dne 21. 11. 2016 a na 4. čtvrtletí roku 2016 dne 20. 12. 2017. Prověřovány byly obchodní transakce přijaté od dodavatele P. V. podle Smlouvy o reklamě č. 33 z 1. 7. 2016, která se týkala poskytnutí reklamy žalobci mj. též na závodě 24H Brno, čímž došlo k zvýšení ceny reklamního plnění z 1 200 000 Kč, což byla cena za předchozí pololetí, na celkem 5 400 000 Kč. Dne 7. 12. 2017 učinil správce daně mezinárodní dožádání, kterým požadoval informace týkající se pořadatele závodu 24Hankook Epilog Brno se sídlem v Nizozemí, na kterou bylo odpovězeno dne 15. 1. 2018. Správce daně dospěl k závěru, že jsou splněny všechny formální a materiální předpoklady pro vznik nároku na odpočet podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o

DPH“), identifikoval však skutečnosti svědčící o tom, že transakce byla zasažena podvodem na DPH. Protože žalobce podle správce daně nevyvrátil zjištěné objektivní okolnosti svědčící o tom, že o podvodnosti transakce mohl a měl vědět a nepřijal dostatečné preventivní opatření, správce daně daňovou kontrolu dne 27. 12. 2019 ukončil a daň žalobci doměřil napadenými dodatečnými platebními výměry. Proti nim podal žalobce odvolání, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.

*K námitce prekluze práva stanovit daň*

10. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu, *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.*
11. V nyní posuzované věci je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc (§ 99 zákona o DPH). Daňové přiznání se podle § 136 odst. 4 daňového řádu podává do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období. Nejstarším zdaňovacím obdobím je září 2019, lhůta pro podání daňového přiznání končila 25. 10. 2016 a lhůta pro stanovení daně by tak uplynula 25. 10. 2019.
12. Běh lhůty pro stanovení daně ovlivnilo zahájení daňové kontroly dne 21. 11. 2016, což podle § 148 odst. 3 daňového řádu vedlo k tomu, že lhůta počala běžet znovu a skončila by 21. 11. 2019. Dne 7. 12. 2017 byla odeslána žádost o mezinárodní dožádání do Nizozemí, odpověď byla doručena dne 15. 1. 2018. Po dobu 39 dní podle § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu lhůta pro stanovení daně neběžela a její konec by tak nastal dne 30. 12. 2019 (pondělí). Jak soud ověřil v daňovém spise, dodatečný platební výměr z 16. 12. 2019 na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2016 byl žalobci doručován na adresu Svatopluka Čecha 42, Karviná, zásilka jej obsahující byla připravena k vyzvednutí 17. 12. 2019, a v souladu s § 47 odst. 2 daňového řádu doručena dne 27. 12. 2019 (úterý). Rozhodnutí o doměření daně tedy bylo žalobci oznámeno ve lhůtě pro stanovení daně. Vzhledem k tomu, že k oznámení došlo ve dvanácti měsících před uplynutím lhůty pro stanovení daně, byla lhůta podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu prodloužena o rok, do 27. 12. 2020. Napadené rozhodnutí bylo žalobci oznámeno dne 14. 12. 2020, ve lhůtě pro stanovení daně. Námitka prekluze proto není důvodná.
13. Žalobní argumentace týkající se nepoužitelnosti ustanovení § 33 odst. 4 daňového řádu na běh lhůty pro stanovení daně na posuzovanou věc nedopadá, neboť ani 27. 12. 2019, ani 30. 12. 2019 nebyla sobota, neděla ani svátek.
14. Žalobce namítal, že správce daně nebyl v průběhu daňové kontroly aktivní a informace o P. V. měl již před jejím zahájením. Tato tvrzení však nejsou pro posouzení běhu lhůty pro stanovení daně relevantní, když je nelze spojit s žádným ustanovením daňového řádu ve vztahu k běhu této lhůty.

*K námitce posouzení zákonnosti postupu třetí osoby nikoliv žalobce*

15. Žalobce namítá, že mu daňové orgány odepřely nárok na odpočet z důvodu účasti jeho dodavatele P. V. na podvodu a nepřijetí dostatečných opatření k vyloučení pochybností o tom, že žalobce o zapojení P. V. do podvodu věděl nebo vědět musel.

Nezkoumali však, do jaké míry se žalobce podílel na realizaci tohoto údajně podvodného obchodního vztahu, což je podle žalobce v rozporu s judikaturou SDEU i správních soudů, např. s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 104/2018-82 z 16. 4. 2019.

16. Žalobní námitka důvodná není. Aktivní účast osoby povinné dani, jíž je nárok na odpočet odepřen pro její zapojení do podvodu, není správními soudy, ani SDEU vyžadována, byť zavinění je vyžadováno obligatorně, pouze však ve formě nevědomé nedbalosti. Správnost názoru žalobce nepodporuje ani citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, ze kterého naopak vyplývá, že daňový subjekt, kterému je odepřen odpočet z důvodu podvodných transakcí, o podvodu fakticky vědět nemusí a podvodný subjekt nemusí znát: *„skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu podle Nejvyššího správního soudu vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu (...) Pokud však daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé“* (viz bod 59 rozsudku). Uvedené odpovídá konstantní judikatuře správních soudů, kdy lze zmínit např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39, který navázal na rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, vytyčující posloupnost kroků při posouzení transakcí co do daňového podvodu (1. podmínka zjištění, zda k podvodu došlo, 2. podmínka tzv. objektivní okolnosti, ze kterých vyplývá, že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní podvodu, a 3. podmínka, tzv. dobrá víra, tedy zda daňový subjekt přijal opatření, která od něj lze rozumně požadovat, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu), tedy následoval obecně uznávanou podmínku zavinění ve formě nevědomé nedbalosti; k posouzení objektivních okolností pak uzavřel, že *„nastalou skutkovou situaci je vždy nutno posoudit komplexně a dospět k závěru, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce“*.

17. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že daňové orgány vytyčenou posloupnost kroků respektovaly, kdy nejprve identifikovaly podvod, dále se ve vztahu k žalobci zabývaly subjektivní stránkou, jež shledaly ve formě alespoň nedbalosti nevědomé, a konečně posoudily jím přijatá preventivní opatření, přičemž posouzení jednotlivých skutečností a jejich zařazení k tomu kterému kroku bylo ovlivněno tím, že je posuzován řetězec pouze dvojčlenný, dodavatel žalobce a žalobce sám. V tomto směru tak daňové orgány nijak nepochybily a nepochybily ani v tom, že se nezabývaly aktivní účastí žalobce na podvodu. Žalobní námitka důvodná není.

*K žalobní námitce neprokázání objektivních okolností*

18. Žalobce namítl, že splnil všechny předpoklady pro přiznání odpočtu podle zákona o DPH. V tom má žalobce pravdu a uvedené vyplývá i z napadeného rozhodnutí, ve kterém není žalobci vytýkáno nesplnění podmínek pro přiznání odpočtu podle § 72 a 73 zákona o DPH; odpočet je odepřen z důvodu zasažení transakcí podvodem, který lze žalobci přičíst. Z logiky věci i z konstantní judikatury správních soudů vyplývá, že odepřít

nárok na odpočet z důvodu zasažení transakcí podvodem lze jedině za předpokladu splnění formálních i hmotněprávních podmínek odpočtu, za všechny viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32, č.l. 35.

19. Žalobce dále daňovým orgánům vytýká neprokázání standardu obchodních transakcí, od kterého se jimi zjištěné objektivní okolnosti odchyľují, a to s poukazem na rozsudek Krajského soudu v Plzni, č. j. 57 Af 7/2014-125. Žalobce se však mylí. Pro posouzení subjektivní stránky není podstatný všeobecně platný standard obchodních transakcí, který, je – li dodržen, vylučuje zaviněnou účast osoby povinné k dani na podvodu, a který by měly daňové orgány prokazovat. Vždy jde o komplexní posouzení všech zjištěných okolností, zda v daňovém subjektu nárokujícím odpočet alespoň mohly vyvolat pochybnosti o ne-podvodnosti transakce, což Nejvyšší správní soud vysvětlil v již citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 182/2018 – 42, body 39 a 40: *„zavedení systému odpovědnosti bez zavinění ohledně účasti na podvodech na DPH by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. takto již např. rozsudek SDEU Netto Supermarkt, věc C-271/06, body 22 až 25<sup>1</sup>). Jak již mnohokrát uvedl SDEU, vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet DPH „je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (cit. rozsudek Mahagében, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49, zvýraznění doplnil NSS). Proto i skutečnost, že daňový subjekt mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo vědět o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem, prokazuje správce daně (viz opakovaně cit. věc VYRTYCH, 5 Afs 60/2017, bod 56).“* V zmíněném rozsudku VYRTYCH pak Nejvyšší správní soud hodnotí zjištěné objektivní skutečnosti takto (bod 46): *„městský soud odkazuje na skutečnosti, které v jednotlivostech mohou vykazovat určité nesrovnalosti, nicméně z povahy zjišťovaných skutečností není zřejmé, jak celá řada z nich souvisí se základní otázkou a podstatnou skutečností, na základě které nebyl stěžovateli odpočet přiznán, tedy s povědomostí stěžovatele o daňovém podvodu, resp. účasti na něm“.*
20. Proto také kasační rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 53/2016-55 z 15. 2. 2017 k žalobcem citovanému rozsudku Krajského soudu v Plzni, dovedil, že postupuje –li daňový subjekt „standardně neobezřetně“, nemůže to svědčit v jeho prospěch. Krajský soud tedy uzavírá, že námitka není důvodná, protože objektivní skutečnosti jsou posuzovány vždy z hlediska, zda mohou v osobě povinné k dani vyvolat pochybnosti o tom, zda obchodní transakce, jíž se účastní, není zasažena podvodem na DPH, nikoliv z hlediska dodržení standardu zjištěných okolností.
21. V úvodu této žalobní námítky žalobce vytkl nezjištění standardu přiměřeného obchodním operacím na reklamním trhu ke zjištěným skutečnostem nezaplacení daňových povinností P. V., včetně nepřiznání DPH ze strany tohoto subjektu za předmětná zdaňovací období a přesunu činnosti P. V. na společnost s ručením omezeným. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný tyto skutečnosti považuje za svědčící o podvodu samotném, nikoliv o vědomosti žalobce o tomto podvodu. Žalobce k nim

<sup>1</sup> Rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105.

nevznesl jinou námitku, než neprokázání standardu. K tomu lze odkázat na výše uvedené, neboť zde platí totéž, tedy že jejich „nestandardnost“ znamená pouze tolik, že ve svém souhrnu z nich lze učinit závěr o přítomnosti podvodu v posuzovaných transakcích.

22. V nyní posuzované věci identifikovaly daňové orgány následující okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobce vědět mohl a měl o svém zapojení do podvodu na DPH: 1. nesrovnalosti ve smlouvách o reklamě, které žalobce podepsal s P. V., když byly předloženy celkem tři smlouvy na stejná období, ačkoliv plněno bylo pouze podle jedné z nich, bez přesvědčivého vysvětlení, 2. posuzovaná relevantní smlouva má velmi obecný obsah. 3. placeno bylo v hotovosti, ačkoliv šlo o vysokou částku (5 400 000 Kč), platby byly rozděleny do celkem třiceti dokladů, z nichž číslovány byly pouze některé z nich a jsou zde rozpory mezi tím, kdy byly mezi stranami předávány, 4. žalobce cenu hradil před realizací reklamního plnění na závodě 24H Brno, 5. poměr vynaložených výdajů na reklamu k příjmům žalobce a k dalším výdajům je značný (54% příjmů, 84% všech vynaložených); této okolnosti žalovaný oproti správci daně přikládá pouze malý význam (viz bod 78 napadeného rozhodnutí), 6. neověřování ceny reklamního plnění před uzavřením posuzované smlouvy, když reklamní plnění na závodě 25H Brno bylo drahé a pro postup žalobce tak není racionální vysvětlení, 7. laxní ověřování poskytnutí reklamního plnění s výjimkou reklamy 24H Brno, 8. nadhodnocení reklamy na závodě 24H Brno oproti obdobným reklamním plněním, poskytovaným na témže závodě jinými závodními týmy.
23. Žalobce vznesl námitky ohledně osmé okolnosti – nadhodnocení ceny reklamy. Uvedl, že nemohl rozeznat nadhodnocení ceny reklamy, když rozdíl nebyl nápadný a žalobce nemá tytéž možnosti zjišťovat cenu, jako správce daně; daňové orgány neprokázaly nápadnost rozdílu ani možnost žalobce jej rozeznat. Daňové orgány rezignovaly na prokázání ceny obvyklé a nebyl akceptován znalecký posudek, který k tomu žalobce předložil.
24. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že nadhodnocenost ceny reklamního plnění dovedly daňové orgány k plnění poskytnutému na závodě 24H Brno, a jehož sjednaná cena činí dle výpočtu žalovaného 4 200 000 Kč (celková výše 5 400 000 Kč, po odečtení ostatních reklamních plnění v ceně 1 200 000 Kč, viz bod 94 napadeného rozhodnutí). Správce daně zjistil, že na tomto závodě byly dva české závodní týmy, Scuderia Praha a.s., která však žádnou reklamu na svém závodním vozidle s výjimkou svého názvu neměla a žádnou reklamní smlouvu neuzavřela. Druhým týmem byla RTR projects a.s., která uzavřela smlouvy na reklamní plnění za celkem 2 508 100 Kč, přičemž výše ceny za jednotlivá reklamní plnění se pohybovala od 60 000 Kč po 1 200 000 Kč. Podle obou daňových orgánů bylo plnění poskytnuté žalobce P. V. nadhodnocené, neboť RTR projects a.s. sice neposkytla žádné reklamní plnění v rozsahu 50% vozidla, jako poskytl P. V. žalobci, ale poskytla další polepy (na doprovodném vozidle, kombinéze závodníka, cateringové a hostesingové služby, VIP salónek, závodní simulátor ve VIP salonku), a nadto jezdec E. J. byl kategorizován jako tzv. Zlatý jezdec a účastnil se série 24hodin i 12 hodin, P. V. přitom jen série 12 hodin. Přepočtem dospěl žalovaný k tomu, že hodnota plnění, které P. V. žalobci poskytl, byla 2 454 050 Kč oproti sjednané ceně 5 400 000 Kč, res. 4 200 000 Kč, kterou zaplatil žalobce, což oba daňové orgány považují za cenu „přestřelenou“ (body 94 – 96 napadeného rozhodnutí).

25. Pro posouzení této žalobní námitky je stěžejní, jak judikatura správních soudů pohlíží na cenu plnění ve vztahu k podvodu na DPH. Lze přisvědčit žalobci, že na cenu lze pohlížet ze dvou stran. Jednak z pohledu poměru její výše k jedinečnosti předmětu plnění ve smyslu, je – li ekonomicky odůvodnitelná i jinak, než pouze získáním daňové výhody. Jednak zda ve vztahu k cenám srovnatelných plnění její výše sama o sobě může varovat průměrný daňový subjekt, že jde o cenu přemrštěnou, a motivovat jej k vyšší obezřetnosti. Jako všechny skutečnosti zjišťované v rámci daňovými orgány prováděné kontroly, i výši ceny jako okolnost svědčící o tom, že osoba povinná k dani věděla či mohla a měla vědět, že transakce je zasažena podvodem, nelze posuzovat jednotlivě, ale v kontextu všech dalších zjištěných okolností, viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 130/2014-60 ze dne 25. 6. 2015: *„závěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. Jen pokud z takové analýzy plyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že plátce daně jednal poctivě, lze uvedený závěr učinit k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty“*, či též shora citovaný rozsudek 7 Afs 428/2019-39.
26. V posuzované věci žalovaný uzavřel, že cena je přemrštěná, jednak z důvodů výše uvedených, tedy zjištěné možnosti získat obdobné reklamní plnění levněji, jednak proto, že žalobce neučinil žádná opatření, aby její výši ověřil (body 87 až 90 napadeného rozhodnutí) a při uzavření smlouvy se choval lehkomyšlně.
27. Krajský soud se s posouzením žalovaného neztotožňuje.
28. Již samotná výše ceny reklamního plnění sice může vyvolat u průměrného daňového subjektu pochybnosti o charakteru plnění, nicméně tento závěr judikatura dovodila o zcela mimořádném navýšení při předprodávání plnění prakticky bez jakékoliv přidané hodnoty, např. 229násobek či 89násobek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019-27), nebo pětinasobek při přeprodeji stejného plnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 2. 2020, č. j. 1 Afs 352/2018-44). V posuzované věci nebylo reklamní plnění přeprodáváno. Daňové orgány žalobci vyčítají, že nerozeznal navýšení oproti jimi zjištěné možnosti získat podobné plnění za poloviční cenu. Posuzovaná věc se tedy vymyká jednak samotným cenovým rozdílem, který sice existuje, ale není nijak mimořádný, a byl správcem daně zjištěn poměrně složitým způsobem u jediného do úvahy připadajícího konkurenta P. V., a jednak tím, že nešlo o přeprodej. Nešlo proto o případ, kdy zjevná nepřiměřenost ceny vyplývá z ní samotné „na první pohled pro každého“. Žalobce svou volbu odůvodnil dlouhodobostí kontraktů s P. V., tím, že je etablovaný závodník, a svou vlastní rešerší, kdy nabízenou cenu poměřoval s cenou v České televizi a – jak vyplývá ze Zprávy o daňové kontrole - u mobilních operátorů, byť nutno přisvědčit žalovanému, že jde o rešerši laxní. Obchodní historie mezi žalobcem a P. V. však není sporná, stejně jako to, že P. V. je sám závodník a reklama na jeho závodním voze byla umístěna na značné ploše vozu (50%). Nejedná se tedy o případ, kdyby k postupu žalobce nebyl žádný racionální důvod s výjimkou zisku nedůvodné

daňové výhody. Krajský soud v této souvislosti považuje dále za podstatné, že žalobce poskytnutí reklamního plnění na závodě 24H Brno osobně ověřoval a zjevně tuto reklamu tedy považoval za významnou jak z hlediska vynaložených nákladů, tak potencionálního přínosu. Reklama na závodních autech přitom nebyla nijak vzdálená předmětu podnikání žalobce, který se v dané době zabýval nákupem, prodejem a zprostředkováním nákupu osobních aut. Obě tyto skutečnosti možné být nedbalostní zapojení žalobce do podvodu nijak nepotvrzují, spíše svědčí o opaku. Žalovaný ani správce daně je však v rámci svého komplexního hodnocení nezohlednili.

29. Krajský soud při zohlednění výše uvedeného považuje žalobní námitku za důvodnou, neboť daňové orgány neprokázaly svůj závěr o přemrštěném nadhodnocení ceny reklamy svědčícím o tom, že žalobce o svém zapojení do obchodní transakce zasažené podvodem na DPH věděl nebo vědět mohl.

30. Pro úplnost krajský soud dodává, že žalobce v rámci této žalobní námitky vyjádřil nesouhlas s tím, že za okolnost svědčící o zapojení žalobce do podvodu byly považovány hotovostní platby a nesrovnalosti v příjmových dokladech. Nesouhlas žalobce je založen pouze na jeho přesvědčení o nutnosti specifikovat a prokázat standard přiměřený obchodním operacím na reklamním trhu. Jak bylo podrobně vysvětleno výše, takovou povinnost daňové orgány nemají a zjišťování standardu přiměřeného obchodním operacím není pro posouzení věci relevantní.

#### *Námítka obledně přijetí dostatečných preventivní opatření*

31. Žalovaný podle žalobce nedostatečně zohlednil, že žalobce za celou dobu podnikání vždy řádně plnil své daňové povinnosti, nebyl u něj evidován žádný daňový nedoplatek, dodatečně stanovené DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí roku 2016 uhradil, se správcem daně vždy spolupracoval, je řádně fungujícím podnikatelem, který si zvolil dle vlastního přesvědčení obvyklou formu prezentace, jednal s dlouhodobým partnerem, ověřil si jeho registraci k dani z přidané hodnoty, ověřil si jeho solventnost a zda nemá status nespolehlivého plátce. P. V. se řadu let pohybuje v automobilovém prostředí, je majitelem závodního týmu Válek Autosport, ve kterém působí jako hlavní jezdec, je solventní. Žalobce tak postupoval dostatečně obezřetně ve smyslu judikatury správních soudů i SDEU, přesto žalovaný dospěl k závěru opačnému.

32. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný nepovažoval přijatá preventivní opatření žalobce za odpovídající zjištěným objektivním okolnostem, které svědčí o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. Uvedeným totiž žalobce mohl ověřit pouze evidenční údaje, nikoliv skutečný charakter činnosti P. V. Žalobce se podle žalovaného ve vztahu ke smlouvě z 1. 7. 2016 choval lehkomyšlně, když si neověřil přiměřenost ceny reklamního plnění. K odvolací námitce solventnosti P. V., který měl majetek velké hodnoty (drahé vozidlo) žalovaný uvedl, že se tím nijak nesnižuje riziko zapojení do podvodu (body 102 a 103 napadeného rozhodnutí).

33. Posouzení preventivních opatření je třetím krokem v algoritmu přezkumu, jak jej dovodila judikatura (viz bod 16 tohoto rozsudku). V tomto kroku leží povinnost tvrzení i důkazní na daňovém subjektu, zde tedy na žalobci. Nároky na kvalitu přijatých

preventivních opatření se odvíjí od závažnosti zjištěných okolností svědčících o vědomosti osoby povinné k dani, že se účastní transakcí zasažených podvodem, neboť jde o poslední příležitost v daňovém řízení, jak pro ni nepříznivé zjištění správce daně zvrátit; daňový subjekt „*může (musí) vylíčit jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu (rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, věc ALADIN plus, č. 3275/2015 Sb. NSS, bod 44; rozsudek ze dne 17. 9. 2015, čj. 1 Afs 219/2014-52, ve věci ROYAL ADVERTISING, bod 45; a také – i když se tomu stěžovatelka brání – rozsudek ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, věc JET GROUP*“ (viz cit. rozsudek 10 Afs 182/2018-42, bod 42)

34. Krajský soud oproti žalovanému přisvědčuje žalobci, že v nyní posuzované věci uvedl rozhodující okolnosti svědčící o jeho dobré víře a že kvalita jím přijatých preventivním opatření odpovídá zjištěným objektivním okolnostem, a to z následujících důvodů.
35. Nutno předeslat, že podvod na DPH mezi dvěma podnikateli – fyzickými osobami, je velmi specifický, neboť je jen stěží proveditelný jinak, než vědomým zapojením obou stran; nevědomá nedbalost při velmi úzké (nejužší možné) provázanosti obou aktérů připadá do úvahy pouze ve velmi výjimečných případech naprosté lehkovážnosti podvedeného daňového subjektu. Samotnou realizaci dále komplikuje to, že fyzická osoby se do role missing tradera dostane s rizikem osobní odpovědnosti za vzniklý dluh vůči finanční správě, kterého se může legálně zbavit pouze povoleným oddlužením, popř. smrtí. Snadné „zmizení ze scény“, typické pro podvodné řetězce, zde nepřipadá v úvahu. K daňovému úniku rovněž nedochází u vzdálených a těžko dohledatelných článků řetězce, ale nutně u jednoho z oněch dvou zapojených subjektů.
36. Jak již bylo vysvětleno, nároky na kvalitu preventivních opatření podmiňují zjištěné objektivní okolnosti. Za nejzávažnější objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobce o zapojení do podvodu považoval žalovaný nepřiměřenou cenu. Tak, jak byla žalovaným identifikována, však jako objektivní okolnost neobstojí (viz bod 29 tohoto rozsudku). Co se týče zbývajících okolností, tyto ve vzájemné souvislosti odpovídají nutné zvýšené obezřetnosti v míře, jakou žalobce podle názoru soudu projevil. Žalovaný žalobci vytýkal hotovostní platby, které však jsou všechny zdokumentovány a daň z nich byla uhrazena, soudu není proto zřejmé, jak s podvodem právě tento způsob placení souvisí, byť není obvyklý. Můžou však nepochybně svědčit o tom, že dodavatel žalobce neměl úplně v pořádku účastnictví. Rozložení platby do velkého počtu splátek bylo pravděpodobně skutečně motivováno snahou vyhnout se omezení limitu hotovostních plateb podle zákona č. 254/21004 Sb., a rovněž lze předpokládat, že doklady a realizované platby přesně neodpovídají a některé splátky žalobce učinil navzdory platebnímu dokladu najednou. Tyto okolnosti nasvědčují o nepoctivosti jednání obou aktérů, která mohla být směřována kamkoliv, o zasažení transakcí podvodem však nevypovídá nic. Co se týče uzavření více smluv na totéž období, které předcházejí období posuzovanému, pokud nezjistily daňové orgány, že by byl odpočet uplatňován z téhož plnění nedůvodně opakovaně, lze přisvědčit vysvětlení žalobce, že jde o svébytný druh „předsmluvní dokumentace“, což vše podporuje závěr o lehkomyšlnosti účastníků ve vztahu k dokladové

stránce jejich podnikání a k účetnictví. Nicméně, smluvním stranám zřejmě bylo jasné, co je jejich smluvní povinností, a tato byla rovněž dodržena (jak vyplývá ze zjištění daňových orgánů). Za této situace lze považovat za přiměřené, že žalobce preventivní opatření zaměřil na kontrolu plnění evidenčních povinností svého dodavatele vůči finanční správě, když popsané o možných problémech nasvědčují. Naopak nelze přisvědčit žalovanému, že uvedené zvyšuje riziko zasažení transakci podvodem na DPH v tomto konkrétním dvoustranném a dlouhodobém vztahu, ve kterém oba subjekty přiznaly a odvedly daň. Byť např. v klasickém podvodném řetězci o více člancích, skládajících se z obchodních korporací, by tytéž okolnosti o rizikovosti operací co do zasažení podvodem na DPH naopak svědčily.

37. Krajský soud dále přisvědčuje žalobci v jeho názoru na významu dlouhodobosti spolupráce s P. V. (podle zjištění žalovaného od roku 2013) a samotné osoby P. V., který byl sám závodníkem, na jehož automobilu reklama byla umístěna, a který se poskytování reklamních služeb dlouhodobě věnoval, a současně působil jako osoba finančně zajištěná, což krajský soud, na rozdíl od žalovaného, považuje za znak snižující rizikovost obchodu oproti situaci, kdyby žalobce reklamu sjednával s osobou bez vlastního finančního krytí, která by s automobilovými závody neměla žádný kontakt a spolupráce by byla jednorázová.
38. Krajský soud proto přisvědčil žalobci, že vzhledem k zjištěným objektivním okolnostem jsou jím přijatá preventivní opatření dostatečná, a žalobní námitku soud shledal důvodnou.

#### *Závěr a náhrada nákladů řízení*

39. Žalobce úspěšně napadl závěr žalovaného o nadhodnocení ceny reklamního plnění na závodě 24HBrno jako okolnosti, která svědčí o vědomosti žalobce o účasti na daňovém podvodu ve formě nevědomé nedbalosti, v důsledku čehož neobstojí závěr žalovaného o nedostatečnosti žalobcem přijatých preventivních opatřeních a tím o odpovědnosti žalobce za podvod na DPH. Závěry napadeného rozhodnutí tak nemají oporu ve spise a soud proto napadené rozhodnutí zrušil podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
40. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za tři úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení, sepsání žaloby a vyjádření ke stanovisku žalovaného podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky a třikrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s.

Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možností žalovaného.

#### **Poučení:**

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

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 30. května 2022

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu