



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: **Business Advisor, a.s.**  
sídlem Hradní 27/37, 710 00 Ostrava - Slezská Ostrava  
zastoupená advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem  
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2020, č. j. 38112/20/5300-21442-809464 a č. j. 38113/20/5300-21442-809464, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou doručenu Krajskému soudu v Ostravě dne 22. 12. 2020 domáhala zrušení dvou rozhodnutí žalovaného, uvedených ve výroku tohoto rozsudku. Rozhodnutím č. j. 38112/20/5300-21442-809464 žalovaný změnil 21 dodatečných

platebních výměrů Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 5. 2017 ohledně výše daně z přidané hodnoty, která byla žalobkyní doměřena, včetně penále, za zdaňovací období červen až listopad 2011, duben až prosinec 2012 a březen až srpen 2013 a listopad 2013. Druhým napadeným rozhodnutím č. j. 38113/20/5300-21442-809464 žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti zbývajícím dvěma dodatečným platebním výměrům, kterými správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 a září 2013 a odvoláním napadené dodatečné platební výměry potvrdil. Žalovaný odůvodnil ve všech případech doměření daně neuznáním žalobkyní nárokových odpočtů daně z přidané hodnoty na vstupu z plnění, která jí měla v rozhodných zdaňovacích obdobích poskytnout společnost Propagstorm a. s. (dále jen „Propag“), neboť transakce byla zasažena podvodem na DPH, jehož se žalobkyně vědomě účastnila. Správce daně u sporných zdanitelných plnění detekoval podvodný řetězec počínající společností E-MOTION s. r. o. (v jednom případě RC Sport s. r. o.), vedoucí ke společnosti Propag, přičemž mezi společností E-MOTION s. r. o. a Propag byly další články řetězce označované žalovaným jako středové společnosti. Řetězec končí žalobkyní. Chybějící daň byla zjištěna u společnosti Propag a středových společností. Středovými společnostmi jsou společnosti SPORT CAST s. r. o., AZ Advert s. r. o., NEDYRE s. r. o., Levimexo s. r. o., v likvidaci, DMAX s. r. o. a GEETERA s. r. o. a Route 44, s. r. o. (pro stručnost budou tyto společnosti uváděny jen ve svém základním názvu bez označení obchodní formy). Podle žalovaného byly tyto společnosti do řetězce vnořeny ryze účelově, jejich úkolem bylo mj. navýšit cenu reklamních práv před jejich přefakturací společnosti Propag a obstarávat (přímo či prostřednictvím dalších společností) hotovostní výběry peněz inkasovaných právě od společnosti Propag z bankovních účtů; tyto hotové peníze se měly posléze vracet zákazníkům společnosti Propag. Středové společnosti nepřinášely žádnou přidanou hodnotu, byly však nezbytné pro fungování podvodného řetězce.

2. Předmětné dodatečné platební výměry byly již soudem přezkoumávány, když rozhodnutí o odvolání proti nim č. j. 27401/18/5300-21442-809464 a č. j. 27893/18/5300-21442-809464 krajský soud rozsudkem ze dne 19. 12. 2019 č. j. 22 Af 31/2018 – 97 zrušil, protože přisvědčil žalobní námitce neprokázané souvislosti mezi chybějící daní a daňovým podvodem.

#### **Zjištění z daňového spisu:**

3. Vzhledem k rozsáhlosti žalobních námitek a napadených rozhodnutí krajský soud stanovisko žalovaného a příslušná zjištění z daňového spisu uvede podle potřeby u každého jednotlivého okruhu námitek; stanovisko žalovaného pouze v případě, že reaguje na novou argumentaci žalobní.
4. Na úvod krajský soud pouze stručně rekapituluje, že prvostupňová rozhodnutí vydal správce daně na základě výsledků daňové kontroly na DPH s odůvodněním, že žalobkyně neprokázala faktický výkon ekonomické činnosti, proto jí nebyl uznán odpočet, který uplatnila na základě daňových dokladů přijatých zejména za marketingové služby a poradenskou činnost. Tento závěr na základě dokazování provedeném po podaném dovolání překvalifikoval na daňový podvod ve smyslu judikatura SDEU, kterého byla žalobkyně vědomě účastna. Žalovaný se s tímto ztotožnil a žalobkyni se změnou právního názoru seznámil dne 16. 5. 2018; rozhodnutí žalovaným vydané dne 19. 12. 2019 Krajský

soud v Ostravě zrušil, jak bylo uvedeno výše. Poté byl spisový materiál doplněn o nové důkazy, jež však vedly žalovaného ke stejnému závěru, který je vtělen do nyní napadených rozhodnutí.

5. Daňový podvod spočívá podle žalovaného v následujícím. Zjištěný řetězec společností počíná společnostmi RC Sport a E-MOTION, které práva na umístění reklamy nakupovaly od jejich prvotních vlastníků (typicky sportovní kluby), kteří pro posuzovanou věc nejsou podstatní, neboť reklamní plnění poskytovaná společností Propag existovala a nejsou sporná. Společnosti RC Sport a E-MOTION, včetně společnosti AGE21 a.s., která reklamu pro společnost Propag fyzicky realizovala, jsou personálně propojené přes rodinu P. (V., M. aj.). Již zde je podle žalovaného zřejmá nadbytečnost ostatních obchodních společností, neboť tyto společnosti nikoho dalšího pro poskytování reklamního plnění nepotřebovaly, když společnost Age21 věděla, že poskytuje reklamní plnění pro Propag, zbylé dvě společnosti věděly, že mezi Propag jsou další – středové - společnosti, neboť smlouvy s nimi samy uzavíraly, a postup uvedených tří společností z „holdingu P.“ je proto ekonomicky nelogický. Středové společnosti k reklamním plněním žádnou hodnotu nepřidávaly, práva přes ně prošla jen fakturačně a jejich úlohou bylo podle žalovaného navýšit cenu (v průměru osminásobně), provést hotovostní výběry z bankovních účtů svých nebo společností v tzv. druhé linii (přes 848 milionů korun v době od dubna 2011 do konce roku 2013), které od společnosti Propag inkasovaly (kromě cca 10%, které šly společnosti RC Sport a E-MOTION) a pasivním úkolem bylo znesnadnit rozkrytí řetězce. Středové společnosti po určitý čas se správcem daně spolupracovaly, podávaly daňová přiznání, po odhalení podvodu však „zmizely ze scény“, staly se nekontaktními a jejich daňová přiznání nelze ověřit. K daňovému úniku došlo jak u těchto středových společností, tak u společnosti Propag, která si uplatnila nárok na odpočet ve výši, jež jí nenáležela, jelikož nárok na odpočet byl ovlivněn právě navýšením ceny u středových společností, ač de facto Propag nakupovala od RC Sport a E-MOTION. Společnosti Propag byla dan doměřena pro neprokázání jejích dodavatelů, což není v rozporu se zjištěním v tomto řízení, protože práva přes středové společnosti přešla pouze „papírově“, nikoliv fakticky.
6. Vědomost žalobkyně o zapojení do podvodu žalovaný dovodil zejména z pozice Ing. M. D., kterou u žalobkyně fakticky vykonával. Hlavním předmětem podnikání žalobkyně bylo totiž poskytování poradenství v otázce dotací, které však nevykonávala prostřednictvím svých zaměstnanců či společníků, neboť takovými nedisponovala, ale prostřednictvím společnosti Dědic&partneři, jež měla veškeré know-how. M. D. byl k 28. 3. 2013 jediným akcionářem žalobkyně. Za poskytnuté poradenství žalobkyně inkasovala od třetích osob z období červen až srpen 2013 částku přesahující 32 milionů Kč, společnosti Dědic&partneři přitom za toto plnění zaplatila pouze 1,2 milionu Kč. 82,23% takto svých získaných příjmů žalobkyně použila na reklamu od společnosti Propag do systému, ze kterého na hotovosti bylo vybráno uvedených přes 848 milionů Kč, jejichž osud nelze přesně zmapovat, ale z důvodu ovládnutí žalobkyně M. D. lze předpokládat, že šly právě jemu.
7. Vzhledem k tomu, že šlo o promyšlený podvod, účast žalobkyně na něm nebyla pouze nedbalostní, u které by bylo možno se zabývat preventivními opatřeními, umožňující se z odpovědnosti za podvod vyvinit, a žalovaný se proto opatřeními nezabýval.

8. Krajský soud dále pro úplnost konstatuje, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobkyni, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Soud ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.
9. Krajský soud předesílá, že žalobkyně své žalobní námitky povětšinou nekoncepovala jako polemiku s argumentací žalovaného, ale předestření vlastního názoru, často jako opakování argumentace odvolací. Pravděpodobně v důsledku toho je systematika žaloby odchylná od systematiky napadených rozhodnutí. Což s ohledem na délku (76 stran žaloby a 76 a 67 stran napadených rozhodnutí) stěžuje orientaci. Krajský soud proto pro přehlednost žalobní námitky shrnul do několika okruhů podle vzájemné souvislosti, základní osnova žaloby přitom dodržena byla. Žalobkyně nadto žalobu koncepovala většinou jako výhrady proti jednotlivostem (jednotlivým argumentačním nitkám). Krajský soud žádnou z nich nepřehlédl, nepovažuje však za nutné ani užitečné na každou reagovat výslovně, když nadto bývají s posuzovanou věcí mimoběžné, pokud napadený závěr žalovaného ob stojí co do základních kamenů, na nichž je vystavěn. Tento způsob vypořádání žalobních námitek je judikaturou Nejvyššího správního soudu obecně akceptován (viz např. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2014, č. j. 10 Afs 18/2015-48, body 34 a násl.).

#### **Procesní námitky**

10. Krajský soud se bude nejprve zabývat procesními žalobními námitkami, o kterých žalobkyně tvrdí, že jsou natolik závažné, že ve svém souhrnu měla zásadní vliv na výsledek daňového řízení, protože v případě jejich úspěchu by bylo nadbytečné se zabývat námitkami hmotněprávními.
11. Žalobkyně namítala nevedení daňového spisu správcem daně v souladu s ust. § 64 a souvisejících zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) a manipulaci se spisem vyvolávající důvodné pochybnosti o zákonnosti průběhu daňové kontroly, doplňování listin do spisu v průběhu daňové kontroly dle svévole prvostupňového správce daně, a dokonce úmyslná jednání úředních osob. Konkrétně žalobkyně vytýkala ve vedení spisu nezaevidování záznamní evidence k DPH jako součást spisového materiálu a neznámý zdroj získání této evidence, dále listiny opatřené od Policie České republiky, změnu data vložení protokolu o daňové evidenci a nezařazení druhého doplnění odvolání. Uvedená pochybení měla podle žalobkyně nepochybný vliv na výsledek řízení podle žalobkyně.
12. Podle žalovaného se nejedná o pochybení takového charakteru, která by mohla zapříčinit nezákonnost vydaných dodatečných platebních výměrů a nadto byla napravena.
13. Krajský soud ke všem námitkám týkající se porušení ustanovení o řízení předesílá, že takové vady jsou v souladu s ustanovením § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. relevantní pouze tehdy, pokud mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci. V případě, že vada řízení zcela jistě neovlivnila obsah žalobou napadeného rozhodnutí, tedy pokud by obsah rozhodnutí byl totožný, i kdyby k vadě nedošlo, neexistuje žádný vztah mezi vadou řízení a zákonností rozhodnutí a i zjištěná vada ke zrušení rozhodnutí nevede. Pro zrušení rozhodnutí postačí, že vada měla potenci ovlivnit výsledek řízení, není třeba prokazovat,

že skutečně nezákonnost rozhodnutí způsobila. Posuzování těchto vad je právní teorií i praxí připouštěno dvěma způsoby. Buď se soud zabývá tím, zda určitá skutečnost představuje vadu řízení, a posléze posuzuje, zda mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, nebo soud nejprve vyloučí možnost, že by tvrzená vada řízení mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, a přítomností vady se již nezabývá (srovnej Kühn, Z., Kocourek, T. a kol., Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluver, ČR, 2019, str. 623 a násl.). Judikatura správních soudů je v této otázce konzistentní, kdy lze citovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 2 As 322/2016 – 39, podle jehož právní věty *„zrušit rozhodnutí pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. je třeba tehdy, je-li rozumně představitelné, a to jen jako jedna z více variant toho, k čemu všemu mohlo uvedené porušení ve spojení s dalším navazujícím vývojem řízení vést, že obsah rozhodnutí o věci samé by byl v důsledku tohoto porušení jiný, a navíc nejen jiný, ale současně i nezákonný, než pokud by k porušení nedošlo“*.

14. Žalobkyně k uvedeným vadám týkající se vedení spisu tvrdí, že měla nepochybný vliv na výsledek řízení, aniž by uváděla, v čem konkrétně tento vliv spočívá, a zda a v čem má tento vliv přesah do zákonnosti napadeného rozhodnutí. Žalobkyně poukazuje na to, že *„musela dohlížet na vedení spisu“*, což nepochybně žalobkyni obtěžovalo. Nicméně žádná z tvrzených vad v sobě zjevně neobsahuje potenciál, a to ani jako jednu z variant možných řešení, že bez ní by byl výsledek řízení jiný. Nutno totiž přihlídnout k řízení v celém kontextu, a to zejména k tomu, na jakých argumentech je napadené rozhodnutí vystavěno. Závěr o přítomnosti podvodu na DPH a odpovědnosti osoby povinné k dani za tento podvod bývá zpravidla vystaven na množství indicií, které samy o sobě nejsou ani nezákonné, ani výjimečné, nicméně ve svém souhrnu nejsou vysvětlitelné jinak, než právě podvodem na DPH (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 130/2014-60 ze dne 25. 6. 2015, právní věta). Z tohoto důvodu i tvrzená procesní pochybení, aby byla způsobila být vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. s důsledkem zrušení napadeného rozhodnutí, musí být přezkoumávána touto optikou, tedy musí z nich vyplývat, že při jejich absenci by mozaika indicií o podvodu byla jiná, což žalobkyně netvrdí a z uvedeného bez dalšího nevyplývá. Krajský soud považuje za nepředstavitelnou možnost, že by tvrzené vady řízení mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí, přítomností vady se proto nezabýval a žalobní námitky shledal nedůvodnými.
15. Žalobkyně namítala provádění úkonů daňového řízení včetně skončení daňové kontroly podjatými úředními osobami. Dále nezákonné zahájení i ukončení daňové kontroly v rozporu s § 88 odst. 4 daňového řádu, neprojednání zprávy o daňové kontrole s žalobkyní, nedoručení zprávy o daňové kontrole žalobkyni, ukončení daňové kontroly před námitkou podjatosti úředních osob. Žalobkyně tvrdí, že v důsledku těchto pochybení byla prvostupňová rozhodnutí vydána jako neodůvodněná a zcela nepřezkoumatelná.
16. Při posouzení námitky nezákonného ukončení daňové kontroly neprojednáním zprávy o daňové kontrole a jejího nedoručení žalobkyni krajský soud vyšel z judikatury správních soudů, která se k institutu projednání zprávy o daňové kontrole, zejména ve vazbě na zavedení institutu seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolních zjištění, které samotnému projednání zprávy o daňové kontrole předchází (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu), opakovaně vyjadřovala s následujícími závěry. Projednání zprávy o daňové kontrole primárně slouží pouze k seznámení daňového subjektu s konečným

stanoviskem správce daně a v této fázi již nelze navrhopat další důkazy a uvádět nové skutečnosti, nemůže také dojít ke změně výsledku kontrolního zjištění. Opravným prostředkem, který slouží účastníkům řízení k tomu, aby rozporovali, resp. bojovali proti skutkovým a právním závěrům učiněným správcem daně při daňové kontrole, je primárně odvolání proti § 109 a násl. daňového řádu, které je ovládáno apelačním principem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018- 48 a judikatura zde citovaná, zejm. body 56 a 57). I případné pochybení správce daně při ukončení daňové kontroly podle § 88 odst. 5 daňového řádu ve světle shora uvedeného proto nemůže představovat takový zásah do procesních práv žalobkyně, který by sám o sobě měl za následek nezákonnost napadených rozhodnutí, když možnost obrany je dána v odvolacím řízení, kterou žalobkyně využila. Nyní netvrdí nic, v čem by i případné procesní pochybení správce daně pro ukončování daňové kontroly jí zabránilo uplatnit svá konkrétní procesní práva v odvolacím řízení.

17. Žalobkyně dále tvrdí nezákonné ukončení daňové kontroly pro její neprojednání, když se z projednání omluvila, protože vznesla námitku podjatosti vůči úřední osobě Ing. I. K., která nebyla vyřízena, a v důsledku čehož nemohly být podle § 77 odst. 3 daňového řádu činěny jiné, než bezodkladné úkony, mezi které ukončení zprávy o daňové kontrole nepatří. Přesto ředitel sekce Ing. O. sdělil žalobkyni, že neexistuje důvod pro neprojednání zprávy o daňové kontrole v nařízeném termínu, a daňovou kontrolu ukončil nákladním způsobem.
18. Na tvrzené pochybení plně dopadají výše citované závěry. Nic z toho, co žalobkyně uvedla, nebylo nemožno zhojit v odvolacím řízení, když žalobkyně odvolání podala a proti závěrům, ze kterých vycházejí dodatečné platební výměry, brojila. Nadto, podle § 77 odst. 3 daňového řádu, zákaz činit úkony platí pro úřední osobu, o jejíž nepodjatosti jsou pochybnosti, zde však daňovou kontrolu ukončila osoba odlišná. Tvrzené procení pochybení tedy nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí, přítomností vady se i v tomto případě soud více nezabýval a žalobní námitky shledal nedůvodnými.
19. Žalobkyně dále napadá nezákonné zahájení daňové kontroly, což má mít vliv na uplynutí lhůty pro stanovení daně, neboť daňová kontrola byla fakticky zahájena až dne 15. 4. 2015. Žalobkyně namítá, že protokolem o zahájení daňové kontroly dne 30. 6. 2014 nebyla daňová kontrola zahájena fakticky, nýbrž pouze formálně, a to s ohledem na průběh jednání, kdy se jednalo o pouhé vyplňování předpřipraveného formuláře protokolu. Žalobkyně tvrdí, že v důsledku toho pro zdaňovací období červen až prosinec 2011 a leden až únor 2012 marně uplynula lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu.
20. K uvedené námitce se vyjádřil krajský soud již ve svém předchozím rozsudku č. j. 22 Af 31/2018 – 97 v bodu 9, od kterého nemá důvod se odchýlit a proto zde pouze opakuje, že předmětem sporu je zákonnost rozhodnutí o doměření daně za zdaňovací období počínaje červnem 2011. Běh tříleté prekluzivní lhůty tak v souladu s § 148 odst. 1 daňového řádu a podmínkami pro podávání daňových přiznání podle zákona o DPH, započala pro nejstarší zdaňovací období běžet 25. 7. 2011 a pro další zdaňovací období pak dále vždy 25. dne v následujícím měsíci. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, běží lhůta pro

stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. V přezkoumávané věci byla daňová kontrola podle daňových orgánů zahájena dne 30. 6. 2014, tedy ještě v průběhu tříleté prekluzivní lhůty pro všechna zdaňovací období, o která v tomto soudním přezkumu jde. Žalobkyně proti tomuto okamžiku namítala, že události ze dne 30. 6. 2014 nemohly mít za následek běh nové lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 3 daňového řádu, protože podle jejího názoru nebyla ten den daňová kontrola zahájena fakticky, ale toliko formálně. Ve vztahu k daňové kontrole podle daňového řádu shrnul Nejvyšší správní soud dosavadní judikaturu v rozsudku ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 – 21, ve kterém konstatoval, že daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu, případně jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Teprve takto kvalifikovaný úkon pak má za následek přerušování lhůty pro stanovení daně a započítání běhu nové tříleté prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Jak se podává z obsahu daňového spisu, tak dne 30. 6. 2014 vskutku proběhlo jednání u správce daně za účasti jednatele žalobkyně, při kterém byl jednatel žalobkyně seznámen se zahájením daňové kontroly, včetně toho, jaké daně a jakých zdanitelných období se týká. Správce daně také začal zjišťovat skutečnosti rozhodné pro daňovou povinnost. Daňové doklady mu nebyly předloženy s ohledem na jejich zajištění policejním orgánem. Podle přesvědčení krajského soudu byly úkony při zahájení daňové kontroly dostačující pro závěr, že daňová kontrola nebyla zahájena toliko formálně pouze za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty, naopak jednáním ze dne 30. 6. 2014 byla zahájena řádně a podle § 148 odst. 3 daňového řádu došlo v důsledku jejího zahájení k počátku běhu nové lhůty do 30. 6. 2017. K dalšímu prodloužení o 1 rok pak došlo v důsledku oznámení prvostupňových dodatečných platebních výměrů žalobkyni, a protože v průběhu této prodloužené lhůty nabyla odvolací rozhodnutí právní moci, k zániku práva stanovit daň dosud nedošlo. Oproti žalobkyni pak krajský soud neshledává žádný vliv na běh této prodloužené lhůty v souvislosti s postupem žalovaného při vyřizování žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledkům odvolacího řízení.

21. Dále žalobkyně namítla nezákonný postup správce daně co do ukončení odvolacího řízení v souvislosti s nezákonným zastavením řízení o žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ke zjištěným skutečnostem. Žalobkyně se dovolává toho, že v prvním odvolacím řízení žalovaný vydal dne 16. 5. 2018 písemnost označenou jako Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a Výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ve lhůtě 15 dnů. Žalobkyně považovala tuto lhůtu za nepřiměřeně krátkou s ohledem na délku odvolacího řízení, a proto požádala o její prodloužení, k čemuž však nedošlo rozhodnutím z 30. 5. 2018.
22. Krajský soud souhlasí s žalobkyní, že seznámení se s výsledky odvolacího řízení podle § 115 daňového řádu není toliko formálním úkonem, ale naopak umožňuje daňovému subjektu hájit svá procesní práva. K tomu však žalobkyně v tomto případě měla dostatečný prostor bez ohledu na výše uvedenou výzvu, když nyní posuzované rozhodnutí bylo vydáno až 15. 10. 2020, i případné pochybení žalovaného neprodloužení lhůty tak nemohlo vést k nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

23. Další skupina žalobních námitek se týká dokazování. V souvislosti s touto námitkou žalobkyně namítá porušení zásady dvojinstančnosti řízení, když žalovaný provedl de facto nové dokazování.
24. K uvedené otázce se vyjádřil již dne 14. 4. 2009 rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení pod č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, kdy uvedl mj., že „*dvojinstančnost řízení zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou nápravy a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm (...)* Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznamena, že po druhém stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí. Odvoláním se daňový subjekt právě té změny dovolává, a pokud požaduje změnu rozhodnutí, logicky z takového požadavku plyne i možnost odlišného věcného závěru. Je také třeba připomenout, že zásada dvojinstančnosti nese určitá omezení i daňovému subjektu. Je to řízení před správcem daně prvního stupně, které slouží ke zjištění skutečného stavu věci.“ K výkladu zásady dvojinstančnosti řízení se shodně vyjádřil Nejvyšší správní soud též např. rozsudku ze dne 27. 10. 2005, č. j. 2 As 47/2004 – 61, Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/04 ze dne 26. 4. 2005, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 Afs 121/2014 – 60, nebo č. j. 1 Afs 28/2017 – 25 ze dne 16. 5. 2017. Krajský soud proto uzavírá, že žalovaný dokazováním k doplnění podkladů pro rozhodnutí a odstranění vad řízení postupoval plně v souladu s ust. § 115 odst. 1 daňového a k porušení dvojinstančnosti řízení nedošlo.
25. Žalobkyně namítá nezákonné použití prostorových odposlechů a záznamů e-mailových zpráv, které se staly obsahem daňového spisu z vůle žalovaného, jejichž použití je v daňovém řízení absolutně vyloučeno. Na provedené dokazování a jeho výsledky měly podle skutečnosti zásadní význam.
26. Krajský soud ověřil v obou napadených rozhodnutích, že nejsou vystavěny na skutečnostech zjištěných jen z odposlechů a záznamů e-mailových zpráv získaných z trestního spisu. Pokud žalovaný založil do spisu uvedené podklady z trestního řízení, nemělo to vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
27. Žalobkyně namítla neustanovení jí zástupce podle § 26 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) z důvodu, že jak na žalobkyni, tak na její statutární orgán Ing. B. P., byla podána obžaloba, což je situace předvídané uvedeným ustanovením, protože je dán střed zájmů žalobkyně a jejího statutárního orgánu. Tutéž situaci řeší § 34 odst. 4 trestního řádu (správně zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob) ustanovením opatrovníka, žalobkyni přes její námítky nebyl zástupce v daňovém řízení ustanoven.
28. Žalovaný v napadených rozhodnutích (body 145 až 147) uvedl, že daňový řád neobsahuje žádné ustavení, které by mělo srovnatelný význam jako uvedené ustanovení pro trestní řízení proti právnickým osobám, z čehož lze dovodit, že zákonodárce považoval případnou kolizi za interní záležitost právnické osoby. U žalobkyně podle

žalovaného nenastala situace, kdy by žalovaný byl povinen jí zástupce ustanovit z důvodu neexistence osoby oprávněné za ni jednat.

29. Krajský soud se tímto posouzením ztotožňuje.
30. Podle § 34 odst. 1 zákona č. 418/2011 Sb., *za právnickou osobu činí v řízení úkony ten, kdo je k tomu oprávněn v řízení před soudem podle občanského soudního řádu. Tato osoba musí prokázat své oprávnění k činění úkonů za právnickou osobu. Podle čtvrtého odstavce, činit úkony v řízení nemůže osoba, která je obviněným, poškozeným nebo svědkem v téže věci. Pokud je v průběhu řízení zjištěna tato skutečnost, předseda senátu a v přípravném řízení státní zástupce vyzve právnickou osobu, aby určila k provádění úkonů v dalším řízení jinou osobu; k určení takové osoby jí stanoví lhůtu zpravidla v délce 7 dnů. Podle odstavce pátého, není-li osoba uvedená v odstavci 4 určena ve stanovené lhůtě, nebo právnická osoba nemá osobu způsobilou činit úkony v řízení, popřípadě právnické osobě nebo jejímu zmocněnci prokazatelně nelze doručovat písemnosti, předseda senátu a v přípravném řízení soudce ustanoví právnické osobě opatrovníka. Osobu lze ustanovit opatrovníkem jen s jejím souhlasem. Opatrovníkem nelze ustanovit osobu, o níž lze mít důvodně za to, že má takový zájem na výsledku řízení, který odůvodňuje obavu, že nebude řádně hájit zájmy právnické osoby. Usnesení o ustanovení opatrovníka se oznamuje tomu, kdo je ustanovován opatrovníkem, a nevylučuje-li to povaha věci, též právnické osobě.*
31. Zákon o odpovědnosti právnických osob výslovně upravuje situaci v řízení, kdy je obviněna osoba, která jedná za právnickou osobu, vůči níž se řízení vede. Tato úprava reflektuje předmět trestního řízení. V daňovém řízení podobná úprava chybí, což je pochopitelné, když daňové řízení není řízením trestním a jeho předmětem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení jejich úhrady (§1 odst. 2 daňového řádu), nikoliv určení trestní odpovědnosti právnických osob, ve kterém skutečně ke kolizi zájmu v takovém případě dochází či dojít může. U žalobkyně nenastala situace, kdyby její statutární orgán neměl způsobilost jednat jejím jménem nebo bylo sporné, kdo je k tomu oprávněn, což jsou důvody pro obligatorní ustanovení zástupce podle § 26 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Žalovaný proto správně žalobkyni zástupce neustanovil a námitka důvodná není.
32. Žalobkyně namítla porušení § 92 odst. 7 daňového řádu, ukládající správci dně určení prokázaných a neprokázaných skutečností, včetně příslušných důkazních prostředků, a hodnocení důkazů uvést v úředním záznamu. Žalobní námitku žalobkyně koncipovala obecně, shrnujíc předchozí výtky k dokazování. Krajský soud k ní taktéž obecně uvádí, že žádné takové pochybení nezjistil, neboť správce daně i žalovaný dostaly své povinnosti seznámit žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi jak v řízení před správcem daně, tak před žalovaným, a s provedenými i neprovedenými důkazy se vypořádaly. Ani tato námitka důvodná není.

### Hmotněprávní námitky

#### A. prokazování standardu obchodních transakcí

33. Žalovaný shledal vědomou účast žalobkyně na podvodu (body 135 a 140 napadeného rozhodnutí I. i II.). Žalobkyně své hmotněprávní námitky směřovala zejména do subjektivní stránky. Námitky v tomto směru však mají základ i v samotné existenci podvodu. Žalobkyně v této souvislosti namítla neprokázání standardu předmětných

obchodních operací. Ten musí být podle žalobkyně s ohledem na judikaturu SDEU u českých soudů předmětem dokazování, tak, aby byl plně přezkoumatelný. Žalobkyně argumentovala rozsudkem Krajského soudu v Plzni č. j. 57 Af 7/2014-125.

34. Žalobkyně se v tomto 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 nároklujícím odpočet alespoň mohly vyvolat pochybnosti o ne-podvodnosti transakce, což Nejvyšší správní soud vysvětlil např. v rozsudku ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, zejm. body 39 a 40, dovozující alespoň nedbalostní zavinění nutné k odepření nároku na odpočet: „*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“ (takto v bodě **Error! Reference source not found.** 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 věděl 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“* (zdůraznění podtržením provedl krajský soud).*
35. 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, již se účastní, není zasažena podvodem na DPH, nikoliv z hlediska dodržení standardu zjištěných okolností.

#### *Trasování reklamních plnění*

36. Závěr daňových orgánů o existenci podvodu je vystavěn zejména na navýšení cen reklamních plnění u tzv. středových společností ve spojení s finančními toky mezi nimi. Žalovaný považoval za okolnost svědčící o zasažení posuzovaných transakcí podvodem masivní navýšení cen u středových společností v rozmezí 2,04x až 29,5x za totožný předmět reklamního plnění, bez přidání jakékoliv hodnoty, ke kterému docházelo skokově

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

v momentě, kdy práva přecházela přes středové společnosti (body 71 až 74 napadených rozhodnutí I. a II.); žalovaný průměrné navýšení vypočetl na osminásobek.

37. Žalobkyně zpochybnila, že se jedná o tatáž reklamní práva s poukazem na závěry společnosti A Consult Plus spol. s r. o., které se s ohledem na stav smluvní dokumentace podařilo zpracovat pouze 10 – 20 % sjednaných reklamních plnění. Nelze tedy vyjít ze shodnosti všech reklamních plnění. Podle žalobkyně její námitka zůstala nevypořádána, přičemž rozporovala úřední záznam z 27. 3. 2020 č. j. 1252781/20/3201-61561-803314, ze kterého žalovaný vycházel, jehož přílohou je mj. smluvní dokumentace včetně naprosté většiny faktur u jednotlivých reklamních akcí.
38. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že provedl rozbor smluvních podkladů, ze kterého je zřejmé, že ačkoliv byl předmět jednotlivých na sebe navazujících smluv totožný, cena, kterou hradila společnost Propag svým dodavatelům za reklamní práva, byla vždy mnohonásobně vyšší, než za kolik tyto práva pořizovali její dodavatelé u společnosti RC Sport a E – MOTION. Ve zbytku odkázal na napadená rozhodnutí.
39. Krajský soud v daňovém spise ověřil, že se v něm nachází úřední záznam ze dne 27. 3. 2020, jehož přílohou je DVD obsahující smlouvy o převodních reklamních právech uzavřené postupně mezi společnostmi tvořícími zjištěný řetězec, tedy počínaje smlouvami mezi žalobkyní a společností Propag, dále smlouvy uzavřené mezi Propag a středovými společnostmi a dále mezi těmito dodavateli a společnostmi RC Sport a E-MOTION. Obsah úředního záznamu tedy odpovídá tomu, co žalovaný uvedl ve shora citovaných odstavcích napadeného rozhodnutí. Dále krajský soud v daňovém spise zjistil posudek společnosti A Consult plus spol. s r. o. Tímto posudkem není v napadených rozhodnutích argumentováno a ve spise se nachází toliko výhrada žalobkyně vůči němu; zmíněn je u vypořádání odvolací námitky žalobkyně týkající se návrhu na nové dokazování k ceně obvyklé, a to tak, že se o něj nijak žalovaný nebude opírat, neboť svou vlastní analýzu mapující navýšení ceny považuje za stěžejní, přičemž otázka, zda cena byla či nebyla pro žalobkyni obvyklá, nebyla žalovaným zkoumána pro nadbytečnost (viz bod 194 napadených rozhodnutí). Krajský soud považuje zjištění žalovaného za podložená daňovým spisem a vypořádání odvolací námitky žalobkyně tímto za dostatečné.
40. Žalobkyně v žalobě neuvedla, v čem se navzájem liší reklamní plnění v převodních smlouvách, ze kterých žalovaný vycházel, a proč je nejde o totéž plnění, které nelze porovnávat, když žádné rozpory nezjistil ani krajský soud. Neuvedla ani, zda tyto údajné rozpory ovlivňují závěr o navýšení. Námitka je tak nedůvodná, když pouhé konstatování společnosti A Consult Plus spol. s r. o., že dohledala pouze 10-20% smluvní dokumentace, nemůže zpochybnit smluvní dokumentaci shromážděnou a posuzovanou daňovými orgány.

#### *Cena reklamních plnění*

41. Žalobkyně dále namítá závěry žalovaného týkající se ceny posuzovaného reklamního plnění, a to ve dvou aspektech. Předně namítá, že se jedná o cenu obvyklou, a proto není možno, aby byla neúměrně navýšena, v tomto směru poukazuje na odbornost této otázky, kterou měl posoudit znalec, když stanovit obvyklou cenu reklamy je extrémně složité. Druhým aspektem je závěr o navýšení této ceny při přeprodeji

reklamních práv v řetězci. Podle žalobkyně žalovaný navýšení pouze presumuje, nikoliv dokazuje, přičemž není-li navýšení, není zde ani z čeho generovat tzv. vratky, které jsou stěžejní pro závěr o existenci podvodu. Žalovaný nezohlednil, že reklama Propag byla jedinečná, neboť reklamní práva klubu byla převedena třetí osobě, a tedy je žalobkyně nemohla poptávat přímo u klubu a nadto tak činit ani nechtěla, což ji nelze vyčítat. Žalovaný nezajistil výslech stěžejní osoby P. P.

42. Krajský soud nesdílí skepsi žalobkyně k tomu, že se navýšení při přeprodeji reklamních práv pouze presumuje, nikoliv dokazuje, neboť navýšení vyplývá právě z porovnání smluv, které uzavíraly společnosti E-MOTION a RC Sport se sportovními kluby a za které je nakupovala společnost Propag od středových společností (v podrobnostech viz body 71 až 74 napadených rozhodnutí). Navýšení, včetně hotovostních výběrů, žalovaný dovedl ze shromážděných podkladů pro rozhodnutí. Judikatura správních soudů je konstantní v závěru, že navýšení ceny plnění bez přidané hodnoty je jedním z charakteristických znaků podvodu, přičemž není podstatné, že se tak stalo na vzdálenějších článcích dodavatelského řetězce (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2020 č. j. 6 Afs 154/2020 – 47, nebo ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 126/2021 – 41, bod 19 odůvodnění). Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že za normálního běhu okolností skutečně nemohla vědět o obchodních vztazích svého dodavatele, posuzované transakce však nejsou běžné, a to minimálně pro roli M. D., jehož osoba žalobkyni s podvodným řetězcem spojuje.
43. Tvrzená obvyklost ceny plnění není relevantní. Napadená rozhodnutí jsou vystavěna nikoliv na argumentu absolutně vysoké ceny, ale právě na zjištěném bezdůvodném skokovém navýšení ceny posuzovaných reklamních plnění u středových společností. Žalobkyni citovaná judikatura je mimoběžná, neboť v rozsudku Krajského soudu v Ostravě č. j. 25 Af 79/2019 – 150 z 5. 8. 2020 a v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 80/2007 – 105 z 31. 3. 2009 je předmětem posuzování daň z příjmů právnických osob, kde je na cenu plnění nahlíženo z jiného úhlu pohledu, a zbývající žalobkyni poukazované rozsudky se sice týkají podvodu na DPH, nicméně za situace, kdy neobvyklost ceny byla jako objektivní okolnost kladena k tíži daňovému subjektu. V nyní posuzované věci tomu tak není, neboť žalobkyni není přičítána k tíži absolutní výše ceny. Skokové navýšení cen je jako objektivní okolnost svědčící o jejím vědomém zapojení do podvodu žalobkyni přičítání zprostředkovaně skrz společnost Dědic&partneři (Value Consulting a.s.), resp. osobu M. D. (viz shrnutí v bodě 6 tohoto rozsudku).
44. Žalovaný se vypořádal s námitkou žalobkyně ohledně navržených znaleckých posudků ke stanovení ceny obvyklé a vypořádal se rovněž se znaleckými posudky, které jsou součástí daňového spisu pro stanovení nadhodnocení ceny posuzovaných plnění. Návrhy znaleckých posudků společnosti PROSCON, s. r. o., dále znalce dr. Ing. Vítězslava Hálka, MBA, Ph.D a společnosti Ostravská znalecká a.s. žalovaný nepovažoval za účelné ani potřebné, jelikož není ve zde řešené věci stěžejní, zda žalobkyně nakupovala od společnosti Propag reklamní služby za ceny obvyklé či nikoliv. Žalovaný uvedl, že „otázku, zda cena pro odvolatele byla či nebyla cenou obvyklou, resp. zda odvolatel nakupoval reklamní služby za ceny, které byly či nebyly nadhodnocené, odvolací orgán nezkoumal, jelikož tato otázka nemá ve zde řešené věci zásadní význam – stěžejní je z pohledu odvolacího orgánu to, zda bylo plnění od společnosti Propagstorm zasaženo podvodem a zda o podvodu odvolatel

*věděl nebo alespoň vědět mohl, viz výše bod [177]. Odvolací orgán se proto nebude nijak dále opírat o znalecký posudek č. 23/2017, jelikož za stěžejní stran popisu podvodného řetězce považuje svou vlastní analýzu mapující navýšení ceny reklamních práv v řetězci (u středových společností). Není tedy nutné se ani zaobírat kontraanalýzou odvolatele (zřejmě jde opět o část obhajoby Ing. M. D.) ke znaleckému posudku č. 23/2017. Jinými slovy: není důležité, aby odvolatel nakupoval reklamu za cenu obvyklou či nikoliv, podstatné je, zda bylo plnění dosaženo podvodem. Z výše uvedených důvodů shledal odvolací orgán důkazní návrh odvolatele jako nadbytečný“ (viz bod 192 napadených rozhodnutí).*

45. Krajský soud připomíná, že nadbytečnost důkazu je jedním z akceptovatelných důvodů, pro které jej správní orgán, resp. správce daně, nemusí provést, jak uvedl Ústavní soud v nálezu již dne 8. 12. 2009 sp. zn. I ÚS 118/09.
46. Krajský soud s názorem žalovaného souhlasí. V posuzované věci byla stěžejní skutečnost, zda v řetězci došlo u středových společností u týchž plnění k jejich skokovému navýšení, které nemělo žádnou přidanou hodnotu. Není relevantní, zda toto navýšení bylo skutečně přesně osmiprocentní v průměru nebo se jednalo o navýšení pohybující se kolem této hodnoty, podstatné je, že k němu došlo. Tento závěr nevyžaduje podle názoru krajského soudu znalecké zkoumání a postačí žalovaným provedená analýza, když významná není obvyklost dosahovaných cen, ale to, že došlo k jejich navýšení. Konečně žalobkyně ani netvrdí, že by k navýšení nedošlo, pouze má za to, že k posouzení ceny měly být zpracovány znalecké posudky, přičemž poukazuje na některé aspekty, které s navýšením souvisí, tedy to, že cena, za kterou nakupovali první společnosti v řetězci, tedy RC sport a E-MOTION může být cenou pokrivenou, když tyto nakupovaly přímo od sportovních klubů. I v případě pravdivosti tohoto argumentu by nebyl způsobit ovlivnit žalovaným zjištěnou konstrukci podvodu, neboť přehlíží, že ono skokové navýšení je zasazeno do celého kontextu dalších zjištění, např. toho, jakým způsobem středové společnosti fungovaly, když byly vyslechnuty jejich statutární orgány, kde následně docházelo k výběrům velkého množství zaplacených peněžních prostředků získaných z cen reklamy a jakým způsobem bylo s nimi naloženo, v neposlední řadě nelogičnost celého přeprdeje s ohledem na propojení jednotlivých společností. Krajský soud se neztotožnil ani s úvahou žalobkyně, že pokud by reklamní plnění koupila za cenu obvyklou, nevznikly by „vratky“ a systém by byl neufinancovatelný. Úvaha není logická. Dovedeno do extrému lze říct, že i obvyklá cena, je – li sjednána v řetězci, který je podvodný, a proto v něm dochází k bezdůvodnému navýšení původně ceny extrémně nízké, je schopna takový řetěze financovat, protože podstatné je ono navýšení. Úvaha je navíc pouze spekulativní, neboť vznik daňového úniku a s ním související tok finančních prostředků a financování řetězce byl žalovaným přesně popsán. Krajský soud proto uzavírá, že ani tato námitka není důvodná.
47. Otázka, zda žalobkyně mohla a chtěla nakupovat reklamní plnění přímo od klubu, je v této souvislosti bez významu, protože na možnosti nakupovat reklamní plnění přímo od sportovních klubů není závěr o vědomosti žalobkyně o zapojení do podvodu vystavěn.

### *Ekonomický přínos reklamy*

48. V napadených rozhodnutích vystavěl žalovaný svůj závěr o vědomém zapojení žalobkyně do podvodu na třech základních skutečnostech. První je postavení Ing. M. D., druhým je vztah mezi společnostmi Dědic & partneři a žalobkyní a třetím je portfolio výdajů žalobkyně. Třetí skutečnosti se týkají další žalobní námitky žalobkyně, která tvrdí, že reklama byla ekonomicky přínosná, což dokládala žalovanému předloženou zprávou o odhadu fair value, kterou měl rovněž posoudit znalec. Vyloučila, že se o přínos reklamy nezajímala. Investice do reklamy je investicí do goodwillu, který žalobkyně měla, ačkoliv žalovaný bezdůvodně tvrdí opak.
49. Podle žalovaný pro zapojení žalobkyně do podvodu svědčí, že vynakládala na reklamu 82 % příjmů, ačkoliv obvyklý rozsah je 10 - 20 % příjmů, a to bez marketingového plánu, který lze při tak masivní investici do reklamy předpokládat. Žalobkyně podle žalovaného sázela pouze na jednu kartu a žalovanému není známo, že by vložené prostředky vyhodnocovala. Dále jí pak přičítá k tíži, že reklama byla koncipována tak, že žalobkyni nebylo možno zastihnout. Žalobkyně sídlí na virtuálním sídle a faktické sídlo nemá, nemá webové stránky a logo ani neobsahuje telefonní kontakt, pokud tedy divák chtěl žalobkyni kontaktovat, neměl jak. Z investic do reklamy byly generovány tzv. vratky, z nichž velká část měla připadnout právě Ing. D.
50. I kdyby byl nepodložený závěr žalovaného o tom, že žalobkyně nevyhodnocovala vložené prostředky, který však v napadené rozhodnutí absentuje, žalovaný pouze uvádí, že mu není známo, zda žalobkyně vyhodnocovala ekonomický přínos reklamy, jednalo by se pouze o dílčí pochybení, které by na správnost celkového závěru o vědomém zapojení žalobkyně do podvodu neměl vliv. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádal s námitkou žalobkyně, že existují společnosti, které do reklamy investují i více než žalobkyní vynakládaných 82 %, např. společnost Air bank a společnost Google, a to tak, že poukázal na odchylky mezi koncepcemi těchto reklam, kde zdůraznil právě to, že reklama žalobkyni nemohla umožnit, aby byla svými potenciálními zákazníky kontaktována. Žalobkyně nesporně, že neměla webové stránky a současně měla pouze virtuální sídlo, a krajský soud souhlasí s názorem žalovaného, že tato kombinace prakticky znemožňuje, aby potenciální zákazník žalobkyni vyhledal. Je pravdou, že v případě poskytování poradenství, tedy nehmotného produktu, není zapotřebí disponovat rozsáhlými prostory, jak by tomu bylo, kdyby například žalobkyně vyráběla průmyslové výrobky. Nicméně alespoň minimální prostor, ve kterém by se žalobkyně se svými klienty mohla setkat, lze předpokládat, což je závěr natolik obecný, že k němu není třeba dokazovat, a to ani na úrovni soudního řízení.
51. Žalobkyni ani není vyčítáno, že neobstarala nebo nepožadovala marketingový plán po paní K. a O. a není tak rovněž relevantní, zda tyto měly příslušné ekonomické, jak žalobkyně v této souvislosti, byť na jiném místě žaloby, namítá. Soud nesouhlasí ani s námitkou, že o ekonomickém přínosu reklamy měl být zpracován znalecký posudek. Žádná z úvah, které žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí uvedl, není úvahou vyžadující odborné znalosti, které žalovaný (či správce daně) nemá, což je podle § 95 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, předpoklad pro ustanovení znalce. Žalovaný v souvislosti s ekonomickým přínosem reklamy pro žalobkyni za skutečnost prokazující její vědomé zapojení do podvodu považoval způsob, jakým investovala masivní částky do reklamy, tedy že u ní chyběl marketingový plán, ze kterého by bylo zřejmé,

proč propagovala své obchodní jméno zrovna na sportovních akcích a nikde jinde, proč zrovna tato forma marketingové komunikace byla zvolena jako nejvhodnější a koho má oslovit, když současně žalobkyni bylo obtížné vyhledat pro absenci sídla a absenci komunikačního kanálu (viz body 126 a 127 napadených rozhodnutí), a to vše za situace, kdy žádný ze zástupců odběratelů žalobkyně nevedl, že by se o její existenci dozvěděl na základě reklamy (viz bod 128 napadených rozhodnutí). Taková úvaha je úvahou logickou, bez nutnosti speciálního vzdělání, a tedy znaleckého zkoumání. Ani tato žalobní námitka není důvodná.

*Námítka ke způsobu poskytování poradenství žalobkyní*

52. Žalobkyně dále namítala, že neměla jen nehmotné výstupy své činnosti. Poukázala na dokumentaci vůči společnosti PRAGOIMEX a VOSTAV MORAVA a.s. a žalovaným nezákonně pomínuté svědky.

53. Při zodpovězení této námítka je nutno vyjít ze zjištění žalovaného, že žalobkyně byla fakticky společností Ing. M. D., s čímž se krajský soud ztotožňuje. Jednak Ing. D. potvrzoval realizační detaily reklamy za žalobkyni a jednal s žalobkyninými odběrateli, jednak Ing. M. byl akcionářem žalobkyně. Současně, ačkoliv poradenskou činnost žalobkyně poskytovala výlučně prostřednictvím společnosti Dědic&partneři, inkasovala společnost Dědic&partneři od žalobkyně pouze 1,2 milionů Kč a za tytéž služby žalobkyně obdržela 32 milionů Kč; 82% takto získaných příjmů žalobkyně investovala do posuzované reklamy v řetězci, kde u středových společností došlo k masivnímu výběru hotovosti. To vše žalovaný považoval za skutečnosti svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do podvodu, a otázka, zda výstupy poradenské činnosti byly či nebyly zachyceny v hmotné podobě, je otázkou podružnou, neuzpůsobilou nijak ovlivnit shora popsané schéma podvodu. Krajský soud i případné opomenutí vyslechnutí žalobkyniných uváděných svědků o této skutečnosti nepovažuje za vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť pro závěr o vědomém zapojení žalobkyně do podvodu svědčí zcela jiné skutečnosti, které obstojí samy o sobě.

*K chybějící dani, absenci příčinné souvislosti, duplicitnímu výběru daně a absenci porušení daňové neutrality, vědomost žalobkyně o podvodu, Kadamo*

54. Jak bylo uvedeno výše, chybějící daň a porušení daňové neutrality žalovaný identifikoval a popsal v celém souboru skutečností. Do něj patří nedůvodné zapojení středových společností, u kterých došlo k navýšení ceny, ačkoliv společnosti RC Sport a E-MOTION, včetně společnosti AGE21 a.s., která reklamu pro společnost Propag fyzicky realizovala, jsou personálně propojené přes rodinu P. (V., M. a J.), a společnosti Age21 proto věděla, že poskytuje reklamní plnění společnosti Propag, a zbylé dvě společnosti věděly, že mezi nimi a společností Propag jsou středové společnosti, neboť smlouvy s nimi samy uzavíraly, a jejich postup je proto ekonomicky nelogický. Středové společnosti k reklamním plněním žádnou hodnotu nepřidávaly, práva přes ně prošla jen fakturačně, prováděly hotovostní výběry z bankovních účtů svých nebo společností v tzv. druhé linii. Po odhalení podvodu se tyto staly se nekontaktními a jejich daňová přiznání nelze ověřit. K daňovému úniku došlo podle žalovaného jak u těchto středových společností, tak u společnosti Propag, která si uplatnila nárok na odpočet ve výši, jež jí nenáležela, jelikož nárok na odpočet byl ovlivněn právě navýšením ceny u středových společností, ač de facto Propag nakupovala od RC Sport a E-MOTION. Společnosti Propag byla daň doměřena

pro neprokázání jejích dodavatelů, což podle žalovaného není v rozporu se zjištěním v tomto řízení, protože práva přes středové společnosti přešla pouze „papírově“, nikoliv fakticky. (viz zejména body 108 až 111 napadeného rozhodnutí).

55. Tím se žalovaný vypořádal s výtkou krajského soudu v předchozím zrušujícím rozsudku o absenci chybějící daně. Krajský soud se tímto posouzením ztotožňuje a shledává ho zcela logickým. Lze přitom poukázat na košatost možných podvodů na dani a s tím souvisejícími specifickými při identifikaci chybějící daně. Judikatura správních soudů chybějící daň neshledává pouze v prosté situaci, kdy některý z článků řetězce nesplní svou daňovou povinnost, ale trvá na dostatečném ozřejmění, že chybějící daň je důsledek podvodného jednání a konkrétní transakce je pojena právě s tímto podvodem, přičemž současně akceptuje, že společným typickým znakem podvodu na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu (viz např. rozsudky Nejvyššího právního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019-39, ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49 a další.). Žalovaný těmito požadavkům v nyní napadeném rozhodnutí plně dostál a chybějící daň identifikoval v souladu se závazným názorem krajského soudu v předchozím rozsudku vysloveným, i s citovanou judikaturou.
56. Žalobkyně proti stěžejním kamenům, na kterých je zjištění daňového úniku vystavěno, žádný konkrétní a uchopitelný argument nestaví, naopak dílem opakuje výhrady uváděné i v daňovém řízení a dílem se zaměřuje na dílčí podrobnosti. Vzhledem k tomu, že závěr žalovaného o daňovém úniku a popisu, v čem spočívá, není těmito námitkami nijak dotčen, považuje krajský soud žalobní námitky v tomto směru za nedůvodné.
57. Žalobkyně namítla užití „nezákonné dlužnické solidarity“, tedy nemožnost vybrat tutéž daň dvakrát. S tím se krajský ztotožňuje. Konstantní judikatura správních soudů stojí na – logickém- závěru, že daňový subjekt je odpovědný pouze za splnění své daňové povinnosti (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, bod IV. právní věty, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79). V posuzované věci však daňové orgány neupřednostnily výběr daně u žalobkyně z důvodu, že by u ní byla vymahatelnost jednodušší, než u subjektu, který daň skutečně neodvedl, nýbrž uplatněné nároky na odpočet daně jí odepřely z důvodu její odpovědnosti za tuto daň, protože plnění, ze kterých je uplatňuje, byly zasazeny podvodem, o kterém žalobkyně věděla. O nezákonnou dlužnickou solidaritu ani duplicitní výběr téže daně se tak nejedná. Ani tato námitka důvodná není.
58. Žalobkyně poukázala na to, že Ing. M. D. popřel, že by inkasoval jakékoliv „vratky“. Závěr o tom, že výtěžek podvodu měl jít Ing. D., měl žalovaný učinit z výpovědi svědkyně K. a O., v nichž žalobkyně identifikovala 101 zásadních rozporů, a proto je považuje za nezpůsobilé cokoli o „vratkách“ prokázat. Má za to, že žalovaný nesplnil svou důkazní povinnost prokázat vědomou účast žalobkyně o podvodu.
59. I v tomto se žalobkyně svou argumentací mýjí s odůvodněním napadených rozhodnutí. Žalovaný neodepřel žalobkyni nárok na odpočet, protože bylo prokázáno, že Ing. D. inkasoval vratky. Žalovaný podvodný zisk Ing. D. pouze považoval za pravděpodobný a logický, současně však uvedl, že osud vytěžených 848 milionů Kč není

znám, což je v případě podvodných transakcí nikoliv neobvyklé (viz výše bod 55 tohoto rozsudku). Krajský soud považuje za nadbytečné znovu opakovat v tomto rozsudku již řečené, v čem podle žalovaného spočívá podvod a jak do něj byla zapojena žalobkyně, proto na tomto místě odkazuje na již vyřčené s tím, že závěr o vědomém zapojení žalobkyně je logický, implicitně obsažen ve všech skutečnostech, které žalobkyně nerozporovala. Ani tyto žalobní námitky proto soud neshledal důvodnými.

60. Žalobkyně konečně namítla, že žalovaný posuzuje věc žalobkyně předpojatě s ohledem na případ KADAMO, vystavený na výpovědích svědkyň K. a O., ve kterém je rovněž posuzováno plnění od společnosti Propag.

61. Krajský soud neshledal v napadených rozhodnutích žádnou předpojatost žalovaného, vyplývající z případu KADAMO, konečně ani žalobkyně svou námitku blíže nekonkretizovala co do úsudku žalovaného, který měl být případem KADAMO ovlivněn, s výjimkou hodnocení výpovědi svědky K. a O. Na nich však nyní napadená rozhodnutí nejsou vystavěna, jak bylo vysvětleno. Námitka proto důvodná není.

#### *Kontrolní opatření žalobkyně*

62. Žalovaný odepřel žalobkyni uplatněný nárok na odpočet DPH z důvodu vědomého zapojení žalobkyně do podvodu, nikoliv zapojení nedbalostního. Je tak nadbytečné se zabývat preventivními opatřeními, které žalobkyně tvrdila přijmout, protože jakkoliv by mohla být v jiném případě efektivní, za této situace nemohou žalobkyni zbavit odpovědnosti za podvod na dani.

#### **Závěr a náhrada nákladů řízení**

63. Krajský soud nehledal důvodnou žádnou žalobní námitku, a proto žalobu podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I.).

64. 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 neúspěšné žalobkyni právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

#### **Poučení:**

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

Ostrava 30. května 2022

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu