



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **KTPB s.r.o.**, IČ 26280485  
sídlem Vackova 892/43, 612 00 Brno  
zastoupeného společností BDO Czech Republic s.r.o., IČ 26402220  
sídlem Nádražní 344/23, 150 00 Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2020, č. j. 42412/20/5300-21444-712862,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 17. 5. 2019, č. j. 2696383/19/3003-52521-711227, č. j. 2696684/19/3003-52521-711227, č. j. 2697420/19/3003-52521-711227, č. j. 2697541 /19/3003-52521-711227, č. j. 2697634/19/3003-52521-711227 a č. j. 2697676/19/3003-52521-711227, kterými byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále

jen „zákon o DPH“) a dle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z přidané hodnoty za období duben, červenec, srpen, září, říjen a listopad 2014 a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále.

2. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že důvodem neuznání uplatněných nároků na odpočet DPH byla v daném případě skutečnost, že předmětné obchodní transakce žalobce jsou zatíženy podvodem na DPH a že došlo k narušení neutrality DPH, přičemž se zjevně nejedná pouze o důsledek podnikatelského selhání.

## II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
4. Žalovaný se patřičně nevěnoval kompletnímu obligatornímu testu daňového podvodu vycházejícího z rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL (dále „Axel Kittel test“). Správce daně má prokázat, že racionální chování daňového subjektu by vedlo k „odhalení“ toho, že existuje riziko jeho účasti na daňovém podvodu a uvést kroky, které měl daňový subjekt učinit proto, aby se neúčastnil podvodů na DPH. Žalobce ověřil registraci dodavatele jako plátce DPH, a že nefiguruje v registru nespolehlivých plátců. Dále ověřil předmět činnosti dodavatele v obchodním rejstříku a zveřejněné účetní závěrky ve Sbírce listin. Žalobce tak postupoval v souladu se závěry Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) v rozsudku ze dne 25. 11. 2015, č. j. 3 Afs 6/2015-30. Dodavatel žalobce je od 1. 5. 2018 nespolehlivým plátcem, tedy až čtyři roky poté, co s ním žalobce uzavřel Smlouvu o reklamě.
5. Správce daně dovozoval možnost vědomosti o účasti na daňovém podvodu z indicií známých až po realizaci služeb. Mezi tyto patří i zveřejňování účetních závěrek, které žalovaný uvádí jako nestandardní okolnosti. Je nutno posuzovat zdanitelná plnění výlučně podle skutečností známých v době, kdy nastaly. Společnost Promo Czech Group s.r.o. (dále jen „Promo Czech“ či „dodavatel“) neměla v době uzavření předmětné smlouvy a započetí poskytování reklamní činnosti povinnost mít zveřejněnou účetní závěrku za účetní období roku 2013. K uvedenému žalobce citoval rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31.
6. Žalovaný subjektivně hodnotí kvalitu Smlouvy o reklamě ze dne 12. 3. 2014, uzavřenou mezi Promo Czech a žalobcem (dále jen „Smlouva o reklamě“). Pokud si dodavatel a odběratel ve smlouvě písemně nekonkretizují postup při reklamaci, jedná se o projev autonomie vůle a nelze bez dalšího takové jednání hodnotit jako neobezřetné a ujednání označit za nedostatečné. Není prokázáno, že by se co do obsahu smluvního ujednání mezi žalobcem a jeho dodavatelem jednalo o objektivní okolnost, která by měla indikovat podvodný charakter transakce. Žalovaný uvádí, že Promo Czech fakticky nesídlí na adrese uvedené v obchodním rejstříku a toto sídlo označuje za virtuální. Promo Czech však dne 30. 5. 2014 změnila sídlo na adresu Klácelova 281/1a, Stránice, Brno, kde má reálné kancelářské prostory. Žalobce tam s dodavatelem opakovaně jednal. Žalobce nelze sankcionovat za to, že jeho dodavatel využil pro svou ekonomickou činnost virtuálního sídla, kdy byl jeho dodavatel kontaktní a prováděl sjednané reklamní plnění. Neexistence webové prezentace společnosti Promo Czech nemůže být vyhodnocena jako objektivní okolnost – žalobce nenavazoval obchodní vztah s neznámou osobou. Jednatel žalobce pan I. K. a jednatel dodavatele, pan M., byli přátelé, znali se dlouhodobě z obchodního

prostředí, ve kterém se pohybovali. Žalobce tak měl povědomí o tom, že pan M. poskytuje služby v oblasti reklamní činnosti. Správce daně nesprávně uchopil standardní fungování vztahů mezi obchodními partnery. Protože se jednalo o známého, žalobce pociťoval k osobě jednatele dodavatele větší důvěru, než kdyby oslovil mu neznámý subjekt. Nelze souhlasit s tím, že Promo Czech byla na trhu s reklamními službami nováčkem. Pan M. měl několikaleté zkušenosti v oboru.

7. Žalobce neměl povědomí o jiných subjektech zapojených do realizace reklamního plnění, tedy o přefakturaci plnění mezi společnostmi v řetězci ve velmi krátkém čase. V průběhu předmětných transakcí neměl možnost zjistit, kdy jiné subjekty v řetězci plnily. Toto nemělo být žalobci přisuzováno k tíži. Žalobce jednal v dobré víře, přijal veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně požadována. Pokud okolnosti šetřených případů nejsou samy o sobě nestandardní, pak se nemohou stát objektivními důvody, které požaduje judikatura SDEU k prokázání účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, ani ve vzájemné souvislosti.
8. Po žalobci nelze požadovat zjištění výše cen, za které reklamní plochy nakoupil jeho dodavatel, jaké náklady mu v souvislosti s plněním vznikly, a to ani za situace, kdy spolu obchodně spolupracují přátelé. Tímto jsou žalobci kladeny k tíži běžné obchodní praktiky, které nemohl ovlivnit. Správce daně dospěl k závěru, že k neodvedení daně došlo u subjektu DIRECT 74 s.r.o. (dále jen „DIRECT 74“). Ke ztrátě nedocházelo u dodavatele žalobce, nýbrž u společnosti, kterou žalobce neznal. K uvedenému žalobce citoval rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 8. 2014, č. j. 62 Af 34/2013-78. Žalobce není povinen prokazovat, že neměl možnost zjistit, z jakých subjektů byl sestaven řetězec společností přeprodávajících reklamu. Správce daně si neověřoval, zda by žalobci v případě, že by oslovil sportovní kluby napřímo, byla požadovaná reklama poskytnuta. Žalovaný uvádí cenu, za kterou reklamu prodávala společnost Emerencie s.r.o. (dále jen „Emerencie“), tedy první článek v řetězci odebírající reklamní plnění od sportovních klubů. Tato cena však nezohledňuje možnosti, které měl žalobce v předmětném zdaňovacím období roku 2014 a nezohledňuje ani běžnou obchodní praxi. K nemožnosti získat reklamní plnění přímo od sportovních klubů lze uvést příklad sportovního klubu Královo Pole, z.s. a FC ZBROJOVKA BRNO, a.s., dle něhož reklamní plnění poskytovaly výhradně společnosti Emerencie. Obdobně SK Slavia Praha sdělila, že pro sezónu 2014/2015 nebyl zpracován ceník, ale ceny za reklamu byly sjednány individuálně. K tomuto lze uvést rozsudek NSS ze dne 4. 3. 2010, č. j. 9 Afs 80/2009-99. Přestože se žalobce pohybuje v oblasti reklamy, nikdy dříve nezajišťoval reklamu v oblasti sportu, proto nebylo jednoduché posoudit výši ceny za předmětná reklamní plnění. Z obsahu spisu není patrné, jaký ekonomický význam pro žalobce měl výdaj na reklamní plnění v rámci běžných ekonomických toků a speciálně pak v rámci výdajů na marketing.
9. Žalovaný se nedostatečně věnoval zjištění ceny obvyklé a žalobce trvá na provedení znaleckého posudku pro její určení. Výsledný efekt reklamy a její cenu ovlivnilo i umístění reklamního banneru v závislosti na televizních kamerách na sportovištích. Reklama žalobce se tak může stát mnohem efektivnější, neboť má možnost oslovit větší množství potenciálních zákazníků. Jednatel žalobce se v oblasti reklamy, byť v jiném segmentu, dlouhodobě pohybuje, proto je schopen posoudit adekvátnost cenového rozpětí přijaté reklamy lépe než správce daně. Žalobce v průběhu daňové kontroly předložil ceník Slavie Praha – z uvedené nabídky je zřejmé, že se jedná o nabídku reklamní služby prostřednictvím sportovních LED mantinelů, a přestože se nevztahuje k předmětnému

zdaňovacímu období, jasně z ní vyplývá, v jakém cenovém rozmezí se reklamní plnění v daném období pohybuje. Za cenu, kterou žalovaný označil jako obvyklou, nebylo možné v předmětném období reklamu u uvedených sportovních klubů pořídit.

10. Objektivní okolnosti nepředstavují žádnou významnou odchylku od běžného způsobu obchodování, nejedná se o indicie, které ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k daňovému podvodu. Žalovanému se nepodařilo snést takové důkazy, které by v jednotlivostech i ve svém souhrnu osvědčovaly, že žalobce věděl nebo mohl a měl vědět, že se předmětnou transakcí účastnil na daňovém podvodu.
11. Žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil s tím, že žalovaný je povinen uhradit žalobci náhradu nákladů řízení.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný shrnul průběh řízení a odkázal na napadené rozhodnutí a spisový materiál.
13. Žalobce nerozporoval závěry správce daně, pouze brojil proti jedné ze zjištěných okolností spočívající v nadhodnocené ceně předmětných zdanitelných plnění. Vymezením odvolacích námitek žalobce rovněž vymezil rozsah odvolacího přezkumu, čímž de facto přesouvá činnost odvolacího orgánu na soud.
14. Žalovaný v napadeném rozhodnutí srozumitelně popsal jednotlivé kroky „Axel Kittel testu“ a význam tzv. nestandardností svědčících o podvodu a objektivních okolností, z nichž je dovozována vědomost o podvodu. Posléze také přehledně rozčlenil, které zjištěné skutkové okolnosti řadí mezi nestandardnosti a které mezi objektivní okolnosti. Žalobce v žalobě mezi těmito kategoriemi nerozlišuje, směšuje je a mnohdy tak vytyká žalovanému „závěry“, které v napadeném rozhodnutí vůbec nepřijal.
15. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že si žalobce neprověřoval důvod započetí činnosti v oblasti reklamních služeb svého dodavatele před zahájením obchodní spolupráce. Tyto okolnosti mohly a měly vzbudit v žalobci podezření, že uzavřený obchod není zcela standardní. Žalobce měl ověřovat adekvátnost ceny za reklamní plnění přijaté od dodavatele a jeho přínos. Žalobce si k předmětu plnění nezjišťoval žádné skutečnosti, o výrobu předmětné reklamy se nezajímal, přestože ze Smlouvy o reklamě vyplývá, že dodavatel zajišťuje pouze zprostředkovatelkou činnost – nepodílí se na výrobě reklamního banneru a jeho umístění.
16. V řetězci došlo k několikanásobnému navýšení ceny reklamních služeb, v rozmezí od 9,7násobku až po 58násobek. Předmětem plnění bylo zprostředkování, několikanásobné navýšení ceny tak nebylo odůvodněno jakoukoli přidanou hodnotou a nemělo ekonomické opodstatnění. Nelze posoudit finanční a majetkovou situaci společností zapojených v řetězci, neboť tyto nezveřejňovaly své účetní závěrky, což snižuje jejich důvěryhodnost. Při identifikaci daňového podvodu je nezbytné popsat všechny skutečnosti svědčící o jeho existenci, nikoli pouze ty, které mohly být žalobci známy v okamžiku realizace předmětných transakcí – tyto skutečnosti nebyly kladeny k tíži žalobce. Objektivní okolnosti byly nebo mohly být žalobci známy v době, kdy obchodní transakce uzavíral či prováděl, a právě tyto představují indicie, na jejichž základě ve spojení s nedostatečnými preventivními opatřeními byl žalobci odepřen nárok na odpočet.
17. Ve Smlouvě o reklamě je uvedena nesprávná adresa dodavatele – Klácelova 281/1, 602 00 Brno, která však byla do obchodního rejstříku zapsána až dne 30. 5. 2014. Tato skutečnost měla být indicií k dovození rizikovosti navazované obchodní spolupráce. Z důkazních

prostředků předložených žalobcem není zřejmé, že by jakýmkoli způsobem ověřoval adekvátnost ceny za reklamní plnění přijaté od dodavatele. O formálnosti Smlouvy o reklamě svědčí neplnění smluvních podmínek dodavatelem žalobce, konkrétně čl. IV odst. 4, v němž je sjednána fakturace za prezentaci vždy k 10. dni daného kalendářního měsíce. V tomto termínu proběhla fakturace pouze ve zdaňovacím období duben 2014, v dalších zdaňovacích obdobích byly daňové doklady dodavatelem vystavovány vždy až k poslednímu dni daného měsíce. Ve Smlouvě o reklamě chybí jakékoliv ujednání týkající se fyzické kontroly deklarovaných reklamních plnění žalobcem, ačkoli byla smlouva uzavřena na plnění v řádu statisíců korun. Smlouva neřeší ani případnou reklamaci vadně poskytnutých plnění. Žalobce nekontroloval přijímaná zdanitelná plnění ani poskytnutou fotodokumentaci, neboť by zjistil, že fotografie byly pořízeny v jiných zdaňovacích obdobích. Dle údajů zjistitelných ve vlastnostech jednotlivých souborů předložených žalobcem na datovém nosiči DVD byly fotografie pořízeny v období říjen až prosinec 2013, říjen a listopad 2014 a leden 2015. Žalobcem citovaný rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40 na daný případ zcela nedopadá.

18. Dodavatel žalobce fakticky nesídlí na adrese sídla uvedené v obchodním rejstříku, se správcem daně nespolupracuje, jsou u něj evidovány významné daňové nedoplatky a od 1. 5. 2018 je nespolehlivým plátcem. Nebezpečnost žalobce byla spojována se skutečností, že ve Smlouvě o reklamě byla uvedena právě pozdější adresa sídla. Uvedená zjištění nebyla žalobci přičítána k tíži, avšak mohla být těmi, která vyvolala či prohloubila pochybnosti správce daně o realizaci deklarovaného obchodního případu tak, jak je deklarováno v daňových dokladech. Nekontaktnost dodavatelů pak ve shodě s rozsudkem NSS ze dne 19. 1. 2018, č. j. 4 Afs 211/2017-34, představovala toliko vnitřní impuls správce daně se celou obchodní transakcí více zabývat.
19. Obchodní podíl v Promo Czech nabyl pan M. dne 26. 2. 2014, oprávnění podnikat v oboru reklamních služeb bylo zapsáno do živnostenského rejstříku dne 3. 3. 2014 a společnost byla zaregistrována jako plátce DPH až dne 5. 4. 2014. K těmto změnám u dodavatele došlo krátce před započítáním spolupráce dodavatele s žalobcem či dokonce až v jejím průběhu. Promo Czech byla na trhu s reklamními službami nováčkem a ani její jednatel neměl v tomto oboru zkušenosti. Jednatel Promo Czech zahájil podnikání v oblasti reklamní činnosti bez hlubší znalosti tohoto oboru na základě neformálního kontaktu se svými známými a kamarády, kteří mu přislíbili svou spolupráci, což vyplývá z daňového řízení vedeného u jiného daňového subjektu.
20. Dodavatel Promo Czech se podílel pouze na zprostředkovatelské činnosti výroby reklamního loga žalobce. Umístění na bannery a veškerou činnost týkající se reklamní činnosti měl provádět subdodavatel, společnost SIDWELL Advertising.
21. Opatření učiněná žalobcem jsou pouze formální a neúčinná. Prověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících je v případě navazování nových obchodních vztahů nezbytným opatřením, o faktické povaze prověřovaných obchodních subjektů však příliš nevypovídá. Takto lze pouze ověřit základní evidenční údaje, nikoli však skutečný, případně podvodný charakter jejich činnosti (viz rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 3. 2018, č. j. 57 Af 9/2017-44).
22. Nelze souhlasit s žalobcem, že o přefakturaci plnění mezi společnostmi v řetězci ve velmi krátkém čase neměl povědomí, a že jednal v dobré víře, kdy přijal veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně požadována. Ze spisové dokumentace vyplývá, že mezi

společnostmi v řetězci probíhala přefakturace plnění ve velmi krátkém čase, zpravidla v jeden kalendářní den. Skutečnost týkající se způsobu přefakturace však byla spojována s tzv. nestandardností svědčící o existenci daňového podvodu, která nebyla žalobci přičítána k tíži, nikoliv s objektivními okolnostmi, z nichž je žalovaným dovozována vědomost daňového subjektu o podvodu na DPH. Žalobce mezi těmito kategoriemi nerozlišuje a obě směšuje. Žalobce se pohyboval na trhu reklamních služeb a měl a mohl tedy mít povědomí o cenové hladině reklamních plnění. Žalobce postupoval značně nestandardně a nevhodně, pokud v okamžiku zadávání reklamní prezentace svého loga neoslovil přímo sportovní kluby. Místa zadání reklamní prezentace svého loga musela být žalobci zřejmá, neboť v uzavřené smlouvě o poskytnutí reklamy s Promo Czech byly přímo uvedené adresy sportovních klubů. Je nestandardní, aby při uzavírání nového obchodního vztahu si daňový subjekt předem neověřoval nejvýhodnější cenové podmínky na trhu v daném druhu předpokládaného obchodu.

23. Závěry ohledně požadavků na unesení důkazního břemena daňovým jsou v žalobcem citovaném rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 8. 2014, č. j. 62 Af 34/2013-78 nepřijatelné, neboť citovaný rozsudek se zabývá vynaloženými náklady ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, nikoli daňovým podvodem na DPH. Postačuje, pokud je prokázáno, že si daňový subjekt mohl být podvodného jednání vědom. Povinností daňových orgánů není 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.
24. Žalobce navrhoval vypracování znaleckého posudku za účelem zjištění objektivní ceny, což žalovaný nepovažoval za důvodné. Cena, resp. její až 58násobné navýšení bylo dostatečně zjištěno, přičemž extrémního navýšení si musel být žalobce vědom. Cena obvyklá je přitom pojmem vymezeným zákonem o daních z příjmů. Žalovaný její určení pro účely posouzení oprávněnosti nárokovaného odpočtu neshledává opodstatněným. Z argumentace žalobce vyplývá, že provedením znaleckého posudku na cenu obvyklou by mohla být osvědčena jeho dobrá víra. Není však povinností žalovaného zajišťovat za žalobce důkazní prostředky osvědčující jeho dobrou víru. Chtěl-li žalobce znaleckým posudkem v daňovém řízení cokoli prokazovat (ať už cenu obvyklou nebo cenu objektivní), bylo na něm, aby zpracování posudku zajistil a jako důkaz ho uplatnil.
25. S ohledem na všechny uvedené skutečnosti má žalovaný za to, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem. Navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

#### IV. Posouzení věci soudem

26. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení ústního jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
27. Z ustálené judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH (jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice) nebo zneužití práva. Ve vztahu k existenci podvodu daňové orgány musí

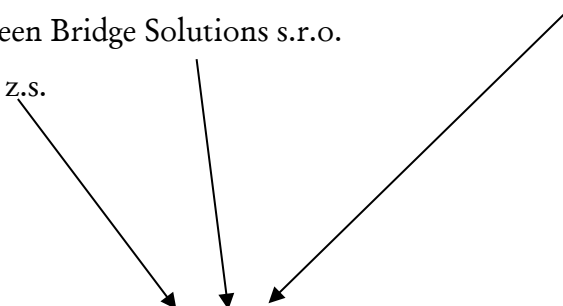
vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63). Teprve poté, kdy správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo, je možné přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani (rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55). Dle konstantní judikatury Soudního dvora totiž platí, že pouhá existence daňového podvodu nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu nebyl nárok na odpočet daně přiznán. „Nárok na odpočet není dotčen okolností, že v řetězci dodávek je jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasazeno daňovým podvodem, jestliže tuto skutečnost daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl“ (viz rozsudek ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Alex Kittel*).

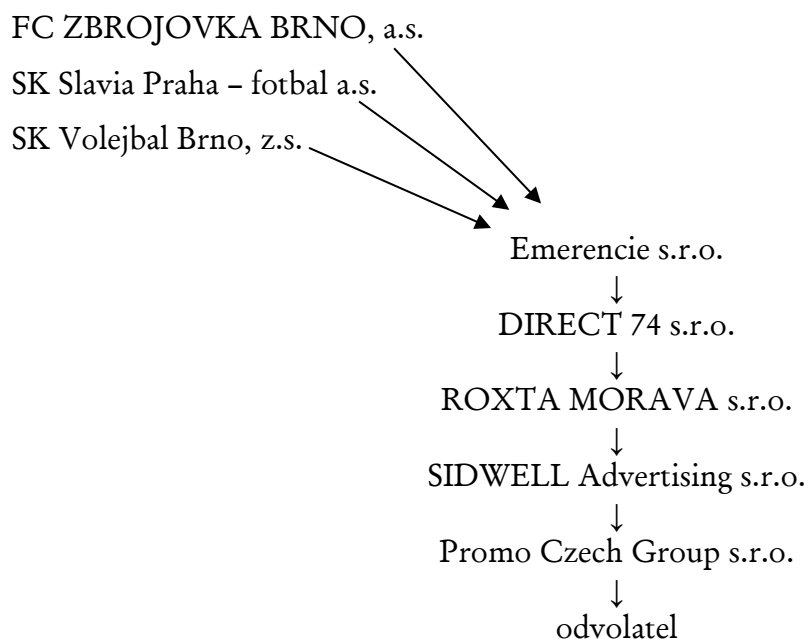
28. Daňové subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě realizovaných plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH. Zároveň ovšem platí, že je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svoji obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343). V rámci hodnocení vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání proto musí správce daně vzít v úvahu také to, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu (např. rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). To, jaká opatření přijal a proč byl v dobré víře, že svým jednáním nepřispívá k podvodu na DPH, však musí tvrdit a prokazovat daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet daně (např. rozsudky NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).
29. Spornou otázkou mezi žalobcem a žalovaným je, zda byl žalobce účasten daňového podvodu a zda o svém zapojení vědět měl a mohl.
30. Žalobce namítá, že se žalovaný patřičně nevěnoval Axel Kittel testu. Axel Kittel test sestává ze čtyř podmínek (srov. např. rozsudek NSS ze dne 22. 2. 2022, č. j. 4 Afs 247/2022-32). Nesplnění jakékoli z těchto podmínek znamená, že nebyly splněny podmínky pro odepření nároku na odpočet. První podmínkou testu je existence daňové ztráty ke dni rozhodování. Druhou podmínkou Axel Kittel testu je, že prokázaná existence daňové ztráty dle 1. podmínky testu byla důsledkem podvodného jednání. Pro splnění třetí podmínky Axel Kittel testu je rozhodné, zda podvodné jednání (2. podmínka), v důsledku kterého vznikla daňová ztráta (1. podmínka), bylo spojeno s obchodními transakcemi. Konečně podle 4. podmínky Axel Kittel testu je třeba prokázat, zda daňový subjekt věděl či při vynaložení náležité opatrnosti mohl vědět o spojení podvodného jednání s obchodními transakcemi (3. podmínka).
31. Dle napadeného rozhodnutí žalovaného obchodní řetězec, v němž byla v posuzované věci zprostředkována reklama za předmětná zdaňovací období, vypadal následovně:

Sportcentrum – dům dětí a mládeže Prostějov, příspěvková organizace → TK Plus s.r.o.

FK Dukla PRAHA a.s. → Green Bridge Solutions s.r.o.

Sportovní klub Královo Pole, z.s.





32. Žalovaný konstatoval, že chybějící daň byla identifikována u společnosti DIRECT 74, poněvadž za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2014 tato nepodala přiznání k dani z přidané hodnoty. První podmínkou se tedy žalovaný zabýval. Žalovaný se rovněž zabýval i druhou podmínkou, neboť popsal, že předmětná plnění byla součástí podvodného jednání uvedených daňových subjektů, tedy že daňová ztráta vznikla v důsledku daňového podvodu. Rovněž se žalovaný věnoval třetí podmínce – daňová ztráta souvisela s obchodními transakcemi (přefakturace plnění – zprostředkování reklamy). Taktéž se žalovaný věnoval okolnostem, ze kterých plyne, že daňový subjekt (žalobce) mohl či měl vědět, že předmětné transakce jsou zasaženy daňovým podvodem a že nepřijal dostatečná opatření za účelem prevence jeho účasti na podvodu. Nelze tedy souhlasit se žalobcem, že by žalovaný v předmětném Axell Kittel testu cokoli opomenul. Námitka je nedůvodná.
33. Není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (viz rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60). V nyní posuzované věci žalovaný a správce daně dovedli podvodnost transakcí na základě následujících skutečností. Dodavatel Promo Czech v rozhodných zdaňovacích obdobích poskytl žalobci zdanitelná plnění v podobě zprostředkování reklamních služeb za ceny mnohonásobně navýšené (v rozmezí od 9,7násobku až po 58násobek) oproti cenám, za které tato plnění sám pořídil, příp. za kterou je pořídily první subjekty v řetězci od sportovních klubů. Takovéto navyšování ceny nemá dle judikatury NSS logické opodstatnění (srov. rozsudek NSS ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 11/2020-55). Jeden ze subjektů v řetězci (společnost DIRECT 74) daň neuhradil – nepodal přiznání k DPH. Mezi společnostmi v řetězci probíhala přefakturace plnění ve velmi krátkém čase, zpravidla v jeden kalendářní den. Ve zdaňovacím období duben 2014 společnost Promo Czech vyfakturovala předmět plnění žalobci již dne 10. 4. 2014 – dříve, než bylo zdanitelné plnění vyfakturováno prvním dodavatelem v řetězci, jenž vystavil daňový doklad až dne 20. 4. 2014. Promo Czech Smlouvu o reklamě se žalobcem uzavřela dne 12. 3. 2014, přestože smlouva s dodavatelem služeb společností SIDWELL Advertising je datována až 24. 3. 2014. Společnosti v řetězci neměly internetové stránky a jejich skutečná sídla se nenacházela na adresách zapsaných v

obchodním rejstříku. Společnosti DIRECT 74 a ROXTA MORAVA se pro správce daně staly dříve či později nekontaktními a ukončily výkon své činnosti. Pan M. se stal jednatelem Promo Czech dne 26. 2. 2014, oprávnění podnikat v oboru reklamních služeb bylo zapsáno do živnostenského rejstříku dne 3. 3. 2014 a společnost byla zaregistrována jako plátce DPH až dne 5. 4. 2014. K těmto změnám u dodavatele došlo krátce před započítáním spolupráce se žalobcem či dokonce až v jejím průběhu. Společnost Promo Czech byla na trhu s reklamními službami nováčkem a ani její jednatel neměl v tomto oboru zkušenosti.

34. Veškeré shora popsané skutkové okolnosti tak ve svém souhrnu svědčí o jednom z typických modelových případů podvodu na DPH. Uvedená zjištění jsou ve svém souhrnu charakteristická pro daňový podvod. Je typické, že není možno odhalit „přímý“ důkaz o podvodném jednání, jelikož právě ten je postupem subjektů v řetězci zastírán, a o podvodu tak svědčí souhrn nepřímých důkazů a skutečností, jež samy o sobě podvodné nejsou a umožňují i jiný výklad, avšak vedou právě k tomuto cíli.
35. Nestandardní okolnosti svědčící o zasažení transakcí podvodem na DPH jsou zjišťovány samy o sobě, bez vztahu k žalobci, a to, zda o nich žalobce věděl či mohl vědět, je pro zjištění podvodu jako takového nepodstatné. Otázka zapojení žalobce do podvodu je až následujícím krokem. Pokud by zde daňový podvod nebyl, byla by tato otázka zbytečná, protože je zjištění podvodu první v pořadí; zároveň, pokud by žalobce nevěděl a ani nemohl vědět o tom, že transakce jsou zasaženy podvodem, pak by ani z důvodu zjištěného podvodu nebylo možno mu nárok na odpočet odepřít (srov. např. rozsudek NSS ze dne 31. 08. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38). Nestandardní okolnosti nejsou samy o sobě protizákonné (s výjimkou nepodávání daňových příznání a neplacení daně), o podvodu však svědčí tyto okolnosti ve svém souhrnu, a takto je správce daně i žalovaný správně posuzovali (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 3. 2021, č. j. 25 Af 73/2019-56).
36. Správní orgány nejsou povinny dát žalobci návod, jak si měl počínat, aby se účasti na podvodu vyhnul, neboť přijetí nezbytných rozumných opatření, bránících zapojení do podvodu, má tvrdit žalobce, nikoliv žalovaný (srov. již zmíněný rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 25 Af 73/2019-56). Žalobce v řešeném případě žádné zvláštní opatření nepřijal, provedl toliko zcela základní ověření svých dodavatelů ve veřejných rejstřících, čímž riziko svého zapojení do daňového podvodu nemohl minimalizovat. Rozsudek NSS č. j. 3 Afs 6/2015-30, na nějž žalobce odkazuje, se týká ověření odběratele, kdy odběratel stěžovatele nebyl registrován k DPH v jiném členském státě. V tomto rozsudku však NSS netvrdí, že vyjmenované možnosti ověření obchodního partnera jsou vždy dostatečné. Ve vztahu k uvedeným nestandardním okolnostem žalovaný takový postup správně nepovažoval za adekvátní a postačující (srov. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 5. 2018, č. j. 51 Af 21/2017-36). Charakter nestandardních okolností přitom logicky určuje charakter opatření, jejichž přijetí je možné po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby byl v dobré víře v poctivost transakcí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019-27). V posuzovaném případě si však žalobce nepočínal tak, aby tomuto požadavku dostál, a nárok na odpočet mu byl důvodně odepřen pro zasažení posuzovaných transakcí podvodem, o kterém žalobce měl nebo mohl vědět. Stran ověření dodavatele jako nespolehlivého plátce soud konstatuje, že z povahy věci bývá údaj o nespolehlivosti plátce DPH do registru vložen až po odhalení a prokázání nesrovnalostí v jeho daňových povinnostech. I s ohledem na zásadu presumpce nevinoty tedy dochází k značnému zpoždění uveřejnění tohoto údaje. Informace o „čistém“ registru

slouží toliko jako orientační údaj a je třeba jej vždy posuzovat ve vzájemné souvislosti s ostatními specifiky obchodních partnerů (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017-70).

37. Žalobce namítá, že správce daně dovozoval možnost vědomosti o účasti na daňovém podvodu z indicií známých až po realizaci služeb, mimo jiné okolnost nezveřejňování účetních závěrek. K tomuto žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31. Správce daně i žalovaný uvedli nestandardní okolnosti týkající se obchodního řetězce popsaného v bodě 31 tohoto rozsudku. Při identifikaci daňového podvodu je nutné popsat všechny skutečnosti svědčící o jeho existenci, nikoli pouze ty, které mohly být žalobci známy v okamžiku realizace předmětných transakcí. Žalovaný tyto považuje za skutečnosti svědčící o podvodu, kterým byly transakce zasaženy, nikoliv o tom, že žalobce o podvodu věděl nebo vědět měl a mohl. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by žalovaný či správce daně kladli tyto skutečnosti žalobci k tíži. Žalovaný dále uvedl objektivní okolnosti, které byly nebo mohly být žalobci známy v době, kdy obchodní transakce uzavíral či prováděl. Právě tyto skutečnosti představují indicie, na jejichž základě ve spojení s nedostatečnými preventivními opatřeními byl žalobci odepřen nárok na odpočet. Správní orgány tedy postupovaly v souladu s žalobcem citovaným rozsudkem NSS č. j. 5 Afs 252/2017-31.
38. Žalovaný dle žalobce subjektivně hodnotil Smlouvu o reklamě. Zdejší soud sice souhlasí se žalobcem v tom, že strany disponují autonomií vůle, avšak žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal skutečnosti stran předmětného obchodního vztahu, které nejsou ve smlouvě zcela standardní. Spolu s tím žalovaný uvedl další skutečnosti, které měly v žalobci vzbudit podezření o tom, že předmětné transakce mohou být zasaženy podvodem na DPH – nesprávná adresa sídla dodavatele Promo Czech ve Smlouvě o reklamě, neplnění smluvních podmínek, absence ujednání týkající se kontroly předmětných plnění. Žalobce se dále vyjádřil k sídlu dodavatele. Jak žalovaný uvedl, společnost Promo Czech změnila sídlo dne 30. 5. 2014, tedy až po uzavření Smlouvy o reklamě. Tato skutečnost, tedy změna sídla dodavatele v průběhu obchodních transakcí, dle žalovaného svědčí o vědomosti či dostatečné neobežřetnosti žalobce ohledně toho, že předmětné transakce byly součástí podvodu na DPH. Žalobce namítá, že jako objektivní okolnost nemůže být vyhodnocena neexistence webové prezentace. Tato skutečnost byla žalovaným uvedena v souvislosti s neetablovaností dodavatele, společnosti Promo Czech. Jedná se o další skutečnost, ze které žalovaný dovozoval neobežřetnost žalobce při uzavírání obchodní transakce. Žalovaný rovněž popsal, že Promo Czech činnost v oblasti reklamních služeb zahájila přibližně měsíc před zahájením obchodní spolupráce s žalobcem a rovněž jednatel dodavatele byl v této oblasti nováčkem. S tímto žalobce nesouhlasí. Ze spisového materiálu vyplynulo, že žalobce přijal reklamní služby, které bylo extrémně nadhodnocené, přestože se sám na trhu reklamních služeb pohyboval. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by jednatel Promo Czech nebyl v této oblasti nováčkem, tudíž argumentaci žalobce nelze přisvědčit. Soud se s názorem žalovaného ztotožňuje, neboť v uvedené skutečnosti v souhrnu značí, že došlo k daňovému úniku a žalobce o něm vědět měl a mohl. Námitkám žalobce nelze přisvědčit.
39. Nelze přisvědčit ani námitce žalobce, že jednal v dobré víře a že přijal veškerá opatření, která po něm mohou být rozumně požadována. Žalovaný popsal řadu nestandardností obchodní transakce, z nichž vyplývá, že předmětné transakce byly zasaženy daňovým podvodem. Žalovaný rovněž uvedl objektivní okolnosti obchodní transakce, na základě

kterých lze dovodit, že žalobce mohl nebo měl vědět o tom, že předmětné obchodní transakce jsou zasaženy podvodem na DPH. Přefakturace mezi jednotlivými společnostmi však nebyla žalobci přičítána k tíži, nebyla tedy objektivní okolností, z níž by byla dovozována vědomost žalobce o podvodných transakcích, avšak jednalo se o nestandardnost svědčící o daňovém podvodu. Jak již soud uvedl výše, nelze konstatovat, že by žalobce přijal taková opatření, aby mohl být v dobré víře, že není účasten daňového podvodu.

40. Co se týče výše ceny reklamních služeb, rozdíl mezi cenou, za kterou první subjekty v řetězci reklamní služby nakoupily, a za kterou je pořídil žalobce, je tak enormní (až 58násobek), že není vysvětlitelný přidanou marží reklamní společností, ani provedením případných dílčích prací. Otázka ceny má vliv i na závěr, zda žalobce věděl, nebo vědět měl a mohl o tom, že transakce jsou zasaženy podvodem. Správce daně a žalovaný správně dovodili, že nepřiměřenost ceny mohl žalobce rozeznat, neboť sám byl profesionálem v této oblasti a cena byla enormně nadhodnocena. Námitka žalobce je tak nedůvodná.
41. Nedůvodná je rovněž námitka, že k daňové ztrátě nedošlo u dodavatele žalobce, neboť bylo dostatečně prokázáno, že žalobce o zapojení do podvodu mohl a měl vědět. Po žalobci nebylo požadováno prokázání, z jakých subjektů byl řetězec sestaven. Daňové orgány tedy nejednaly v rozporu se žalobcem citovaným rozsudkem zdejšího soudu ze dne 25. 8. 2014, č. j. 62 Af 34/2013-78, neboť žalobci nebylo kladeno k tíži smluvní ujednání subjektů v řetězci či samotné vytvoření řetězce. Daný rozsudek se navíc zabývá vynaloženými náklady ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, nikoli daňovým podvodem na DPH. Z daných skutečností byla dovozována toliko skutečnost, že předmětné transakce byly zasaženy daňovým podvodem. Správce daně sice neověřoval, zda by žalobci v případě, že by oslovil sportovní kluby napřímo, mu požadovanou reklamu poskytly, avšak detailně popsal přefakturaci a nadhodnocení předmětných plnění, což společně s dalšími zjištěnými skutečnostmi vypovídá o daňovém podvodu. Přestože žalobce tvrdí, že cena pro společnost Emerencie nezohledňuje možnosti, které měl žalobce v předmětném zdaňovacím období roku 2014 a nezohledňuje ani běžnou obchodní praxi, žalobce neučinil nic, čím by si skutečnou cenu zjistil a ověřil, naopak zůstal pasivní. Poněvadž logo žalobce bylo umístěno ve sportovních klubech, nabízelo by se oslovení přímo jednotlivé sportovní kluby, byť jen s cílem zjistit cenu, za kterou nabízejí reklamu. Pokud žalobce uvádí, že přestože se v oblasti reklamy pohybuje, nezajišťoval reklamu v oblasti sportu, a proto nebylo jednoduché posoudit výši ceny za předmětná reklamní plnění, tím spíše si měl cenu v předmětném plnění ověřit, nehledě na to, že jednatel jeho dodavatele byl jeho přítel. Neobvyklost výše ceny reklamních služeb v porovnání s běžnými cenami v poctivém obchodním styku musela být při vynaložení přiměřené péče zřejmá i subjektu bez zkušeností ze sportovního prostředí. Jak již soud uvedl výše, Promo Czech byla v reklamní oblasti nováčkem, včetně nového jednatele této společnosti. Ekonomický význam není v řešené věci důležitý, neboť se jednalo o posouzení nadhodnocené ceny a toho, zda žalobce o podvodu věděl či mohl a měl vědět.
42. Rovněž zjištění ceny obvyklé není pro posuzovanou věc důležité a provedení znaleckého posudku považuje soud za nadbytečné. Jak již soud uvedl, v dané věci bylo prokázáno, že cena byla mezi jednotlivými subjekty navyšována, aniž by k tomu byl důvod, což společně s dalšími zjištěnými skutečnostmi přivedlo daňové orgány k závěru, že předmětné transakce byly zasaženy podvodem na DPH. V řešeném případě není třeba zkoumat to, jaký výsledný efekt měla reklama. K ceníku předloženému žalobcem se žalovaný podrobně

vyjádřil v bodech 56 až 58 napadeného rozhodnutí a uvedl, že tyto nejsou pro řešení případ relevantní. Soud se s názorem žalovaného ztotožňuje.

43. Z napadeného rozhodnutí vyplývají následující skutečnosti, které podle žalovaného svědčí o tom, že žalobce o zasažení transakce věděl či vědět měl a mohl (body 42 až 47 napadeného rozhodnutí): neetablovanost dodavatele, pasivita žalobce při zjišťování cen u sportovních klubů, úhrada neúměrně vysokých cen reklamy, pasivita při ověřování obchodního partnera žalobce, tolerance nedodržování smluvních ujednání, fotodokumentace nekorrespondující v časové rovině se zdanitelným plněním a absence kontroly reklamního plnění. Žalobce přitom nesouhlasí s tím, že by svého obchodního partnera neověřoval.
44. Zdejší soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, který uvedl, že za reálné by bylo možné považovat ceny, za něž předmětná plnění prodávala společnost Emerencie, s navýšením o běžnou obchodní marži, případně o reálnou přidanou hodnotu spočívající např. ve výrobě loga či reklamního spotu nebo zajištění fotodokumentace. Ceny, za které předmětná plnění nakupoval žalobce, byly ve všech případech několikanásobně, resp. až 58násobně vyšší. Zjištěné rozdíly mezi cenami, za které byly reklamní služby pořízeny a za které je bylo možné pořídit, představují okolnosti, které lze při obvyklé míře opatrnosti zjistit a ekonomicky racionálně reflektovat. Pokud k ničemu takovému žalobce nepřikročil, lze s přihlédnutím k dalším skutečnostem, kdy nebyla respektována všechna ustanovení Smlouvy o reklamě a žalobce předmětná plnění nekontroloval, považovat tyto okolnosti za podezřelé a nestandardní. Na žalobci bylo, aby správci daně poskytl ucelený a z ekonomického pohledu pochopitelný náhled do svojí činnosti podložený relevantními důkazními materiály. K tomu však nedošlo.
45. Žalovaný tak v souladu se shora již uvedeným rozsudkem NSS č. j. 6 Afs 130/2014-60 považoval uvedené skutečnosti svědčící o tom, že žalobce měl nebo mohl vědět o podvodu, jinými slovy, že kdyby o podvodu nevěděl, počínal by si jinak. Žalobce nepředestřel žádnou svou verzi podloženou relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60). Nedostatečné ověření dodavatele žalobcem, pasivita žalobce ohledně kontrol předmětných plnění a ochota zaplatit velmi vysokou cenu za nijak výjimečné reklamní plnění je vskutku obtížně vysvětlitelné jinak, než že žalobce o podvodu věděl, nebo o podvodu vědět mohl. Totéž platí o nevymáhání smluvního ujednání (nedodržování termínu fakturace). Jakkoliv může být toto ujednání formální, bylo obsahem smlouvy a lze předpokládat, že jej při uzavření smlouvy smluvní strany považovaly za významné, neboť jinak by jej nesjednávaly. Následné netrvání na jeho dodržování ze strany žalobce ve spojení s tím, že ujednána byla vysoká cena, znamená ledabylost či lehkovážnost, která by poctivého a obezřetného obchodníka varovala, že jde nebo může jít o transakci problematickou.
46. Soud uzavírá, že daňové orgány popsaly takové skutečnosti, na základě kterých je zcela zřejmé, že došlo k daňovému podvodu. Uvedly dostatek objektivních okolností, z nichž lze dovodit, že žalobce mohl a měl vědět, že se předmětnou transakcí účastnil na daňovém podvodu.

## VI. Závěr a náklady řízení

47. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.

48. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 31. ledna 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu