



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: X
sídlem X
zastoupen Tomáš Golář, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2021, č. j. X

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 12. 2021, č. j. X se v rozsahu, v němž potvrzuje dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Liberecký kraj ze dne 22. 10. 2020, č. j. X, zrušuje pro vady řízení a věc se v tomto rozsahu vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Ve zbylém rozsahu se žaloba zamítá.

III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 10. 2020, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, č. j. X, a platební výměry byly potvrzeny. Těmito dvanácti dodatečnými platebními výměry správce daně žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2016 v celkové výši 2 866 025 Kč a příslušející penále.
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zrekapituloval, že označené prvostupňové dodatečné platební výměry byly vydány na podkladě daňové kontroly provedené Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj. Ten dospěl k závěru, že žalobce jednak neprokázal přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, pokud jde o dodání reklamy na serveru seznam.cz a reklamních předmětů – mikroutěrek, jednak byl účasten na daňovém podvodu, pokud jde o fyzickou outdoor reklamu. Žalovaný po podání odvolání uložil správci daně doplnit řízení, načež dospěl k odlišnému právnímu názoru. O daňový podvod se dle žalovaného jedná nejen v případě outdoor reklamy, ale také v případě reklamy na serveru seznam.cz. Pouze v případě dodání reklamních mikroutěrek nebyla věc posouzena jako daňový podvod, neboť ani nebyly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, když mikroutěrky byly žalobci dodány přímo jejich výrobcem – společností Twin Production, nikoli nastrčenou společností Sinkler.
3. K samotné existenci daňového podvodu žalovaný popsal řetězce společností, na jejichž konci stál žalobce. U žalobcových dodavatelů – společností X, X, a X (resp. u společnosti X, která v řetězci předcházela X) docházelo k masivnímu (násobnému) navyšování ceny plnění dodávaného posléze žalobci. Uvedené společnosti si vysokou daňovou povinnost na výstupu kompenzovaly vstupy od řady dalších společností sídlících obvykle na virtuálních adresách, které nehradily daňové povinnosti. Předmětné vstupy byly v kontrolních hlášeních zpravidla vykazovány v neadresných oddílech B3 (plnění do 10 000 Kč). Byla tak uměle vytvořena nepřehledná struktura subjektů transferujících nárok na odpočet daně v řetězci až k finálnímu „spotřebiteli“ – ke společnostem Kolokvium, Sinkler a Vorlem (všechny identifikovány jako missing trader typu cross invoicer), které si právě díky těmto fiktivním vstupům ponižují vlastní daňovou povinnost, jež je vysoká, jelikož poskytují jiné plnění za několikanásobně navýšenou cenu svým zákazníkům včetně žalobce, jenž je brokerem profitujícím z podvodného řetězce.
4. Jednatelé či společníci společností X, X, X a X byli bílí koně propojení skrz fotbal a obec Libišany, což vyplynulo z jejich výslechů. Zmíněné společnosti ve skutečnosti ovládal někdo jiný, což je spolehlivým znakem podvodné struktury. Narušení neutrality daně je zřejmé, neboť společnosti stojící na počátku řetězce nehradily daňové povinnosti a daň

nebylo možno ani vymáhat z důvodu absence majetku. Také u společností X, X, X a X zůstala veškerá doměřená daň neuhrazena. Posuzované obchodní transakce nebyly prováděny subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku, nýbrž probíhaly v uměle vytvořených spletitých strukturách, které byly vytvořeny za účelem krácení DPH.

5. Žalovaný dále popsal objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobce o daňovém podvodu musel vědět. Žalobce měl s online kampaní na seznam.cz zkušenost z roku 2015, kdy zde inzeroval pan X jako fyzická osoba, a věděl, kolik zde stojí reklamní prostor. Ze sdělení společnosti Seznam vyplynulo, že reklamní kampaň na rok 2016 si žalobce fakticky sjednal sám prostřednictvím své obchodní ředitelky X. Žalobce nedokázal věrohodně vysvětlit, proč začal na reklamní kampani spolupracovat se společností Kolokvium jednajícím panem X a jaké byly okolnosti pozdějšího navázání spolupráce s panem X, resp. společností X, pro niž pan X pracoval na dohodu o provedení práce. Práce pana X na vedení kampaně spočívala ve vyřazování a nahrazování statisticky nejslabších reklamních bannerů. Její hodnota hrubě neodpovídá ceně cca 5,4 mil. Kč, kterou žalobce za toto vedení kampaně za 10 měsíců zaplatil. S obchodními zástupci Seznamu se pan X nesebkával. Pokud žalobce neúspěšně sháněl zaměstnance – specialistu na marketingovou kampaň, jak uvedla X, je s podivem, že tuto práci nenabídl panu X, jenž byl známý/kamarád pana X a pracoval pro společnost X pouze na dohodu o provedení práce.
6. Pokud jde o outdoor reklamu, žalovaný označil za objektivní okolnost „střídání se“ právnických osob, které žalobci poskytovaly plnění. Žalobce neřešil, jaká právnická osoba je jeho dodavatelem, neboť klíčová pro něj byla osoba X. Za nového dodavatele X jednal opět pan X, který již žalobci jako dohodář společnosti X zastřešoval reklamní kampaň na webu. Společnost X poskytovala reklamní plochy panu X v roce 2015. Reklamy na těchto plochách nenechal jednatel Kolokvia X sejmout ani po ukončení spolupráce, také žalobce nekontaktoval vlastníky ploch. Žalobce čekal měsíce na nástup společnosti X, která mu od července 2016 začala pronajímat tytéž plochy za stejnou cenu, jako je Kolokvium pronajímala X. Žalobce, jenž deklaroval, že ceny na trhu zná, přitom musel vědět, že ceny pronájmu ploch jsou nadhodnocené. Předražení bylo dle žalovaného násobné. Žalobce měl zkušenosti s umístěním reklamy v Praze za řádově nižší cenu. Nadhodnocené ceny žalobce hradil i v případech, kdy jeho reklama byla překryta reklamou hnutí ANO. Pro žalobce byla primární výše fakturace, samotné plnění bylo vedlejší.
7. Žalovaný k daňovému podvodu uzavřel, že společnosti X, X a X byly do obchodních vztahů zapojeny účelově z vůle žalobce – ne proto, aby mu poskytovaly nezbytné služby, nýbrž proto, aby jim mohl zaplatit výrazně nadhodnocenou cenu. To žalobce vědomě činil, aniž by za své peníze dostával odpovídající hodnotu. O penězích vybíraných opakovaně z účtů X, X, X a X žalovaný dále uvažuje tak, že byly z větší části vráceny zpět žalobci (skupina pana X si nechala provizi), jelikož v tomto podvodu spočívá a bez peněžní vratky by z pohledu žalobce nedával smysl. Žalovaný proto dospěl k závěru, že žalobce musel vědět o podvodu, jelikož za daných okolností je nedbalostní účast žalobce na podvodu vyloučena. Nebylo tedy uznáno přijetí preventivních opatření, jelikož žalobce se do obchodování se svými dodavateli zapojil zcela vědomě a předmětné transakce se jeví jako předem promyšlený podvod na DPH.

8. Po vypořádání daňového podvodu se žalovaný věnoval dodávkám mikroutěrek. Deklarovaným dodavatelem byla dle předložených daňových dokladů společnost X. Uskutečnění dodávek tímto dodavatelem však bylo důvodně zpochybněno, a to mj. na podkladě výpovědi jednatele společnosti X, která byla výrobcem mikroutěrek. Její jednatel pan X prohloubil existující pochybnosti, když uvedl, že zadavatelem plnění byl žalobce, za nějž jednala X, k čemuž byla předložena mailová komunikace. Součástí této komunikace je i navazující žádost X o fakturaci na společnost X a dodání přímo žalobci do Semil. Včlenění společnosti X bylo doprovázeno dvou a půl násobným navýšením ceny a žalovaný je považuje za účelově provedené z vůle žalobce. Přenesené důkazní břemeno pak žalobce neunesl, výpovědi X a pana X jsou pod tíhou ostatních zjištění, včetně aplikace popsaného podvodného rámce, nevěrohodné. Žalobce tedy neprokázal přijetí mikroutěrek od deklarovaného dodavatele X, jeho verze byla vyvrácena zjištěním, že utěrky dodala společnost X. Žalobci proto nenáleží nárok na odpočet daně.
9. V závěrečné části napadeného rozhodnutí žalovaný konkrétně reagoval na stěžejní odvolací námitky žalobce, které se následně objevily také v žalobě. Ke stanovisku generální advokátky X ze dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20, „ALTI“ OOD, žalovaný uvedl, že žalobce je dezinterpretuje. Dle uvedeného stanoviska nestačí nezaplacení daně dodavatelem pro to, aby transakce byla posouzena jako podvod na DPH. V daném případě však neodvedení daně šestnácti společnostmi podvodem je, když nejde o podnikatelské selhání, nýbrž o koordinovanou akci organizátorů podvodu. K žalobcem dále odkazovanému případu *Scialdone* žalovaný uvedl, že závěr o podvodu je vždy učiněn až v případě, že je definováno narušení neutrality daně v kombinaci s nestandardními okolnostmi šetřených transakcí. V případě *Scialdone* však zřejmě nestandardnosti nebyly definovány, neboť nejsou vůbec předmětem soudního přezkumu. Společnost X se jeví jako reálně fungující společnost, která navíc se správcem daně sjednala uhrazení nedoplatku v náhradní lhůtě. Soudní dvůr toto považuje za podnikatelské selhání dodavatelské společnosti, nikoliv za podvod na DPH.
10. Žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2019, č. j. 2 Afs 55/2018 – 38, ve věci X je přílehlavý, nikoli však ve prospěch žalobce, nýbrž potvrzuje závěry žalovaného. Žalovaný jednal v souladu s rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 23. 1. 2019, č. j. 30 Af 77/2016 – 51, ve věci X, spol. s r.o., když prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že žalobce minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Rozsudek Soudního dvora EU ze dne 3. 10. 2019 ve věci C-329/18, „X“ X, není přílehlavý, neboť se jedná o případ společnosti působící na trhu s potravinami, kde šlo o požadavek na prověřování dodavatele a jeho registrace v příslušném registru potravinářských podniků. Hodnocení výpovědí svědků považuje žalovaný za adekvátní, rovněž považuje za adekvátní hodnotit jejich motivace (snahu mít se lépe).
11. Žalovaný nezpochybňuje, že žalobce provedl základní ověření dodavatelů ve veřejných rejstřících, ale trvá na tom, že se žalobce vědomě zapojil do daňového podvodu. Není proto relevantní posuzovat účinnost dle žalobce přijatých opatření. Jestliže bylo ve věci prokázáno, že odvolatel ve skutečnosti obchodoval se společností X a společnost X za dodavatele jen vydával, nebyl v dobré víře, že mu skutečně dodává osoba uvedená na

daňovém dokladu. S ohledem na tuto skutečnost lze proto konstatovat, že odvolateli byl nárok na odpočet daně odepřen správně a daně odepření nebylo v rozporu se závěry uvedenými v usnesení Soudního dvora ve věci C-610/19, X.

II. Žaloba

12. Žalobce v podané žalobě nesouhlasil se závěrem o jeho vědomém zapojení do daňového podvodu, uvedl, že napadené rozhodnutí je neprofesionální, žalovaný se vůči některým osobám dopouští invektiv, snaží se je zesměšnit, popřípadě jim podsouvá skutečnosti, které netvrdily (např. o lepším životě). Důkazní břemeno v případě prokazování skutečností týkajících se podvodu na dani tíží výlučně žalovaného. Vzhledem k tomu, že odepření nároku na odpočet při splnění hmotněprávních podmínek z důvodů vědomé účasti na podvodu na dani je v podstatě trestem, pak, pokud existují o skutkové podstatě pochybnosti, je žalovaný povinen postupovat v duchu zásady *in dubio pro reo*. Žalovaný dále zakládá skutkovou podstatu pouze na svých tvrzeních. V rámci vývoje judikatury Soudního dvora EU došlo ke změně jeho přístupu k vědomé účasti na podvodu, kdy místo dříve užívaného pojmu „věděl nebo mohl vědět“ došlo ke zpřísnění této formulace na „věděl nebo musel vědět“. K tomu žalobce mj. odkázal na závěry stanoviska generální advokátky Juliene Kokott ze dne 14. 1. 2021 ve věci Věc C-4/20, „X“ X, a uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neustále pracuje s dříve používanou příliš širokou formulací „věděl nebo mohl vědět“.
13. S odkazem na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 2. května 2018, ve věci C-574/15, X, žalobce uvedl, že samotné neodvedení daně není daňovým podvodem, jím je až vylákání daňové výhody. Současně žalobce citoval ze stanoviska generální advokátky Juliane Kokott ze dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20, „X“ X. Dle závěru správce daně podávala většina identifikovaných společností daňová přiznání a kontrolní hlášení, avšak vykázanou daňovou povinnost neodvedly. To dle rozsudku *Scialdone* nemůže být daňovým podvodem. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, musí žalovaný prokázat, že účelem celé transakce bylo získání daňové výhody. Toto žalovaný neprokázal. Společnosti X, X i X plnění poskytnutá žalobci přiznaly a daň odvedly, není tedy jasné, jak jimi byla narušena daňová neutralita. Podvodem na dani se rozumí situace, kdy jeden ze subjektů si daň odečte a druhý ji neodvede za účelem získání daňové výhody obou, minimálně pak k získání výhody vlastní.
14. Dle žalobce žalovaný rozporuplně na jedné straně identifikuje řetězec společností, mezi kterými docházelo k fakturaci plnění, na straně druhé uvádí, že konečný nárok na odpočet daně uplatněný u dodavatelů žalobce byl fiktivní. Dodavatelé žalobce X, X i X měli i jiné odběratele, než jen žalobce. Jimi přijatá plnění souvisela s obchodními případy jiných odběratelů. Smyslu postrádá i výše chybějící daň, neboť zatímco si žalobce nárokoval odpočet ve výši 2 866 025 Kč, žalovaný identifikuje chybějící daň v částce téměř 100 milionů Kč. Pokud správce daně dodatečně stanovil daň společností X, X a X, má ji požadovat po těchto subjektech, nikoliv po žalobci. Existenci podvodu na dani nelze prokazovat tvrzeními o tom, že reklama byla mnohonásobně nadhodnocena. Žalovaný neuvedl, proč neakceptoval ceníky, které mu žalobce předložil pro srovnání. Pokud žalovaný srovnává přijatá plnění pouze s první cenou v řetězci, aniž by uvedl a prokázal, že za tuto cenu nakupovaly i jiné subjekty mimo řetězec, pak existují závažné pochybnosti o

tom, že první cena je cenou správnou. Cena za reklamu je v porovnání s obratem žalobce zcela akceptovatelná. Není pravdou, že virtuální sídla dodavatelů nesplňují definici ve smyslu § 4 odst. 1 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty. Zjištěné skutečnosti svědčí pouze o tom, že společnosti Kolokvium, Sinkler a Periwon nespolupracovaly se správcem daně, avšak v žádném případě je nelze označit za podezřelé okolnosti spojené s obchody mezi těmito dodavateli a žalobcem. Žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně existence podvodu na dani, vše je založeno na jeho domněnkách a tvrzeních.

15. Objektivní okolnosti týkající se účasti daňového subjektu na daňovém podvodu jsou dány ve výjimečných situacích, které se svou povahou zcela vymykají standardům na trhu, přičemž z jejich komplexu nelze dovodit jinak, než že osoba povinná k dani přinejmenším musela vědět, že jí přijaté či uskutečněné plnění bylo zasaženo daňovým podvodem. Skutkový stav tvrzený žalovaným je vytvořený překroucením faktů, nadto proti zprávě o daňové kontrole značně přepracovaných. Algoritmus dokazování zvolený žalovaným neodpovídá § 8 odst. 1 daňového řádu, jedná se o prefabrikované závěry ve snaze si účelově vylhat skutkový stav a zasadit žalobce do daňového podvodu. Tvrzení žalovaného, že jakmile spolupráce na outdoor reklamě se společností X skončila, čekal žalobce, než dojde k založení společnosti X, je smyšlené a neprokázané. Jelikož v předmětné době byla zahájena spolupráce se společností X, kdy se pan X orientoval v problematice reklamních služeb, poptal žalobce možnost outdoorové reklamy přímo u pana X, který mu nabídl tuto reklamu prostřednictvím společnosti X. Je notorií, že každá společnost se soustřeďuje na jiné reklamní plnění. Žalovaný se spokojil s domněnkami, jimiž důkazní břemeno neunáší.
16. Žalobcova znalost prvoposkytovatelů outdoorové reklamy by byla nestandardní. Skutečnost, že by tyto subjekty žalobce znal, netvrdil žalobce ani jiný svědek. Je nestandardní, aby kterýkoliv subjekt „běhal“ po jednotlivých lokacích a zjišťoval faktické vlastníky reklamních ploch. Skutečnost, že společnost X převzala plnění po společnosti X, bylo souborem náhod, což na straně druhé zaručovalo žalobci, že mu budou známé jak lokace, tak i cena plnění, kterou se žalobci podařilo ponechat ve stejné výši jako se společností X. Žalovaný se v tomto ohledu skutkovým stavem nezabýval, ačkoliv mohl vyslechnout například pana X. Není také standardní, aby po ukončení obchodní spolupráce došlo k automatickému odstranění reklamy. Jak má taková skutečnost dosvědčit vědomost žalobce o daňovém podvodu, žalovaný nevysvětluje. Pokud jde o navýšení ceny outdoorové reklamy, žalovaný dovozuje skutečnosti, pro které nemá oporu. Srovnání s reklamní plochou na hotelu X je nedůvodné, neboť jde o rozdílnou reklamu v rozdílném čase. Reklama na hotelu X se udála v roce 2012 a 2013, meritum věci se týká roku 2016. Ke zjištění, že v období od 15. 8. 2016 do 15. 10. 2016 byla plocha na lávce pro pěší v Hradci Králové překryta reklamou politického hnutí ANO, žalobce uvádí, že nebyla zjištěna vědomost žalobce o této skutečnosti. Pro žalobce se jednalo o překvapivé zjištění v rámci nalézacího řízení, navíc se jedná o jednu plochu z několika. Taková okolnost neosvědčuje, jak o daňovém podvodu žalobce věděl, ani samotnou otázku daňového podvodu. Stran vědomosti o daňovém podvodu u společnosti X se jedná o smyšlený a ničím neprokázaný skutkový stav.
17. Pokud jde o reklamní plnění na Seznam.cz, žalovaný v rozporu se základní zásadou správy daní obsaženou v § 1 odst. 2 daňového řádu vede řízení výhradně v neprospěch daňového

subjektu. Žalovaný opomíjí stěžejní skutečnost, již je ekonomický vývoj žalobce, jeho obraty před a po reklamě, k čemuž nezjistil správce daně ničeho. Předmětná reklama byla pro žalobce velmi přínosná, a její celková cena tak byla s ohledem na nárůst obratu zcela optimální. Opak nebyl prokázán. Žalovaný zkrsluje význam a konsekvence mediaplánu, který představuje pouze předvídané základní nastavení reklamní kampaně. Každá reklamní kampaň má rozdílný průběh a konsekvence, je třeba sledovat řadu ukazatelů jako je umístění reklamy, její vizuál či sezónnost nabízeného zboží. Proto se obsah i rozsah reklamy vyhodnocuje a v průběhu kampaně mění. Samotný Seznam.cz dokázal jen mediální plán vytvořit, ale úspěšnou reklamní kampaň nebyl schopen vést. I Seznam.cz vnímal společnost X jako agenturu zastupující žalobce a objednatele reklamy, jak plyne z fakturace společnosti Seznam.cz či jí poskytnutých podkladů.

18. Je standardní, že objednatelem reklamy je někdo jiný, než samotný inzerent. Zástupci společnosti Seznam.cz běžně jednájí jak s agenturou, tak s inzerentem. Tvrzení, že zástupci společnosti Seznam.cz, např. pan X, nejednali nikdy s panem X, nemá oporu ve spisovém materiálu. Pokud žalovaný vychází pouze z písemných záznamů o schůzkách poskytnutých společností Seznam.cz, opomíjí například telefonickou komunikaci. Za tímto účelem bylo třeba vyslechnout pana X, neboť i sám pan X potvrdil, že se s ním přímo setkal a s ním i jednal. Samotný počet schůzek mezi žalobcem a Seznam.cz není úplný, neboť se žalobce se Seznam.cz setkával pravidelněji, a to i za občasných účastí pana X, kde řešili průběh reklamních plnění. Žalovaný nemá dostatečně zjištěný skutkový stav. Společnosti Seznam.cz byly zjevně opakovaně pokládány otázky, šlo tedy o skrytý výslech svědka, jemuž nemohl být žalobce přítomen a nemohl tak tázaného konfrontovat se svou sadou dotazů. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, sp. zn. 9 Afs 27/2009.
19. Žalovaný postrádá znalosti k hodnocení reklamní kampaně poskytnuté společností X. Pan X využíval aplikaci Google Analytics, vyhodnocení úspěšného banneru není pouze o výši prokliků, ale také o konečném prodeji. Zkoumá se celý komplex okolností, což žalovaný zkrsluje a redukuje. Opomíjí, že vizualizaci reklamních bannerů měl plně v dikci výlučně žalobce a jeho vlastní grafik, Seznam.cz do vizuálu reklamní kampaně vůbec nemluvil. Po navázání obchodních vztahů se společností Sinkler korigoval vizuální stránku i pan X. Z tohoto je patrné, že participace na reklamní kampani ze strany společnosti X musela být, neboť vizuální změny neinicíoval Seznam.cz. Není pravdou, že by žalobce hradil nadhodnocené částky za vedení kampaně. Žalovaný ve svých výpočtech uvádí v ceně prokliků pouze cenu prvotního poskytovatele Seznam.cz a do ceny nijak nezapočítává také marži společnosti X, která často bývá vysoká. Reklama se podílela na navýšení tržeb v řádech přesahujících desítky milionů Kč. Přijatá plnění od společnosti Sinkler tak měla signifikantní dopad do výkonnostních ukazatelů žalobce. Výsledná cena reklamy tak byla nepatrná proti výslednému efektu, který pro žalobce přinesla. Skutečnost, zda si pan X vzpomněl či nezapomněl na důvody, proč upustil od reklamních plnění, nemá žádnou souvislost s otázkou vědomosti žalobce o daňovém podvodu. Žalovaný skutkový stav uměle vykonstruoval bez opory ve spisovém materiálu.
20. K plněním přijatým od společnosti Kolokvium žalobce uvedl, že žalovaný neuvádí prakticky žádné objektivní okolnosti, které měly žalobce upozornit na existenci daňového podvodu a které se vztahují k otázce plnění od společnosti Kolokvium. Žalovaný se

převážně zabývá panem X a společností Sinkler, což s plněním přijatým od společnosti Kolokvium prakticky nesouvisí. Ke znalostem pana X žalobce uvádí, že sám žalovaný nezpochybnuje plnění přijaté od této společnosti. Plnění bylo zjevně poskytnuto a případná absence zkušeností pana X je nepodstatná bez ohledu na to, že sám pan X později dospěl k závěru, že na dané plnění nestačí. To nijak nevypovídá o daňovém podvodu, natož vědomosti žalobce o něm.

21. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce nesouhlasí s hypotézou žalovaného o svém vědomém a úmyslném zapojení do daňového podvodu, považuje za nezbytné zabývat se i třetím krokem vědomostního testu. Daňové subjekty nedisponují takovými nástroji, aby byly schopny odhalit podvodné jednání svých dodavatelů, natož pak jejich subdodavatelů. Argumentace žalovaného, že žalobcem přijatá opatření nemají potenci vyvarovat se účasti na daňovém podvodu, je v rozporu s právním základem, který v napadeném rozhodnutí sám vymezil, a jako taková je nedostačující. Perspektivu, ze které měl žalovaný otázku přijatých opatření zkoumat, zúžil pouze na jejich způsobilost odhalit podvodné jednání a vůbec se nezabýval jejich potenciálem ověřit věrohodnost dodavatelů či zajistit standartní průběh plnění. Ověření dodavatelů bylo ze strany žalobce dostatečně prokázáno. Kromě provedení základní kontroly je nutno upozornit na osobní známost, která měla při sjednávání dodavatelů největší význam a kterou žalovaný ve vztahu k přijatým opatřením opomněl. Pokud některá okolnost případu vytváří pocit důvěry daňového subjektu, je možné očekávat menší míru obezřetnosti a na učiněná opatření klást nižší požadavky. Žalovaný ve vztahu k přijatým opatřením nesplnil svoji zákonnou povinnost své rozhodnutí řádně odůvodnit. Třetím krokem vědomostního testu se odmítl zabývat, přestože byl povinen provést celý vědomostní test, i kdyby se domněnka žalovaného o úmyslném zapojení žalobce do podvodu potvrdila.
22. Závěrečná část žaloby se týká splnění hmotněprávních podmínek v případě dodaných mikroutěrek. Žalobce nesouhlasí s tím, že neunesl své důkazní břemeno stran prokázání dodavatele, společnosti X. Ing. X potvrdil, že plnění bylo vyfakturováno společností X. Je nesporné, že předmětná plnění byla takto vykázána v kontrolním hlášení a daňovém přiznání všemi zúčastněnými stranami. Prováděl-li správce daně postupy vůči společnosti X, ze závěrů těchto postupů není patrné, zda správce daně ponechal z těchto plnění jak daň na vstupu společnosti X, tak především daň na výstupu. Jestliže totiž byla společnosti X ponechána z předmětných plnění daň na výstupu, pak správce daně verifikoval, že předmětná plnění uskutečnila právě společnost Sinkler, když jí ponechal daň na výstupu. Žalobce odkázal na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, s tím, že osobou povinnou k dani je ve smyslu směrnice 2006/112/ES prakticky každá osoba vykonávající podnikatelskou činnost a nejedná se tak pouze o plátce ve smyslu zákona o DPH. Existuje řada nesporných důkazů svědčících o tom, že společnost X byla v postavení osoby povinné k dani. Předně se jedná o samotné důkazy zjištěné během nalézacího řízení, když společnost Twin Production, jakož i jednatelka společnosti X shodně vypověděly, že plnění byla uskutečněna ve prospěch společnosti X. Dalším důkazem jsou kontrolní hlášení a daňová přiznání společností X a X, neboť tato společnost vykázala výslednou daňovou povinnost vůči správci daně. Již tímto zcela průkazně identifikovala svoji osobu jako osobu povinnou k dani, což plně kopíruje bod 38 rozsudku *Kemwater ProChemie*, neboť důkazy o jejím postavení má ve své dispozici právě správce daně. Žalobce tedy prokázal, že plnění přijal od společnosti Sinkler.

III. Vyjádření žalovaného

23. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že si nic nevyhlal a nesnaží se žalobce poškodit, jeho rozhodnutí je přezkoumatelné. Skutkový stav byl zjištěn precizně, žalovaný své závěry dostatečně důkazně podložil, jak je patrné ze spisového materiálu. Nelze souhlasit s námitkou žalobce, že žalovaný zakládá skutkovou podstatu pouze na svých tvrzeních. Žalovaný nezpochybňuje tvrzení žalobce, že důkazní břemeno ohledně všech okolností rozhodných pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu podvodu na dani nese žalovaný. Žalovaný nesouhlasí s tím, že odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu je v podstatě trestem, a proto má žalovaný povinnost postupovat v duchu zásady *in dubio pro reo*. Trestní řízení a řízení daňové má jak odlišný předmět řízení, tak i zásady a způsoby jejich vedení. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně, č. j. 29 Af 124/2015-111, bod 70 rozsudku Krajského soudu v Praze, č. j. 55 Af 50/2020 -77, nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 2918/20, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, sp. zn. 7 Afs 428/2019. Připomínka žalobce, že v rámci vývoje judikatury Soudního dvora EU došlo ke změně přístupu k vědomé účasti na podvodu, kdy místo dříve užívaného pojmu „věděl nebo mohl vědět“ došlo ke zpřísnění této formulace na „věděl nebo musel vědět“, je bezpředmětná, neboť žalovaný ve svém rozhodnutí jednoznačně uvádí, že žalobce o podvodu vědět musel, neboť do obchodování se svými dodavateli se zapojil zcela vědomě a předmětné transakce se jeví jako předem promyšlený podvod na DPH.
24. K otázce existence podvodu na dani žalovaný připomněl, že 16 článků řetězce nehradilo daňové povinnosti, jejich nedoplatky na DPH dosahují desítek milionů korun. Aby správce daně mohl konstatovat podvodné jednání v řetězci, je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, jež ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale právě v důsledku podvodného jednání. Posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku. Z analýzy kontrolních hlášení plyne naprosto nestandardní podnikání, kdy plnění přijatá od jednoho až tří dodavatelů jsou dále fakturována na jednoho až tři odběratele, tj. obchoduje se v pevné struktuře, plnění přijatá a uskutečněná vykazují jednotlivé články ve větším počtu, ale DIČ subjektů se opakují stále dokola. Takové struktury jsou umělé, nejsou vytvořeny trhem, nýbrž člověkem, který organizuje daňový podvod, jenž je založen na vytvoření nepřehledné struktury čítající větší množství subjektů. Naproti tomu žalobce je ve všech ohledech běžný obchodník. Lze se důvodně domnívat, že žádná jiná společnost v předmětných řetězcích takovým běžným obchodníkem nebyla, naopak šlo pouze o „obchodníky“ s odpočtem DPH, jiný „produkt“ neposkytovali.
25. Nelze též pominout osobní propojenost aktérů podvodu, kdy skrze fotbal a obec Libišany se rekrutovali tzv. bílí koně, kteří byli „instalováni“ do společností s.r.o. Svědecké výpovědi svědčí o tom, že jednatele byli zapsáni jen „na oko“, ve skutečnosti společnosti X, X, X a X ovládal někdo jiný, což je spolehlivým znakem podvodné struktury. Nelze souhlasit s argumentací žalobce ve vztahu k obchodnímu řetězci X > X & X > X > žalobce. V tomto případě podvod spočíval v tom, že společnost X poskytovala žalobci

reklamní kampaň na Seznam.cz. Bylo zjištěno, že došlo k navýšení ceny o cca 910 tis. Kč. Společnost X však přijímala i další plnění, které jí „kompenzovaly“ daňovou povinnost na výstupu. Vstupy, které uplatnila společnost Kolokvium, měly původ v neadresných oddílech B3 kontrolních hlášení článků, které stály před společností X. V řešeném případě byly shledány takové skutkové okolnosti, jež potvrzují existenci řetězců, v nichž probíhající transakce byly zasaženy podvodem na DPH. Nejedná se o pouhá tvrzení žalovaného, jak se snaží předeštit žalobce. Vytýká-li žalobce žalovanému, že neprokázal, že smyslem transakcí mělo být získání daňové výhody, žalobce směřuje judikaturu zabývající se podvody na DPH s judikaturou řešící situace zneužití práva, ačkoli se jedná o zcela odlišné instituty. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 53/2016 – 55: *„Jedná se tedy o dva odlišné způsoby, jak neoprávněně získat daňový prospěch. Žalobkyni proto nelze přisvědčit, že existence podvodu na DPH je podmíněna tím, že bylo shledáno zneužití práva.“* Hlavním účelem transakce zasažené podvodem na DPH nemusí být získání daňového zvýhodnění, jako je tomu u institutu zneužití práva.

26. V rozsudku *Scialdone* se Soudní dvůr EU primárně zabýval poměřováním podmínek trestnosti u dvou daňových trestných činů, kdy byl stanoven odlišný práh trestní odpovědnosti. Soudní dvůr se zde k otázce odepření nároku na odpočet daně nijak nevyjadřoval. Závěry Soudního dvora EU se týkají ukládání trestních sankcí, nikoli splnění podmínek X testu. Žalobce se proto mylí, když z tohoto rozsudku dovozuje, že za situace, kdy je daň přiznána, avšak není odvedena, nemůže dojít k odepření nároku na odpočet daně, a že v neodvedení řádně přiznané daně nelze spatřovat podvodné jednání. K tomu, jakož i k odkazu žalobce na stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ze dne 14. 1. 2021 ve věci řízení před SDEU C-4/20, „*ALTI*“ OOD, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2022, sp. zn. 4 Afs 247/2021. Podle Nejvyššího správního soudu samotná skutečnost, že daň byla přiznána (a poté neodvedena) nemůže vyvrátit ucelený soubor skutečností svědčících o tom, že obchodní řetězec byl zasažen daňovým podvodem. V bodu 64 uvedeného stanoviska generální advokátka uvádí, že skutečnost, že třetí osoba má povědomí o tom, že daňový dlužník dlužnou daň neuhradil, nepostačuje, aby bylo možno vycházet z toho, že tato třetí osoba věděla nebo musela vědět, že je se svým dodáním součástí podvodu na DPH nebo jejího úniku, byť je Komise zjevně opačného názoru. V bodu 65 citovaného stanoviska navíc generální advokátka výslovně připouští, že za určitých okolností i v případě přiznané, avšak neodvedené daně, se o podvod na DPH jednat může. Rozhodující ovšem je, že v uvedené věci Soudní dvůr EU úvahám generální advokátky nepřítakal a rozhodl zcela opačně, než doporučovala. Pokud by správní soudy přistoupili na tuto námitku, stačilo by organizátorům podvodů podávat daňová přiznání a daně neplatit, jejich jednání by tak bylo nepostižitelné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2022, č. j. 3 Afs 119/2020-38).

27. Ke způsobům narušení neutrality daně žalovaný odkázal na správní judikaturu a uvedl, že není povinností daňových orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, ale v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, což zde bylo prokázáno. Smyslem a účelem nepřiznání nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu není získání finančních prostředků pro státní rozpočet, nýbrž ochrana systému DPH. V rámci odvolacího řízení došlo ke změně právního názoru, závěry učiněné žalovaným v napadeném rozhodnutí se proto musí od závěrů zachycených do zprávy o

daňové kontrole lišit. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval existujícími objektivními okolnostmi, jakožto okolnostmi, které v souhrnu svědčí o tom, že žalobce musel vědět, že se účastní podvodu na DPH, a to v bodech [101] až [127] napadeného rozhodnutí. Tyto okolnosti byly prokázány a mají oporu ve spisovém materiálu. Žalobce množství žalovaným uvedených objektivních okolností opomíjí. Objektivní okolnosti je zapotřebí posuzovat v souhrnu, nikoliv jednotlivé okolnosti „vyzobávat“ a podrobovat kritice. Žalovaný si je vědom toho, že ve vztahu k prokázání existence objektivních okolností jej tíží důkazní břemeno, a je přesvědčen, že jej unesl.

28. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou, že ve vztahu k přijatým opatřením nesplnil svoji zákonnou povinnost své rozhodnutí řádně odůvodnit. Z odůvodnění rozhodnutí v části týkající se přijatých opatření je zřejmé, jaká zjištění žalovaný učinil a jaké závěry z nich vyvodil. Žalovaný ve svém rozhodnutí doložil, že došlo k selhání kontrolních mechanismů, jelikož sám pan X přiznal, že lidi, které zná, nijak neprověřuje. Žalovaným nebylo uznáno přijetí preventivních opatření, jelikož žalobce se do obchodování se svými dodavateli zapojil zcela vědomě a předmětné transakce se jeví jako předem promyšlený podvod na DPH. Žalobcem předestřená opatření by však ani v situaci, kdy by měl žalobce prokázat dobrou víru, nepostačovala, jelikož se jedná o elementární prověřování, které nemá potenci vyvarovat se účasti na daňovém podvodu.
29. K námitce týkající se hmotněprávních podmínek v případě mikroutěrek žalovaný uvedl, že rozhodoval před vydáním rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, proto závěry vyplývající z tohoto rozsudku nemohly být na danou věc aplikovány. Žalobce neunesl své důkazní břemeno, když neprokázal, že přijal předmětná plnění od dodavatele Sinkler dle předložených daňových dokladů. Z důkazních prostředků jednoznačně vyplývá, že reklamní mikroutěrky byly žalobci dodány přímo jejich výrobcem, společností X, nikoli společností X. O osobě skutečného dodavatele nemůže být pochyb. I když předmětný obchod nebyl žalovaným formálně označen jako podvod na DPH, když nebyl důvod tuto otázku zkoumat, ve skutečnosti tento obchod obsahové a skutkové náležitosti podvodu na DPH naplňuje. Společnost X byla do tohoto obchodu včleněna účelově s vědomím žalobce, což bylo motivováno profitem žalobce v podobě snížení své daňové povinnosti.
30. Žalovaný ve svém rozhodnutí sice uzavřel, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, když neprokázal, že přijal předmětná plnění od dodavatele Sinkler dle předložených daňových dokladů, z dalšího textu rozhodnutí je však zřejmé, že se zabýval i samotným obchodním řetězcem, „nastrčením“ společnosti Sinkler do tohoto obchodu, respektive účelovostí takového obchodu. Žalovaný ukázal na výhody, které z takového obchodu pramenily, a prokázal vědomost žalobce o tom, že se účastní podvodu na DPH. Tato zjištění a závěry učiněné v napadeném rozhodnutí „nad rámec“ závěru o neunesení důkazního břemene nejsou pro žalobce nové, neboť s nimi byl již seznámen písemností ze dne 7. 10. 2020, č. j. X. V posuzovaném případě došlo k daňovému úniku, jelikož společnost Sinkler byla zapojena v podvodné struktuře, která organizátorům podvodu a jejich klientům sloužila jako „generátor“ nároků na odpočet. I kdyby žalovaný danou věc rozhodoval ve světle judikatorních závěrů vyplývajících z rozsudku *Kemwater ProChemie*, dospěl by k závěru, že žalobci nelze uznat nárok na odpočet, a to z důvodu jeho vědomé účasti na podvodu na DPH.

31. I když tedy lze na základě aktuální judikatury spatřovat v dílčím závěru o neunesení důkazního břemene formální pochybení, nemá tato skutečnost fakticky vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť pokud by žalobce unesl důkazní břemeno ve vztahu k osobě dodavatele (resp. „náhradního“ dodavatele odlišného od dodavatele, jehož žalobce uváděl na daňových dokladech), je z daného rozhodnutí zřejmé, že by byl výrok rozhodnutí stejný a nárok na odpočet z tohoto plnění by nemohl být žalobci uznán. Žalobce v žalobě trvá na tom, že dodavatelem mikroutěrek byla společnost X. Žalovaný prokázal, že skutečným dodavatelem byla společnost X. Jde tak o do jisté míry o unikátní situaci, kterou zmíněný rozsudek ve věci *Kemwater ProChemie* důsledně neřeší. Ačkoli tedy není pochyb o tom, že společnost Twin Production měla postavení osoby povinné k dani (byla plátcem DPH), aplikací rozsudku *Kemwater ProChemie* lze dle žalovaného spíše dospět k závěru, že právě společnost X byla dodavatelem mikroutěrek, nikoli společnost Sinkler, přes kterou si žalobce přál plnění fakturovat ex post poté, kdy učinil objednávku. Žalobce by mohl žalovanému vytýkat nanejvýš to, že nezredukoval dodavatelsko-odběratelský řetězec na X → žalobce. Takto však žalobce svou námitku nekoncepčuje. Žalobce si rozsudek ve věci *Kemwater ProChemie* vykládá, jak se mu to hodí, neboť pokud by jeho aplikaci myslel skutečně seriózně, mohl by žalovanému vytýkat pouze tolik, že ke společnosti Twin Production nepřistupoval jako ke skutečnému dodavateli mikroutěrek. Začlenění společnosti Sinkler mezi výrobce utěrek a žalobce je druh podvodného jednání.

IV. Posouzení věci krajským soudem

32. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s., a dospěl k závěru, že žaloba je částečně důvodná.
33. Z předloženého spisového materiálu soud zjistil, že dne 19. 12. 2017 zahájil Finanční úřad pro Královéhradecký kraj u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden - prosinec 2016 a rovněž na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2016. Ze zprávy o daňové kontrole, která byla žalobci doručena dle § 88 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, dne 15. 10. 2020, ve vztahu k DPH plyne, že finanční úřad neuznal žalobcem uplatněný odpočet daně za období leden – prosinec 2016 v celkové výši 2 866 025 Kč. V případě pořízení internetové reklamy a reklamních mikroutěrek nebylo dle finančního úřadu prokázáno splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, v případě pronájmu outdoor reklamních ploch byla zjištěna vědomá účast žalobce na daňovém podvodu. Na podkladě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dvanáct shora označených dodatečných platebních výměrů. Tyto platební výměry k odvolání žalobce žalovaný potvrdil, a to přes doplnění řízení a výše popsanou změnu náhledu na věc spočívající ve shledání podvodu na DPH také v oblasti internetové reklamy na serveru seznam.cz.

34. Na prvním místě se soud zastaví u otázky dodaných mikroutěrek, v jejichž případě žalovaný neshledal naplnění hmotněprávních podmínek přiznání nároku na odpočet DPH. Přestože se soud v zásadě ztotožňuje s posouzením této otázky žalovaným, nemůže přehlédnout, že závěry napadeného rozhodnutí byly přijaty za judikatorního stavu, který posléze doznal významné proměny.
35. Správce daně a žalovaný vycházeli při posouzení věci z názoru zachyceného v tehdy převažující správní judikatuře, že jednou z podmínek nezbytných pro přiznání nároku na odpočet DPH je prokázání toho, že zdanitelné plnění bylo přijato od konkrétního poskytovatele, který je plátcem DPH (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35). Ohledně identity skutečného dodavatele žalobce však vznikly finančním orgánům důvodné pochybnosti a došlo k unesení důkazního břemene finančních orgánů ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, proti čemuž ostatně žalobce ani nebrojí. Má-li žalobce za to, že v dalším kroku unesl své důkazní břemeno stran prokázání identity dodavatele mikroutěrek, jímž dle něj měla být společnost Sinkler, soud jeho názor nesdílí. Orgánům finanční správy se totiž podařilo detailně rozkrýt vztahy mezi zainteresovanými společnostmi, tedy žalobcem, Twin Production a Sinkler. Soud souhlasí s žalovaným, že z provedeného dokazování plyne existence obchodního vztahu přímo mezi žalobcem a výrobcem mikroutěrek Twin Production, u něhož i dle samotného jeho jednatele objednával zboží žalobce, a to prostřednictvím své obchodní ředitelky X.
36. Na uvedeném nic nemění navazující účelová fakturace na společnost X, jež byla mezi uvedené subjekty dle dostupných indicií uměle vložena za účelem navýšení ceny mikroutěrek. Žalovaný dostatečně vysvětlil, proč se přiklání k tomuto závěru a proč nepovažuje za věrohodnou např. výpověď X. Ani vykázání plnění přes společnost X v kontrolních hlášeních či daňových přiznáních zainteresovaných subjektů nevyvrací závěry plynoucí z výpovědi jednatele společnosti X a z jeho komunikace s X. Ke spekulativním vývodům žalobce ohledně postupů správce daně vůči společnosti X v daňovém řízení či daňové kontrole vedených s touto společností se lze stěžít vyjádřit, když jde jen o nepodložené pochybnosti žalobce a předmětem nynější přezkumné činnosti soudu není daňové řízení společnosti X. Podstatné je, že v nynější věci žalobce neprokázal, že by jeho skutečným dodavatelem mikroutěrek byla společnost Sinkler.
37. Pochybnosti orgánů finanční správy ohledně společnosti X, jakožto dodavatele mikroutěrek, však v předmětné věci nabyly takové síly, že žalovaný nezůstal u pouhého zpochybnění deklarovaného dodavatele. Byla totiž dokonce prokázána identita dodavatele skutečného, jímž je společnost X. V návaznosti na tuto skutečnost je třeba vyzdvihnout význam oběma účastníkům známého rozsudku Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, *Kemwater ProChemie*, a na něj navazujícího rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 – 208. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v označeném rozsudku uzavřel, že: „*Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je*

situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“

38. Rozsudkem Soudního dvora EU ve věci *Kemwater ProChemie* byly dosavadní závěry judikatury Nejvyššího správního soudu buď popřeny (rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, podle něhož není otázka prokazování toho, zda dodavatel byl plátcem DPH, podstatná), nebo významně doplněny (zbývající většinová judikatura, která trvala na tom, že identita dodavatele musí být postavena zcela najisto). Z uvedených rozhodnutí Soudního dvora EU, resp. rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pro uznání nároku na odpočet DPH postačí, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že dodavatel (aniž by byl uveden na daňovém dokladu) nutně měl postavení plátce DPH. Důkazní břemeno v tomto ohledu tíží daňový subjekt, přičemž výjimkou je pouze situace, že takové okolnosti vyplývají z informací, které má správce daně k dispozici.
39. V rozsudku ze dne 21. 4. 2022, č. j. 9 Afs 18/2020-38, Nejvyšší správní soud vyslovil, že věc je třeba vrátit do fáze řízení před žalovaného, když uzavřel, že: *„Žalobkyně i stěžovatel jen těžko mohli předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního (deklarovaného) dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl (faktický) dodavatel postavení plátce DPH. Žalobkyně nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si stěžovatel nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má k dispozici. Pro odepření nároku žalobkyně na odpočet DPH tak nepostačí, pokud plnění nebylo poskytnuto dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Dospěje-li stěžovatel v dalším řízení k závěru, že sporná plnění (týkající se dodávek náhradních dílů a oprav závodních automobilů) byla (fakticky) poskytnuta, avšak osobou odlišnou od deklarovaného dodavatele (tj. společnosti C.P. autoservis), v závislosti na tvrzeních a důkazních návrzích žalobkyně, k nimž jí dá prostor, popřípadě v závislosti na informacích, které má k dispozici, vyhodnotí důkazy a posoudí, zda faktický dodavatel (byť by nebyl jednoznačně identifikován) měl nutně postavení plátce DPH. Teprve poté může rozhodnout o nároku žalobkyně na odpočet DPH.“*
40. Citované závěry jsou relevantní také v nyní přezkoumávané věci. Otázka výkladu hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH nebyla posouzena dostatečně, když se žalovaný nad rámec dosavadních zjištění a závěrů nezabýval otázkou, zda skutečný dodavatel, jímž je dle jeho zjištění společnost Twin Production, měl postavení plátce DPH a zda není namíste žalobci uznat odpočet v rozsahu plnění skutečně poskytnutého uvedenou společností. V tomto rozsahu je proto napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, přestože je zdejšímu soudu zřejmé, že nastalá situace není důsledkem přímého pochybení žalovaného, jako spíše důsledkem pozdějšího vývoje judikatury. Žalovaný si je ostatně tohoto problému vědom, jak plyne z jeho vyjádření k žalobě, kde je dokonce uvedeno, že společnost X postavení plátce DPH skutečně měla, nicméně v napadeném rozhodnutí nebyla tato skutečnost reflektována. Přestože argumentace žalobce rozsudkem *Kemwater ProChemie* ve vztahu ke společnosti Sinkler není případná, když bylo prokázáno, že společnost Sinkler nebyla skutečným dodavatelem

mikroutěrek, protože není relevantní její postavení coby osoby povinné k dani, na základě uvedeného soud shledal existenci vady řízení vztažené k otázce dodaných mikroutěrek.

41. Zbylá část napadeného rozhodnutí se věnuje účasti žalobce na daňovém podvodu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nastínil základní právní rámec a odkazoval na související judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu, jejíž obsah není třeba na tomto místě v plném rozsahu opakovat. Z judikatury Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu plyne, že nárok na odpočet daně nelze přiznat, pokud osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu (srov. např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 6. 2012 ve věcech C-80/11 a C-142/11).
42. Pokud žalobce zdůrazňoval nutnost rozlišování kategorií „věděl nebo mohl vědět“ a „věděl nebo musel vědět“ s tím, že novější judikatura v případě konstatování vědomé účasti daňového subjektu na daňovém podvodu trvá na naplnění přísnější kategorie, je taková námitka v nynější věci bezpředmětná. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k jednoznačnému závěru, že žalobce o své účasti na daňovém podvodu vědět musel, protože nebylo třeba řešit v této věci pouze hypotetickou otázku, zda by postačovalo, kdyby žalobce o podvodu pouze vědět mohl. Žalovaný rovněž nezpochybňoval existenci svého důkazního břemene ohledně prokázání existence podvodu a žalobcově účasti na něm. Ve shodě s názorem soudu dospěl žalovaný k závěru, že takové důkazní břemeno unesl. Již z tohoto důvodu mj. nebylo namístě využití zásady *in dubio pro reo*, když skutkový stav byl náležitě objasněn, a nelze tak hovořit o panujících pochybnostech. Nadto je platná argumentace žalovaného ve vyjádření k žalobě, že daňové řízení a trestní řízení jsou významně odlišné a nelze je zaměňovat.
43. Bylo povinností žalovaného provést hodnocení svědeckých výpovědí, přičemž žalovanému nelze vytýkat, pokud ve svém rozhodnutí vyjádřil úvahy o možných motivacích svědků a zabýval se jejich věrohodností. V tomto směru soud přístup žalovaného nepovažuje za invektivní, a již vůbec zde nelze spatřovat důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. S argumentací žalobce rozsudkem *Scialdone* či stanoviskem generální advokátky Juliane Kokott ze dne 14. 1. 2021 ve věci „X“ X se náležitě vypořádalo již napadené rozhodnutí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí srozumitelně popsal, v čem daňový podvod spočíval, kde identifikoval chybějící daň za podezřelých okolností a jak z žalovaným popsaného systému těžil žalobce, jenž o svém zapojení do daňového podvodu musel vědět. Obsáhlé závěry žalovaného není třeba na tomto místě opakovat jen proto, že s nimi žalobce na rozdíl od soudu nesouhlasí.
44. Žalobci nebyl v důsledku jeho účasti na daňovém podvodu uznán jím uplatněný odpočet ve výši 2 866 025 Kč. Existenci podvodu nebrání, pokud byla v rámci struktury společností uměle generující odpočty na DPH identifikována vyšší chybějící daň. Jistě nelze vyloučit, že žalobce nebyl jediným klientem uvedené struktury. Pokud se žalobce snaží navodit dojem, že mezi zainteresovanými společnostmi šlo o standardní obchodní vztahy, soud takové argumentaci ve shodě s žalovaným nepřisvědčuje. Markantní je zejména opakující se dramatické navyšování cen u článků, které v řetězcích stojí před žalobcem. Žalovaný jak u outdoor reklamy, tak u internetové reklamy zjišťoval výši prvotních cen, konstatoval, že pan X jako představitel žalobce, který v minulosti podnikal jako fyzická osoba, je znalý

cen a poměrů na trhu, a přesto žalobce akceptoval násobně navýšené ceny, což se jeví jako iracionální, resp. jde o významnou indicii svědčící o vědomém zapojení žalobce do daňového podvodu. Např. společnosti Sinkler žalobce hradil za desetimesíční vedení internetové reklamní kampaně 5,4 mil. Kč, přestože žalovaný zjistil, že reálná cena obdobných služeb se u reklamních agentur pohybuje v řádu desítek tisíc korun za měsíc. Nespolupráce společností X, X a X se správcem daně či jejich virtuální sídla nejsou jedinou podezřelou skutečností v řešeném případě. Případné dodatečné stanovení daně (byť patrně nevymahatelné) dodavatelům žalobce nezakládá povinnost správce daně uznat žalobci jím nárokované odpočty.

45. Soud se neztotožňuje s názorem žalobce, že napadené rozhodnutí je založeno na pouhých domněnkách žalovaného. Ten v rámci svých možností rozkryl stěžejní skutkové okolnosti, v nichž byl daňový podvod ukotven. Rozdíl v obsahu napadeného rozhodnutí oproti zprávě o daňové kontrole není překvapivý, nýbrž nezbytný, neboť žalovaný po doplnění odvolacího řízení dospěl k poněkud odlišným závěrům, nežli finanční úřad provádějící daňovou kontrolu. Soud neshledává rozpor v hodnocení důkazů ze strany žalovaného s § 8 odst. 1 daňového řádu. Žalovaným zjištěné skutečnosti vskutku směřují k závěru o vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu. Přestože jednotlivé zjištěné a popsané objektivní okolnosti by k takovému závěru samy o sobě nepostačovaly, podstatný je celkový obraz a vyhodnocení jednotlivých okolností ve vzájemném souhrnu. Žalobce sice v žalobě představuje dílčí výtky vůči jednotlivým zjištěným okolnostem, žalovaným popsané objektivní okolnosti však nestojí samostatně, naopak se podporují navzájem.
46. Pokud jde o obstarání outdoor reklamy, není samo o sobě pochybné, že žalobce nejednal přímo s vlastníky reklamních ploch. Výrazně problematické však je, že žalobce akceptoval ceny, jež byly mnohonásobně navýšeny oproti cenám prvotním. Srovnání s reklamou realizovanou žalobcem v letech 2012 a 2013, tedy s odstupem pouhých několika let, bylo pro získání určitého kontextu relevantní. Ve světle případu je rovněž podezřelé převzetí pozice poskytovatele plnění, kdy společnost X byla nahrazena společností X, která dále poskytovala shodné reklamní plochy za shodnou cenu, jako předchozí poskytovatel reklamy pro pana X. Klíčová zde zjevně nebyla ani tak identita dodavatelské společnosti, jako spíše osoba pana X, který je významnou figurou jak v oblasti outdoor reklamy, tak v oblasti internetové reklamy, přestože v žádné z dodavatelských společností nepůsobil v pozici statutárního orgánu, nýbrž pouze jako zaměstnanec pracující na dohodu o provedení práce (v případě společnosti X si jednatelka na typ pracovní smlouvy pana X nevzpomněla). Podezřelou okolností je právě tento rozpor mezi očekávaným postavením zaměstnance - dohodáře, jenž by měl hrát oproti např. jednateli společnosti marginální roli, a skutečným významem pana X v řešené věci, který zcela zastíňoval statutární představitele zainteresovaných společností, jež i s ohledem na to žalovaný důvodně označil jako bílé koně.
47. Zmíněná návaznost mezi společnostmi X a X za shodných podmínek přitom vedle osoby pana X přispívá k propojení celého případu dodávek reklamního plnění od společností X, X a X, který finanční orgány označily za podvodný. Převzetí outdoor reklamního plnění společností X po společnosti X není po skutkové stránce sporné, sám žalobce v žalobě toto převzetí potvrzuje a označuje je za soubor náhod. K otázce převzetí proto nebylo nezbytné činit podrobnější skutková zjištění. Převzetí představuje určitý spojovací prvek mezi panem

X a společností X, do jejíž pozice poskytovatele outdoor reklamy dokázal skrze společnost X vstoupit. Úkolem žalovaného nebylo detailně prokázat veškeré konsekvence vztahů mezi zainteresovanými subjekty, nýbrž rozkrýt základní skutkové náležitosti podvodného jednání. Žalovaný zjistil, že ceny outdoor reklamy byly oproti prvotním cenám tolikanásobně nadhodnoceny, že logicky nepodpořil stanovisko žalobce o standardnosti sjednaného obchodu. Neodstranění outdoor reklamy v mezidobí mezi plněními společností X a X by bez dalšího skutečně nemuselo být pochybné. Jedná se o pouhý dílčí střípek v celkovém kontextu případu, a takto s ním žalovaný také nakládal.

48. Překrytí jedné reklamní plochy žalobce reklamou politického hnutí ANO, resp. skutečnost, zda se o něm žalobce dozvěděl až v rámci daňového řízení, je v celkovém kontextu podružnou skutečností, která nemůže zapříčinit zvrácení závěrů žalovaného. Pokud jde o cenu outdoor a internetové reklamy v poměru k jejímu přínosu pro žalobce či obratu žalobce, ani zde soud náhled žalobce nesdílí. I kdyby byla reklama sebevíc efektivní, rozumný podnikatel (dle výpovědi pana X pan X „dupal na cenu“) vždy raději dosáhne stejného efektu levněji, nežli draž. Skutečnost, že žalobce, přes podnikatelské schopnosti pana X, ve vícero popsáných případech vynakládal na reklamu násobně vyšší částky, než jaké by bylo na shodnou reklamu třeba vynaložit (srovnání cen jiných reklamních agentur), je krajně podezřelá. Nelze se pak podívat vývodům žalovaného, který za této situace i s poukazem na zjištění, že z účtů dodavatelských společností žalobce byly vybírány nemalé finanční prostředky v hotovosti, dovozoval vědomou účast žalobce na daňovém podvodu s tím, že část žalobcem uhrazených prostředků se po odečtení provize patrně vracela žalobci zpět. Jinak by totiž realizované obchodní případy z pohledu žalobce postrádaly smyslu.
49. Žalovaný nezpochybnil, že společnost Seznam vnímala žalobcova dodavatele X jako agenturu pracující pro žalobce. Dospěl však k závěru, že činnost pana X, jakožto dohodáře společnosti X, nebyla natolik zásadní a sofistickovaná, jak se jí snaží prezentovat žalobce. Ostatně i pan X zmínil, že pan X měl před jejich schůzkami reklamní problematiku nastudovánu lépe, než on sám. To příliš nenasvědčuje tomu, že by žalobce či žalovaný, jak naznačuje žaloba, nemohli být schopni pochopit problematiku mediaplánů a vedení reklamní kampaně. Umělému nadhodnocení přínosu pana X v této oblasti ostatně nasvědčuje i cena služby vedení reklamní kampaně, kterou již soud zmínil výše a která byla násobná oproti cenám nabízeným jinými reklamními agenturami. Předloženými mediaplány bylo navíc prokázáno, že společnost Seznam evidovala jako kontaktní osobu X, obchodní ředitelku žalobce. Soud nepopírá, že tím není zcela vyloučena jakákoli účast pana X na reklamní kampani, je však zřejmé, že žalobce byl sám v oblasti vedení jeho reklamní kampaně vůči Seznamu aktivní, čímž je role pana X do jisté míry oslabena.
50. Tato skutečnost budí pozornost obzvláště v kontextu zmíněné výše odměny účtované společností X. Soud by očekával buď aktivní přístup žalobce vůči Seznamu, který si nevyžádá vynaložení milionových výdajů na reklamní agenturu, nebo, v případě vynaložení značné částky na agenturu, vynikající servis ze strany agentury, která reklamní kampaň komplexně zajistí. V řešeném případě se nelze ubránit dojmu iracionálního chování žalobce, který vynakládal prostředky, jejichž útrata nebyla nutná. Takové chování je, jak již bylo zmíněno, vysvětlitelné právě úmyslnou účastí na daňovém podvodu, jak to žalovaný popsal v napadeném rozhodnutí. Na základě podkladů dostupných ve správním

spise nelze jednoznačně uzavřít, že pan X se společností Seznam žádným způsobem nekomunikoval (například telefonicky). Zjištění žalovaného však bez nutnosti jejich podrobnějšího doplnění postačují k závěru, že role pana Šplíchala nebyla natolik významná, aby korespondovala ceně účtované za jím vykonávané vedení reklamní kampaně na seznam.cz. Tomuto závěru koresponduje také samotným žalobcem zmiňovaná skutečnost, že rovněž vizuální stránku reklamních bannerů zajišťoval žalobcův vlastní grafik, přičemž pan X měl přispět pouze korekcemi.

51. Pokud jde o procesní námitku, že společnosti Seznam byly pokládány otázky, což žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, sp. zn. 9 Afs 27/2009, označuje za skrytý výslech svědka, ani ta soud nevede ke zrušení napadeného rozhodnutí. Předně je třeba uvést, že žalobcem označené rozhodnutí Nejvyššího správního soudu se týká § 34 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zatímco v nynější věci bylo postupováno podle § 57 daňového řádu. Daňovým řádem byla povinnost součinnosti oproti předchozí úpravě rozšířena a správce daně může na jeho základě vyzvat třetí subjekt k poskytnutí jakékoliv informace v rozsahu nezbytném pro správu daní (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 3. 10. 2017, č. j. 10 A 53/2015-63). Přesto je bezpochyby nadále nutno vážít, kdy je namístě na základě takto získaných informací provést výslech svědka, jenž nemůže být nahrazen výzvou k poskytnutí součinnosti, a kdy lze z opatřených údajů bez dalšího vyjít. Vodítko k rozlišení této tenké hranice spočívá právě v povaze opatřených informací.
52. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 2. 2022, č. j. 2 Afs 222/2020-35, k obdobné námitce uvedl, že: *„Předmětem výzev bylo poskytnutí údajů pocházejících z účetních dokladů a jiných listin (daňové doklady, smlouvy, objednávky, předávací protokoly apod.). Podstatou svědecké výpovědi je přitom přednesení toho, jak svědek osobně vnímal určité skutečnosti svými smysly, tedy nezprostředkované vylíčení určitých okolností konkrétní osobou. Účelem zde užitého postupu podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu nebylo získat informace o tom, co osoby působící v daných společnostech vlastními smysly vnímaly, nýbrž nalézt objektivní údaje dostupné z interních evidencí společnosti. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem neseznal, že by tento postup ve skutečnosti představoval nepřijatelný skrytý výslech svědků nebo porušení práva na užití bezprostředních důkazů.“*
53. V daném případě je předmětná námitka žalobce vztažena k objektivní okolnosti v napadeném rozhodnutí nazvané „Reklamní kampaň na rok 2016 si odvolatel sjednal sám, vše X“. Podkladem pro zformulování této objektivní okolnosti byla mj. sdělení společnosti Seznam, dle nichž byla kontaktní osobou a osobou, s níž seznam jednal na schůzkách X, dle interních záznamů Seznamu proběhly ve dnech 25. 1. 2016, 30. 5. 2016, 20. 10. 2016, 2. 12. 2016 a 22. 12. 2016 schůzky zástupců Seznamu s X, společnost X byla žalobcem najatou mediální agenturou, jež měla X radit s reklamní kampaní. Tyto žalovaným využitě informace získané od společnosti Seznam jsou svou podstatou údaji dostupnými z interní evidence společnosti Seznam, resp. z jí evidovaných listin. Některé z těchto listin (mediaplány s označením X jako kontaktní osoby) byly Seznamem také předloženy, a v tomto rozsahu se dokonce zjištění žalovaného neopírají o pouhé sdělení údajů společností Seznam, ale přímo o listiny založené ve spise. Nado soud podotýká, že i kdyby námitce žalobce v dílčím rozsahu vyhověl, nejednalo by se o vadu, která mohla mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť jednak předmětná objektivní

okolnost není podepřena jen sdělením společnosti Seznam (předložené listiny), především však jsou závěry žalovaného vystaveny na řadě dalších objektivních okolností, jež se o sdělení společnosti Seznam neopírají.

54. Pokud jde o plnění přijatá žalobcem od společnosti Kolokvium, jejich hodnota, jakož i doba, po kterou byla v roce 2016 poskytována, nebyly v řešené věci natolik stěžejní, jako plnění od společnosti Sinkler. Žalovaný proto vcelku logicky klade v napadeném rozhodnutí větší důraz na vztah žalobce a druhé uvedené společnosti, který však není bez významu ani pro rozkrytí pozice společnosti Kolokvium. Soud znovu poukazuje na to, že obrázek žalovaným popsaného daňového podvodu je nutno zhlédnout z širší perspektivy. Není pravdou, že absence zkušeností pana X či rozpory ve výpovědích k otázce okolností ukončení spolupráce žalobce s panem X, resp. se společností Kolokvium, jsou bezvýznamné. Jde o střípky zapadající do celkové mozaiky podvodné struktury, kterou dále významně doplňuje žalobcem popsaná personální provázanost zainteresovaných společností, resp. vazby na obec a fotbalový klub Libišany.
55. Pan X, stejně jako další žalovaným zjištěné osoby figurující v jiných společnostech, skutečně zanechal dojem bílého koně s tím, že společnost, v níž působil, byla v průběhu času ve vztahu k žalobci nahrazena společností jinou. Pan X na rozdíl od žalobce netvrdil, že by na poskytování reklamních služeb žalobci nestačil, což by vedlo k ukončení spolupráce s žalobcem. Jeho výpověď byla natolik obecná a neurčitá, že podpořila závěr o jeho pozici nastrčené figury, nikoli marketingového odborníka. Nadto si částky fakturované společností Kolokvium v lednu a únoru 2016 v ničem nezadají s částkami fakturovanými žalobci v navazujících obdobích společností Sinkler. Žalovaný dle přesvědčení soudu dostatečným způsobem obhájil své závěry ohledně toho, že daňovým podvodem jsou zasažena také reklamní plnění od společnosti X, jejíž pozici v oblasti internetové reklamy následně převzala společnost X, obdobně jako její pozici v oblasti outdoor reklamy poskytované v roce 2015 panu X převzala v roce 2016 společnost X.
56. Ani námitka, že žalovaný se odmítl zabývat třetím krokem testu účasti žalobce na daňovém podvodu, když náležitě neposoudil přiměřenost žalobcem přijatých opatření, není důvodná. Je pravdou, že žalovaný v napadeném rozhodnutí obecně vymezil testovací algoritmus účasti daňového subjektu na daňovém podvodu včetně toho, že tzv. vědomostní test se skládá z identifikace objektivních okolností a posouzení přijatých opatření za účelem vyloučení účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Není totiž vyloučeno, aby se daňový subjekt účastnil daňového podvodu třeba i bez svého vědomí, v takovém případě nese negativní následky účasti na podvodu tehdy, pokud nepřijal dostatečná opatření pro to, aby se své účasti na daňovém podvodu vyvaroval.
57. V daném případě je však situace jiná. Žalovaný již v rámci vyhodnocení předchozích kroků jím provedeného testu jednoznačně uzavřel, že žalobce o své účasti na daňovém podvodu musel vědět a že jeho nedbalostní účast na podvodu je vyloučena. Při úmyslné participaci žalobce na daňovém podvodu pozbývá smyslu hodnocení opatření, která snad měl žalobce činit, aby se tak vyhnul své možné účasti na podvodu. Žalobce o své účasti na podvodu věděl a dle závěrů napadeného rozhodnutí se takové účasti vyhnout nesnažil, právě naopak. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné jen proto, že jeho odůvodnění neobsahuje pasáž s nadpisem „Přijatá opatření“. Již v rámci předchozích pasáží (a souhrnně v závěru

části o objektivních okolnostech) totiž žalovaný provedl hodnocení subjektivní stránky žalobce, z něž plyne, že je zcela namístě žalobci negativní následky jeho účasti na daňovém podvodu přičíst. Jestliže se žalovaný krátce zmiňoval o tom, že by teoreticky ani v případě nedbalostní účasti žalobce na podvodu jím prokazovaná přiměřená opatření nepostačovala, je takový závěr v podstatě nadbytečný. Napadené rozhodnutí je totiž vystavěno na dostatečně odůvodněném závěru, že žalobce byl do podvodu zapojen vědomě a úmyslně. Řešení hypotetických situací není z hlediska přezkoumatelnosti či zákonnosti napadeného rozhodnutí podstatné. Z tohoto důvodu nemá ani soud potřebu se podrobněji zabývat polemikou žalobce s argumentací žalovaného k přiměřeným opatřením učiněnou nad rámec nosných důvodů jeho rozhodnutí.

V. Závěr a náklady řízení

58. Na základě shora uvedeného soud neshledal důvodnost žaloby v rozsahu, v němž se týká žalovaným popsaného daňového podvodu, tedy outdoor a internetové reklamy, neboť závěr žalovaného o nesplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet v důsledku účasti žalobce na daňovém podvodu nevybočuje ze zákonných mezí. Naopak, pokud jde o mikroutěrky a otázku splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, je napadené rozhodnutí v tomto rozsahu stíženo vadou dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., pro niž soudu nezbývá, než napadené rozhodnutí částečně zrušit.
59. Napadené rozhodnutí je z těchto důvodů zrušeno v rozsahu, v němž potvrzuje prvostupňový platební výměr za zdaňovací období červen 2016, k němuž se vztahuje předmětné plnění - mikroutěrky. V této části je věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s. ř. s. s tím, že v dalším řízení týkajícím se zdaňovacího období červen 2016 je žalovaný vysloveným právním názorem soudu vázán dle § 78 odst. 5 s. ř. s. Ve zbylém rozsahu, tedy ohledně všech ostatních zdaňovacích období, jichž se dodávky mikroutěrek netýkají, soud podanou žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou. Ve věci bylo rozhodnuto bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť oba účastníci řízení s takovým postupem výslovně souhlasili.
60. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.
61. V řízení měl převážný úspěch žalovaný, neboť jeho rozhodnutí bylo zrušeno pouze v rozsahu 1/12, tedy ve vztahu k jednomu z dvanácti žalovaným potvrzených prvostupňových rozhodnutí, které se vztahuje k jednomu z dvanácti napadeným rozhodnutím řešených zdaňovacích období. Žalovaný byl proto úspěšný v rozsahu 11/12 a neúspěšný v rozsahu 1/12, pročež by mu žalobce dle poměru úspěchu účastníků ve věci měl hradit 10/12 jemu vzniklých nákladů. Protože však žalovanému náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

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

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

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

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

Liberec 12. prosince 2022

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu