



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **AUTODOPRAVA K & K, s.r.o.**, IČO: 25561626
sídlem Chrudichromská 2156, 680 01 Boskovice
zastoupený advokátkou Mgr. Lucií Dufkovou
sídlem Legionářská 1319/10, 779 00 Olomouc

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2020, č. j. 18450/20/5300-22443-607102,

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. Krajský soud v Brně se v tomto rozsudku zabývá otázkou, zda bylo namístě žalobci odepřít nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010, a to z důvodu účasti na podvodu na DPH.

2. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosince roku 2010 ze dne 8. 12. 2014, č. j. 4214513/14/3007-50524-702850, doměřil žalobci daň ve výši 200 000 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 40 000 Kč. Odvolání žalobce proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 1. 2016, č. j. 1615/16/5300-22443-711377 (dále jen „první rozhodnutí žalovaného“), zamítl a napadené rozhodnutí správce daně potvrdil.
3. Tomu předcházelo zahájení daňové kontroly dne 24. 6. 2013 týkající DPH za zdaňovací období červen až prosinec 2010 a leden až prosinec 2011. V rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že si žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH na základě dokladu č. 2010/004 vystaveného dodavatelem M. J. (základ daně ve výši 1 000 000 Kč, DPH ve výši 200 000 Kč), jehož předmětem plnění byla reklama a propagace žalobce na akcích uvedených v předmětu smlouvy o zajištění reklamy ze dne 2. 12. 2010 (dále také jen „smlouva“). Na základě znění smlouvy dospěl správce daně k závěru, že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo dne 11. 12. 2010, a nikoliv dne 28. 12. 2010, jak bylo uvedeno na dokladu č. 2010/004. Jelikož byl pan J. registrován jako plátce DPH až k datu 28. 12. 2010, předložený doklad č. 2010/004 nebyl dle správce daně daňovým dokladem. Správce daně proto žalobci nepřiznal z plnění přijatého od pana J. nárok na odpočet daně ve výši 200 000 Kč, neboť žalobce nesplnil podmínky pro jeho uplatnění dle § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně výše zmíněný dodatečný platební výměr.
4. Jak soud zmínil v bodě 2 tohoto rozsudku, odvolání proti platebnímu výměru zamítl (a platební výměr potvrdil) žalovaný svým prvním rozhodnutím. Žalovanému však na základě skutečností zjištěných v rámci odvolacího řízení vznikly pochybnosti o možné účasti žalobce na daňovém podvodu, neboť dle svých závěrů zjistil okolnosti svědčící o daňovém podvodu a existenci objektivních skutečností, na základě kterých mohl žalobce o svém zapojení do řetězce zasaženého daňovým podvodem vědět.
5. První rozhodnutí žalovaného zrušil k žalobcově žalobě Krajský soud v Brně rozsudkem z 24. 4. 2018, č. j. 29 Af 28/2016-117 (dále jen „zrušující rozsudek“; všechny zde uvedené rozsudky správních soudů jsou dostupné na www.nssoud.cz) a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Kasační stížnost žalovaného proti zrušujícímu rozsudku Nejvyšší správní soud rozsudkem z 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43 (dále jen „rozsudek NSS“), zamítnul.
6. Ani po doplnění odvolacího řízení žalovaný nezměnil svůj dosavadní názor na účast žalobce na podvodu na DPH, pro kterou bylo třeba mu odepřít nárok na odpočet daně a vydal rozhodnutí uvedené v záhlaví tohoto rozsudku, které je nyní napadeno žalobou.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě a vyjádření k žalobě

7. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, v níž namítl, že dané rozhodnutí je nezákonné již proto, že žalovaný neprovedl všechny navrhané a ani další v úvahu přicházející důkazy. Navíc žalovaný provedené důkazy nesprávně hodnotil a dospěl k nesprávným právním závěrům. Tyto závěry byly nadto v rozporu se zrušujícím rozsudkem i rozsudkem NSS a s názory, které soudy v těchto rozsudcích vyslovily. Nesprávně dospěl žalovaný zejména k tomu, že dotčená žalobcova obchodní transakce byla spojena s podvodným jednáním na dani z přidané hodnoty a žalobce věděl, že je součástí tohoto podvodného jednání. Úvahy žalovaného podané v odůvodnění napadeného rozhodnutí byly zcela zjevně účelové a nepřezkoumatelné.

8. K žalobě podal žalovaný vyjádření, v němž předně namítl její značnou obecnost a stručnost. Tato její podoba dle žalovaného předurčuje, jak detailně by se soud měl věci zabývat.
9. Pokud jde o věc samotnou, trval žalovaný na tom, že všechny relevantní důkazy provedl. Pokud nějakému důkaznímu návrhu nevyhověl, pak svůj postup řádně zdůvodnil. Ze zjištěných skutečností vyplývá, že zde byl podvod na DPH; pan J. daň neodvedl a tím došlo k narušení neutrality DPH. Okolnosti transakce mezi žalobcem a panem J. byly z mnoha důvodů nestandardní. Všechny tyto okolnosti vedou k závěru, že žalobce věděl či mohl a měl vědět, že jím deklarované zdanitelné plnění je součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem. Zároveň žalobce neučinil taková opatření, aby své účasti na podvodném jednání zabránil. K těmto závěrům žalovaný dospěl při plném respektování závazných právních názorů vyjádřených ve zrušujícím rozsudku a rozsudku NSS. Proto by soud měl dle názoru žalovaného žalobu zamítnout.
10. K vyjádření žalovaného zaslal žalobce soudu písemnost, v níž jednak uvedl, že ve věci trvá na nařízení ústního jednání, jednak že na vyjádření žalovaného zareaguje replikou. Tomu se tak ale nestalo, resp. žalobce svou argumentaci doplnil až bezprostředně před jednáním soudu (viz níže).

III. Ústní jednání

11. Při ústním jednání dne 23. 5. 2023 žalobce připustil, že žaloba byl velmi stručná. Proto soudu den před jednáním zaslal její doplnění, které při jednání zrekapituloval.
12. V tomto doplnění žaloby žalobce konstatoval, že k závěru o podvodu na DPH žalovaný dospěl tak, že dle něj došlo k narušení neutrality DPH a k neodvedení daně, a to nikoli v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale v důsledku podvodného jednání. Žalovaný se totiž domníval, že žalobce je součástí řetězce subjektů, mezi nimiž byla transakce s daným plněním uskutečněna [společnost DR plus s.r.o. (dále jen „DR plus“) → M. J. → žalobce] a právě pan J. vlastní daňovou povinnost ve výši 200 000 Kč nepřiznal ani neuhradil. Dle žalovaného byl žalobce posledním členem takového řetězce a uplatnil si nárok na odpočet DPH. Na tom dle žalovaného neměnilo nic ani to, že by pan J. kontaktní.
13. Žalovaný nepřipustně upozaduje vyjádření pana J. učiněné při ústním jednání dne 13. 5. 2015, že hodlá žádat o splátkový kalendář. Žalovaný toliko uzavřel, že o splátkový kalendář pan J. nepožádal a daň nezaplatil, což má z jeho pohledu představovat daňový podvod.
14. Krajský soud zrušujícím rozsudkem uložil žalovanému, aby znovu posoudil celý případ, opětovně se zabýval rolí pana J., a to především skutečnými důvody, proč daň nebyla odvedena, a zda reálně došlo k daňovému obohacení některého subjektu z předmětného řetězce. Zároveň měl žalovaný zvážit, zda je daňová povinnost stanovena právě té osobě, které ze zákona svědčí při zohlednění principu proporcionality a možnosti výjimečného odmítnutí nároku na odpočet. Žalovaný však pouze zjednodušeně vyšel ze skutečnosti, že pan J. daň nezaplatil.
15. Žalovaný na druhou stranu neprovedl navrhovaný důkaz obstaráním zdravotnické dokumentace a posudkem na kolik a případně na jakou dobu utrpěná zranění (otřes mozku, zranění hlavy, poškození oční rohovky) znemožnilo panu J. běžný výkon pracovních činností. Tuto odbornou otázku si žalovaný zodpověděl, aniž by disponoval k tomu potřebnými znalostmi. Zároveň nevezal na zřetel ani to, nakolik mohlo být nezaplacení daně ze strany pana J. ovlivněno jeho odsouzením k trestu odnětí svobody.

16. Podle žalobce žalovaný dospěl k závěru o daňovém podvodu bez toho, že by zde byl pravidelný znak takového podvodu, a to nekontaktnost některého ze subjektů v řetězci. Stejně tak žalovaný nerespektoval závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku z 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, dle něhož má-li být daň správně stanovena, zahrnuje to i skutečnost, že je stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí. Nelze přitom akceptovat přístup správce daně, který postupuje tak, že daň vyměří fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen. Podle zmíněného rozsudku je také rozdíl mezi situací, kdy daňový subjekt nedostojí své daňové povinnosti a situací, kdy vědomě jedná tak, aby se majetkově obohatil tím, že neodvede příslušnou DPH do rozpočtu státu.
17. Podobně žalovaný nerespektoval závěry rozsudku NSS, které se vztahovaly k otázce kontaktnosti pana J., a toho, že pan J. uznal své pochybení a uvedl svůj záměr daň uhradit. Proto zde byly dle Nejvyššího správního soudu důvody se domnívat, že daň bude doměřena a potenciálně i uhrazena, což je neslučitelné s konstatací existence (resp. domněnky) daňového podvodu. Pokud tato eventualita nastala, bylo by to dokladem nesprávného posouzení aspektu chybějící daně, vedoucím nakonec k nezamýšlenému obohacení veřejného rozpočtu na úkor plátce daně (příjemce plnění), které ovšem není účelem daně z přidané hodnoty.
18. Podle žalobce dále žalovaný neprovedl navrhovaný důkaz znaleckým posudkem k posouzení relevance hodnoty plnění a sám se rozhodl tuto otázku posoudit vlastním výkladem, aniž by disponoval odbornými znalostmi. Taktéž nesprávně vyhodnotil výpověď svědka Ivo B. tak, že tato nepřinesla žádné nové skutečnosti, které by vědomost žalobce o účasti na podvodu na DPH zpochybnily. Tento výslech vyhodnotil žalovaný zcela tendenčně. Například nevzal v potaz dřívější dlouhodobou spolupráci s panem J. a zásadní změnu v jeho chování po úrazu, což vedlo k ukončení spolupráce. Naopak v tomto směru žalovaný nepřipustně fabuluje, proč a jak pan J. jednal, proč daň neuhradil, jaké byly jeho motivace či zda vědomě uváděl nepravdivé informace.
19. Názor žalovaného, že byla vytvořena jakási struktura, jejímiž články měl být žalobce i pan J., a ta byla vytvořena za účelem podvodu na DPH, je zcela spekulativní. Vychází na jedné straně z toho, že se zúčastněné subjekty dlouhodobě znaly, a že jednaly účelově. Dle těchto úvah mělo být účelem této sofistickované skupiny obohacení se o 200 000 Kč. Zároveň „dlouhodobá“ známost zúčastněných osob plyne dle žalovaného z toho, že pan J. dříve působil ve společnosti DEFERS s.r.o. (dále jen „DEFERS“), která žalobci v roce 2007 fakturovala za podobnou reklamní službu v podstatě totožnou cenu jako pan J.
20. S takovými závěry však žalobce nesouhlasí a zmiňuje, že fakt, že jednorázově v roce 2007 poskytla žalobci reklamní službu společnost DEFERS, u které působil v té době pan J., a že v roce 2010 za totožných podmínek (2 závody, totožná cena) poskytl tuto službu žalobci právě pan J., sám o sobě nesevědí o jakémkoli „personální propojení“ či „dlouhodobé známosti“ zúčastněných. Rozhodně pak ne v tom smyslu, jak s ním žalovaný nakládá, neboť žádná jiná spojitost (ani obchodní ani společenská) mezi žalobcem a panem J. prokázána nebyla. Dále to, že žalobce v průběhu 4 let dvakrát zadal prakticky totožnou reklamu, za totožných podmínek, žalovaný nelogicky vykládá v žalobcův neprospěch, ačkoli právě tato skutečnost svědčí o jeho dobré víře při uzavírání smlouvy s panem J. Ten totiž žalobci sdělil, že nastupuje namísto společnosti DEFERS. Žalobci též nebyla známa cena, za kterou pan J. reklamní prostor sám od DR plus získal, a to nepochybně již jen z toho důvodu, že se jednalo

o obchodní tajemství jeho obchodního partnera. Taktéž ze žádného z provedených důkazů není zřejmé, v čem by měla spočívat účast žalobce na údajném daňovém podvodu a co by z něho měl získat. Žalobce je totiž významným podnikatelem, je plně kontaktní a solventní, stojí za připomenutí, že v době sporované transakce činil jeho vlastní kapitál 17 194 tisíc Kč. Bylo by proto absurdní, aby se zapojoval do jakékoli konstrukce či řetězce, jehož účelem by bylo získání částky 200 000 Kč na úkor státního rozpočtu. Stejně tak je absurdní, proč by do té doby zřejmě bezúhonný M. J. vytvářel strukturu, jejímž účelem by bylo získání částky 200 000 Kč, za kterou odpovídá on sám celým svým majetkem.

21. Žalovaný při ústním jednání setrval na svých dosavadních závěrech a v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí.

IV. Posouzení věci soudem

22. Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná.**

IV.1 Obecné vymezení problematiky podvodu na DPH

23. Soud přitom předesílá, že v zásadě souhlasí s obecným vymezením problematiky podvodů na dani z přidané hodnoty, jak ji žalovaný podal v bodech 14 až 41 svého rozhodnutí. Obdobným způsobem ostatně pojímá danou otázku i Nejvyšší správní soud. Rovněž Krajský soud v Brně tedy úvodem své argumentace k věci k předmětné problematice uvádí (např. s odkazem na rozsudek NSS z 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-57) následující:
24. Problematikou karuselových (kolotočových) podvodů, potažmo podvodů, ke kterým dochází v rámci různých řetězců, se již v celé řadě případů zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu a unijního Soudního dvora, z níž správní soudy ve svých rozhodnutích vychází. Tak např. v rozsudku z 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud shrnul, že v případech karuselových podvodů „je zásadní interpretace a následná aplikace pojmu ‚podvod na DPH‘. Ten je správními soudy užíván ve smyslu judikatury Soudního dvora, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen ‚věc Optigen‘), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-40/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen ‚věc Kittel‘), rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen ‚věc Mahagében‘)]. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky Soudního dvora, kde termín ‚podvod na DPH‘ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora. Generální advokát Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem podvodu na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují: ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. k tomu rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232). [...]

Posuzování subjektivní stránky jednání stěžovatelky, tedy hodnocení její vědomosti o daňovém podvodu, částečně souvisí s předchozí námitkou, tedy s interpretací daňového podvodu. Jak již bylo uvedeno, pojmem podvodu na DPH se zabýval Soudní dvůr zejména v rozsudcích citovaných v bodě [47] výše. Ve věci Optigen je zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavínění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Sb. rozh. s. I 771, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (Mahagében, bod 49). [...]

Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další, C-384/04, Sb. rozh., s. I 4191, bod 33). [...]

Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastníci se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc Kittel, cit. v bodě [47] výše). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS). [...]

Není tedy 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. Správce daně přitom může vycházet z mnoha indicií, které jsou mu k dispozici. V rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 - 59, kupříkladu posuzoval zdejší soud případ, ve kterém daňové orgány založily svůj závěr o tom, že stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na DPH, na vyhodnocení celkem čtyř okruhů indicií: na neobvyklé ceně emisních povolenek, na absolutním selhání kontrolních mechanismů stěžovatelky, na záznamech

telefonických hovorů zaměstnanců stěžovatelky a na způsobu obchodování stěžovatelky (nestandardně pasivní přístup při hledání obchodních příležitostí ze strany stěžovatelky)“.

25. V rozsudku z 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud k otázce rozložení důkazního břemene při prokazování karuselových podvodů konstatoval, že „*důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a je nutno vymezit jeho rozměr. Jestliže tedy stěžovatel v daňovém přiznání tvrdil, že uskutečnil intrakomunitární plnění, a z toho důvodu uplatnil osvobození od daně, bylo součástí jeho důkazního břemene nejen prokázat, že odběratel je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, ale rovněž, že zboží bylo do tohoto státu skutečně přepraveno, a v intencích judikatury SDEU, jakož i v intencích rozhodnutí zdejšího soudu č. j. 8 Afs 14/2010 - 195 i to, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu“ (zvýraznění původní).*
26. Obdobně jako Nejvyšší správní soud v bodě 27 svého rozsudku z 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, i zdejší soud s ohledem na citovanou judikaturu shrnuje, že při prokazování karuselových (řetězových) podvodů je povinností správce daně, aby v konkrétní transakci prokázal objektivní skutečnosti, z nichž lze učinit závěr, že určitý daňový subjekt minimálně věděl, nebo měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci. Naopak povinností daňového subjektu je prokázání, že přijal veškerá opatření, která od něj bylo možné rozumně vyžadovat k ověření, že jeho plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu (při přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt je to právě tento daňový subjekt, který má za povinnost prokazovat, že přijal veškerá potřebná opatření). Jak přitom Nejvyšší správní soud v rozsudku z 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47, uvedl, „*důkazní břemeno ohledně opatření, které daňový subjekt přijal k zabránění podvodu na dani, spočívá výlučně na daňovém subjektu, jenž požaduje nárok na odpočet DPH. Povinností správce daně proto nebyla ani identifikace určitých opatření, ani vymezení opatření, která stěžovatel přijmout mohl. Stačilo pouze, aby prokázal objektivní skutečnosti, z nichž vyplývalo, že stěžovatel minimálně věděl, nebo mohl vědět, o své účasti na daňovém podvodu. Jelikož důkazní břemeno ohledně přijatých opatření spočívalo výlučně na stěžovateli a stěžovatel neprokázal, že by nějaká taková preventivní opatření přijal, zdejší soud konstatuje, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně míry zavinění při účasti na daňovém podvodu.“*

IV.2 Posouzení věci samotné

IV.2.a Podoba žaloby a otázka zohlednění předchozích soudních rozhodnutí žalovaným

27. Úvodem věcného posouzení případu krajský soud konstatuje, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je ovládáno zásadou dispoziční. V tomto směru dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s“), věty první, *soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí*. Míra precizace žalobních bodů předurčuje rozsah a hloubku soudního přezkumu a v tomto smyslu také podobu následného soudního rozhodnutí (srov. rozsudek NSS z 16. 7. 2009, č. j. 7 As 73/2008-65). Dle ustálené správní judikatury je žalobce povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se vůči němu měly správní orgány dopustit, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní názor na to, proč se má jednat o nezákonnost, přičemž nepostačují toliko obecné odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami (srov. rozsudky rozšířeného senátu NSS z 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, a z 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

28. V tomto smyslu žaloba ve své původní podobě obsahovala v zásadě toliko tzv. zárodky žalobních bodů. Šlo tedy tvrzení, z nichž bylo možné „v nejhrubších rysech dovodit, že žalobce považuje z určitého důvodu napadené rozhodnutí za nezákonné. Žaloba v takovém případě netrpí vadou spočívající v absenci žalobního bodu, nýbrž jinou vadou spočívající v příliš kusém a nedostatečně konkrétním vylíčení skutečností, jež jsou skutkovým základem žalobního bodu“ (Kühn, Z. § 71 [Náležitosti žaloby] In: Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha, Wolters Kluwer, 2019, s. 567, bod 23). V této souvislosti soud konstatuje, že dané zárodky žalobních bodů žalobce konkretizoval v podání z 22. 5. 2023 a také na tuto konkretizaci odkázal v rámci ústního jednání dne 23. 5. 2023. Tím (přípustným) způsobem žalobce zhojil nedostatky žaloby a zárodky žalobních bodů dotvořil v řádné žalobní body (k možnosti takového postupu žalobce viz zde citovaný komentář, tamtéž, s. 568, bod 24); zároveň žalobce nevybočil z rámce vymezeného konstatovanými zárodky žalobních bodů a neargumentoval tak v rozporu s koncentrační zásadou (srov. věta druhá a třetí § 71 odst. 2 s. ř. s.).
29. S ohledem na to, že ve věci již byly „v prvním kole“ vydány zrušující rozsudek a rozsudek NSS, bylo třeba se v rámci žalobních bodů věnovat tomu, zda a nakolik žalovaný dodržel závazný právní názor formulovaný v těchto soudních rozhodnutích. Lze tak uvést, že krajský soud zejména v bodech 53 až 55 zrušujícího rozsudku a Nejvyšší správní soud v bodě 26 rozsudku NSS zavázaly žalovaného, aby se opětovně zabýval rolí pana J. v celém případě. Žalovaný se měl také vypořádat se skutečnými důvody, proč daň nebyla panem J. odvedena (význam jeho úrazu pro nesplnění daňové povinnosti) a prověřit, zda struktura, jejímiž články měl být žalobce i dodavatel, byla vytvořena za účelem podvodu na DPH. Žalovaný byl též zavázán, aby vyhodnotil, zda reálně došlo k daňovému obohacení některého subjektu z daného řetězce, přičemž je třeba zvážit, zda je daňová povinnost stanovena právě té osobě, které ze zákona svědčí, a to při zohlednění principu proporcionality a možnosti výjimečného odmítnutí nároku na odpočet daně. Žalovaný měl také prověřit, jaké byly rozdíly mezi obdobnými plněními, které před transakcí s dodavatelem žalobci poskytovala společnost DEFERS, a později společnost DR plus, a to rovněž v souvislosti s cenou těchto služeb. Žalovaný měl mimoto zhodnotit, do jaké míry mohl žalobce očekávat (a tedy do jaké míry mu to lze přičítat), že dodavatel posléze daň neodvede v řádné výši. Již zde přitom krajský soud poznamenává, že tyto závěry Krajský soud v Brně i Nejvyšší správní soud vyslovily tak, že přinejmenším některé okolnosti případu mohly s ohledem na svou povahu a nestandardnost vzbuzovat pochyby o povaze a účelu obchodu mezi žalobcem a panem J. (bod 47 zrušujícího rozsudku a bod 26 rozsudku NSS).
30. V tomto ohledu krajský soud předesílá, že se žalovaný „závazků“ mu uložených zmíněnými soudními rozhodnutími zhostil zodpovědně a do jisté míry i nadstandardně pečlivě a podrobně. I proto soud neshledává nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť napadené rozhodnutí je dle soudu srozumitelné, strukturované a ve sporných otázkách dostatečně odůvodněné. Soud zároveň shledal, že žalobce měl dostatečný prostor se vyjádřit ke všem podkladům rozhodnutí a žalovaný reagoval na všechny podstatné aspekty projednávané věci a relevantní námítky, které v daňovém řízení žalobce vznesl. Napadené rozhodnutí obsahuje rozbor a zhodnocení podkladů rozhodnutí, úvahy, kterými se správní orgán řídil při hodnocení skutkového stavu, při výkladu právních předpisů a jejich jednotlivých ustanovení, jakož i to, proč byly aplikovány způsobem, který vedl k výslednému rozhodnutí. V projednávané věci rozhodnutí žalovaného vadou nepřezkoumatelnosti netrpí, neboť je zřejmé, z jakého zjištěného stavu věci žalovaný vycházel a jak jej právně posoudil; hodnocení správnosti a úplnosti skutkových a právních

úvah, na kterých žalovaný poté své rozhodnutí založil, je již otázkou zákonnosti. Napadené rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné, a to ať už z důvodu nesrozumitelnosti, pro nedostatek důvodů ani pro vnitřní rozpornost.

IV.2.b Dokazování ve věci

31. Pokud pak jde o konkrétní rovinu případu, neshledává krajský soud příležitou námitku, že žalovaný nesprávně neprovedl všechny navržené důkazy či provedené důkazy nesprávně hodnotil.
32. Dle krajského soudu žalovaný důkazy hodnotil ve smyslu požadavků vyjádřených v § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), tj. jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, přičemž přihlédl ke všemu, co vyšlo v řízení najevo. Zároveň žalovaný nebyl povinen provést všechny navržené důkazy. Pokud však některé z nich neprovedl, musel odůvodnit, proč se tak stalo (viz např. rozsudek NSS z 13. 11. 2009, č. j. 5 As 29/2009-48). K této otázce se vyjádřil i Ústavní soud v nálezu z 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, tak, že *„[n]eakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.“*
33. V souladu s vyjádřením žalovaného k žalobě krajský soud uvádí, že v průběhu odvolacího řízení (po jeho doplnění) žalobce navrhl provedení následujících důkazů: 1. objasnit, z jakých důvodů správce daně s panem J. nesjednal splátkový kalendář, a jakým způsobem je daňová povinnost po panu J. vymáhána; 2. s ohledem na tvrzený fatální úraz pana J. opatřit jeho zdravotnickou dokumentaci, zejména posudek, na kolik a na jakou dobu utrpěná zranění znemožnila panu J. běžný výkon pracovních činností; 3. přibrat soudního znalce, aby posoudil relevanci hodnoty plnění, neboť pro tak odbornou otázku není správce daně kvalifikován; 4. provést výslech pana I. B., jednatele společnosti DR, který dle žalobce mohl vypovědět, že pan J. nebyl po svém úrazu schopen s jeho společností obchodovat v podobném rozsahu jak před úrazem a že daný obchod byl standardním obchodem; 5. provést důkazy výpisem z živnostenského rejstříku pana J. prokazující, že měl živnostenské oprávnění pro obor mj. reklamní činnosti, marketing a mediální zastoupení, jakož i účetní závěrkou žalobce sestavenou ke dni 31. 12. 2011 včetně zprávy auditora Ing. D. P.
34. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že všechny důkazní návrhy uvedené v předchozím bodě žalovaný ve svém rozhodnutí vypořádal. Tak např. v bodě 113 napadeného rozhodnutí je vypořádán první důkazní návrh tak, že pan J. nikdy o posečkání úhrady doměřené DPH ani o rozložení její úhrady na splátky dle § 156 daňového řádu nepožádal, přičemž správce daně pro posečkání z moci úřední neshledal důvody, a to i s ohledem na skutečnost, že pan J. měl z jediné transakce s žalobcem, které se dlužná DPH ve výši 200 000 Kč týká, zisk ve výši cca 900 000 Kč. Zároveň byly daňové nedoplatky po panu J. bezúspěšně vymáhány. Ve věci dlužné částky DPH ve výši 200 000 bylo od roku 2016 vedeno s panem J. trestní stíhání pro přečin zkrácení daně, které bylo v roce 2017 zastaveno, protože trest, k němuž by mohlo trestní stíhání vést, byl zcela bez významu vedle trestu, který ho podle očekávání měl postihnout za spáchání dvojnásobného zločinu padělání a pozměnění veřejné listiny, přečinu podvodu a zločinu podvodu (dne 9. 5. 2017 byl vyhlášen rozsudek, kterým byl pan J. uznán

vinným ze spáchání těchto trestných činů a za to mu byl uložen nepodmíněný trest odnětí svobody v trvání 4 let).

35. Dále krajský soud přisvědčuje vyjádření žalovaného k žalobě, že v bodě 114 napadeného rozhodnutí je vypořádán druhý důkazní návrh tak, že žalovaný zohlednil svědeckou výpověď pana J. Ten vypověděl, že byl propuštěn z nemocnice 1 až 2 dny po úrazu, a že poté k lékařům docházel (viz bod 49 napadeného rozhodnutí). S ohledem na skutečnost, že ačkoliv se panu J. stal v únoru roku 2011 úraz (až po lhůtě k podání daňového přiznání za prosinec 2010), tak v roce 2011 provozoval ekonomickou činnost, přičemž uskutečněná zdanitelná plnění celkem za rok 2011 převyšují částku 5 milionů Kč (to prokazují daňová tvrzení pana J. k DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2011), je zřejmé, že se nemohlo jednat o fatální úraz. Proto zajištění zdravotnické dokumentace a posudku považoval žalovaný za nadbytečné a soud se s tímto hodnocením ztotožňuje. I bez odborného lékařského posudku bylo totiž možné dospět k závěru, že zdravotní stav pana J. nebyl důvodem pro to, že si pan J. neplnil své povinnosti ať peněžité, tak nepeněžité povahy (jak již bylo naznačeno, tak lhůta pro podání přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2010 a úhradu předmětné daně uplynula dne 25. 1. 2011, tj. cca dva týdny před úrazem pana J. na čtyřkolce, k němuž mělo dojít dle jeho svědecké výpovědi 6. nebo 9. 2. 2011).
36. Dále se žalovaný v bodech 115 a 116 svého rozhodnutí vypořádal s třetím zmíněným důkazním návrhem tak, že posouzení ceny dané reklamy znalcem je nadbytečné, neboť posouzení otázky nadhodnocení ceny reklamy je v pravomoci správce daně (správce daně přitom výši ceny za předmětnou reklamu nezpochybnil, pouze uvedl, že výše ceny za předmětné plnění byla nadhodnocena), přičemž se jednalo pouze o jednu z mnoha indicií svědčících o daňovém podvodu. Žalobní námitku, že měl žalovaný ustanovit znalce pro určení obvyklosti předmětné obchodní transakce a pro určení adekvátní ceny za poskytnutou službu přitom neshledal krajský soud důvodnou už ve zrušujícím rozsudku (bod 54 zrušujícího rozsudku), jehož právními závěry byl žalovaný vázán. V této souvislosti se žalovaný ostatně podrobně zabýval srovnáním s jinými podobnými reklamními plněními, a to ať již je sjednal přímo žalobce, nebo jiné subjekty se společností DR plus.
37. V bodech 117 až 120 napadeného rozhodnutí pak byl vypořádán a vyhodnocen čtvrtý důkazní návrh. Svědecká výpověď pana I. B., který byl vyslechnut dne 15. 1. 2020, i dle názoru soudu nepřinesla žádné nové skutečnosti, které by vědomost žalobce o účasti na podvodu na DPH zpochybnily. Hodnocení této výpovědi nepovažuje soud – na rozdíl od žalobce – za tendenční. Žalovaný se zabýval např. tím, že tvrzení o zdravotních problémech pana J., které měly vést ke změně jeho chování, svědek s ohledem na zjištěné okolnosti případu zřejmě zveličoval. Také se vyjádřil k tomu, že v minulosti žádná spolupráce s panem J., jakožto podnikatelem, která měla být bezproblémová, neexistovala, neboť pan J. ve vzájemných vztazích s DR plus vystupoval „pouze“ jako zaměstnanec společnosti DEFRS. Obchod s panem J. byl také toliko jednorázový, společnost DR plus tak žádnou trvalejší spolupráci s panem J. až po jeho úraze neukončila.
38. Konečně v bodech 121 a 122 žalovaný napadeného vypořádal pátý důkazní návrh tak, že návrh na provedení důkazu výpisem z živnostenského rejstříku pana J. je zjevně nadbytečný, protože tento již byl proveden. Správce daně se účetní závěrkou žalobce sestavenou k 31. 12. 2011 zabýval, avšak nezjistil z ní žádné okolnosti, týkající se předmětné transakce mezi žalobcem a panem J. Zprávu auditora o ověření této účetní závěrky neměl žalovaný k dispozici.

IV.2.c Posouzení existence podvodu na DPH a účasti žalobce na něm

39. Soud se ztotožňuje s hodnocením žalovaného i v tom směru, že zde byla účast žalobce na podvodu na DPH, o níž žalobce věděl, resp. vědět měl a mohl.
40. V tomto směru krajský soud uvádí, v návaznosti na obecné principy vyslovené v části IV.1 tohoto rozsudku, že na základě své rozhodovací činnosti vytvořil SDEU několikastupňový test stanovující postup, který je nutné dodržet, aby bylo možné daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet daně z důvodu jeho účasti na podvodném jednání. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na DPH došlo (1. krok – existence podvodu na DPH). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobce věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti). Následně se posuzuje, zda přijal veškerá opatření (3. krok – přijatá opatření), která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (viz také podrobnostech viz body 22 až 41 napadeného rozhodnutí).
41. Krajský soud také otevřeně konstatuje, že po podrobném seznámení se s věcí, které navazuje na zjištění učiněná již v řízení sp. zn. 29 Af 28/2016, které vedlo k vydání zrušujícího rozsudku, se dále v podstatných aspektech ztotožňuje s argumentací, kterou ve vyjádření k žalobě uvedl žalovaný.
42. Výše uvedené se týká již prvního kroku zmiňovaného testu, a to existence podvodu na DPH. Zde je základním předpokladem pro konstatování podvodného jednání zjištění „chybějící daně“ (narušení neutrality DPH), ke kterému potom musí přistoupit ještě další nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání (např. druhotné platební neschopnosti), ale právě v důsledku podvodného jednání (srov. rozsudky NSS z 15. 2. 2017 č. j. 1 Afs 53/2016-55, nebo z 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43). Správce daně, resp. zde žalovaný, je přitom povinen posuzovat všechny podstatné okolnosti, které vypovídají o povaze dodavatelsko-odběratelského řetězce, včetně těch, které vyšly najevo až po ukončení obchodní spolupráce dotčených článků v řetězci, a o kterých jednotlivé články v řetězci vůbec nemusely vědět.
43. Ze shromážděných zjištění, a tedy ze správního spisu, plyne, že žalobce byl součástí řetězce subjektů, mezi kterými byla transakce s daným plněním uskutečněna: společnost DR plus → M. J. → žalobce. Neutralita DPH byla v tomto případě narušena, neboť ačkoliv žalobce zaplatil panu J. celou částku za nájem prostoru na závodním voze ve výši 1 200 000 Kč na jeho bankovní účet, pan J. uhradil společnosti DR plus zápočtem částku cca 294 tisíc Kč a postupně vybíral ze svého bankovního účtu značné částky v hotovosti. Svou vlastní daňovou povinnost ve výši 200 000 Kč však nepřiznal (ani na výzvu správce daně, a to ani v jím podaném dodatečném daňovém přiznání z 22. 4. 2013, což je zřejmé z výše přiznaných uskutečněných zdanitelných plnění) ani neuhradil (tato daňová povinnost byla panu J. doměřena z moci úřední). Žalobce si poté jako poslední článek řetězce uplatnil nárok na odpočet DPH ve výši 200 000 Kč, ačkoliv předchozí článek řetězce, tj. pan J., DPH ve výši 200 000 Kč nepřiznal a neodvedl. Je tak identifikována chybějící daň u pana J. Na tom nic nemění ani to, že pan J. byl v době provádění daňové kontroly u žalobce kontaktní, neboť své daňové povinnosti, ačkoliv mu bylo jím uskutečněné plnění ve prospěch žalobce uhrazeno, si neplnil. Ačkoliv pan J. při ústním jednání dne 13. 5. 2015 tvrdil, že bude žádat o splátkový kalendář, nikdy o splátkový kalendář nežádal a daň ve výši 200 000 Kč neuhradil. Dle všeho to ani neměl v úmyslu, neboť, jak zjistil žalovaný, po celou dobu svého podnikání

DPH ani daň z příjmů fyzických osob vůbec nehradil. K porušení neutrality DPH tak došlo v dané věci v důsledku podvodného jednání všech zúčastněných subjektů, tj. obchodní společnosti DR plus, která se do podvodu zapojila uzavřením smlouvy s panem J. o pronájmu prostoru pro logo žalobce na závodním voze a čestným prohlášením svého jednatele o nahrazení „krachující“ společnosti DEFERS panem J. pro účely poskytované reklamy; panem J., který vědomě a úmyslně z uskutečnění zdanitelného plnění pro žalobce nepřiznal ani neodvedl daň; a žalobcem, který vědomě a dobrovolně vstoupil do nestandardního obchodního vztahu, u kterého vzhledem k jeho průběhu a ke svým znalostem a zkušenostem z daného oboru měl a mohl předpokládat, že pan J. není seriózní obchodní partner a že zde hrozí nebezpečí, že neodvede daň. Žalovaný tak konstatoval, a soud s ním souhlasí, že účelem dané obchodní transakce bylo získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému DPH (dále jen „Směrnice“).

44. Již ve zrušujícím rozsudku přitom krajský soud souhlasil s žalovaným, že ve věci žalovaný zjistil a prokázal nestandardní okolnosti posuzované obchodní transakce (viz bod 29 shora, resp. bod 47 zrušujícího rozsudku). Tyto okolnosti žalovaný detailně popsal v bodech 89 až 96 napadeného rozhodnutí. Šlo tak např. o to, že žalobce uzavřel dne 2. 12. 2010 (resp. lépe řečeno, že žalobce tvrdí, že měl daného dne uzavřít) s panem J. smlouvu o zajištění posuzované reklamy, přičemž se dohodli, že dnem uskutečnění zdanitelného plnění bude 28. 12. 2010, tj. den, k němuž byl pan J. dobrovolně registrován jako plátce DPH (byť reklama měla být provedena na závodech, které se konaly ve dnech 3. a 4. 12. 2010 a 10. a 11. 12. 2010). Zároveň však žalobci ani panu J. nemohlo být datum registrace k DPH v době uzavření této smlouvy známo. To svědčí jednak o tom, že sjednání data uskutečnění zdanitelného plnění ve smlouvě o zajištění reklamy bylo primárně učiněno za účelem umožnit žalobci z poskytnuté reklamní služby nárokovat odpočet daně, a jednak o antedatování smlouvy. Dále je ve smlouvě o zajištění reklamy z 2. 12. 2010 uveden účet pana J. č. X vedený u Komerční banky. Ten však pan J. v Komerční bance založil teprve 13. 12. 2010. I to podporuje závěr o antedatování smlouvy uzavřené mezi žalobcem a panem J. Nadto pan J., ačkoli získal živnostenské oprávnění na reklamní činnost teprve 30. 11. 2010 (což mohl i žalobce zjistit z veřejné databáze ARES), uzavřel s žalobcem dne 2. 12. 2010 smlouvu o zajištění reklamy, kde je v čl. II uvedeno, že smluvní strany prohlašují, že mají zájem o navázání a udržení dlouhodobých výhodných obchodních vztahů založených na vzájemné důvěře a serióznosti. Reálně však šlo o jednorázovou obchodní transakci, přičemž žalobce hned poté uzavřel dne 17. 12. 2010 smlouvu o zajištění reklamy pro rok 2011 s majitelem závodních vozidel, tj. přímo se společností DR plus, a to za několikanásobně nižší ceny, než žalobci jednorázově fakturoval v roce 2010 pan J. a v roce 2007 společnost DEFERS.
45. Zcela stranou nebylo možné nechat ani personální propojení žalobce s panem J. S tím se žalobce dlouhodobě znal; pan J. byl zaměstnancem společnosti DEFERS, která žalobci fakturovala za reklamu na stejných závodních vozech v roce 2007 celkem 2 faktury (o personálním propojení svědčí i svědecká výpověď pana J.), ale i s panem B. (jednatelem obchodní společnosti DR plus, která fakturovala společnosti DEFERS v roce 2007 a panu J. v roce 2010 za pronájem místa pro reklamu na svých závodních vozech a která fakturovala žalobci za reklamu na svých závodních vozech v roce 2011). Nadto společnost DR plus, která byla majitelem závodních vozů, na nichž bylo umístěno logo žalobce, nefakturovala za reklamu přímo žalobci, ačkoliv měla reklamní činnost v předmětu své ekonomické činnosti. Tuto činnost fakturovala ostatním partnerům DEFERS RALLY TEAMU (pod jeho hlavičkou závodily závodní vozy, které byly majetkem společnosti DR plus), a to za zlomek

celkové ceny za reklamu jiným subjektům (nejprve společnosti DEFERS, poté panu J.), které pak za tuto reklamu realizovaly zisk. Konkrétně společnost DR plus vyfakturovala panu J. za pronájem reklamní plochy na závodním vozidle dle smlouvy z 1. 12. 2010 částku 294 010 Kč včetně DPH, přičemž pan J. za umístění loga žalobce na této reklamní ploše fakturoval žalobci 1 200 000 Kč včetně DPH. Zisk pana J. z této transakce, odhlédnuto od DPH, tak činil cca 900 000 Kč. Toho dosáhl v podstatě za pomoc s nalepením reklamy a sepsání jednoduchého vyúčtování s příložením dvou fotografií. Kromě toho ceny reklamy fakturované ve stejném období přímo společností DR plus jiným partnerům DEFERS RALLY TEAMU, a v roce 2011 i žalobci, byly výrazně nižší, ačkoliv loga partnerů byla ve většině případů podstatně větších rozměrů (viz body 62 a násl. napadeného rozhodnutí). Příkladem lze, v souladu s vyjádřením žalovaného, uvést smlouvu o zajištění reklamy uzavřenou dne 17. 12. 2010 mezi žalobcem a společností DR plus, jejímž předmětem bylo 10 závodů, které se měly uskutečnit v průběhu roku 2011; celková cena byla stanovena na 1 500 000 Kč za všechny závody (tj. 150 000 Kč za jeden závod). Za stejný závod, za který účtoval pan J. v prosinci roku 2010 žalobci částku 500 000 Kč + DPH, účtovala společnost DR plus žalobci v prosinci roku 2011 částku 150 000 Kč + DPH. Přitom žalobce mohl na webových stránkách DEFERS RALLY TEAMU, jehož byl dlouhodobým partnerem, kdykoliv zjistit názvy ostatních partnerů DEFERS RALLY TEAMU, zkontaktovat se s nimi a zjistit komu a kolik platí za umístění svého loga na závodních vozech DEFERS RALLY TEAMU. Přitom by zjistil, že převážná většina z nich má smlouvy o poskytnutí reklamy přímo s majitelem závodních vozů, tedy se společností DR plus, a že za reklamu platí podstatně nižší částky než žalobce zprostředkovatelům téže reklamy. Žalobce tak ale neučinil, a protože pan B., jednatel společnosti DR plus, dal k dispozici své čestné prohlášení, že ve věci reklamy 3 až 4 měsíce jednal s panem J., který měl nahradit jeho končící spolupráci s „krachující“ společností DEFERS, je zřejmé, že všichni aktéři dané transakce účelově spolupracovali. Bez součinnosti společnosti DR plus, která pronajala panu J. prostor k reklamě na svých závodních vozech, a bez součinnosti žalobce, který na tento obchod přistoupil, by pan J. nemohl svůj záměr uskutečnit. Ačkoli měl žalobce z dřívější zkušenosti s reklamou, uzavřel dne 2. 12. 2010 smlouvu o zajištění reklamy panem J. (tou dobou neplátcem DPH) za cenu včetně DPH ve výši 1 200 000 Kč, přičemž polep se svým logem si žalobce zajistil sám a sám jej za asistence pana J. lepil na závodní vůz v provozovně majitele vozidla, tj. společnosti DR plus.

46. Ve světle uvedených skutečností poněkud bledne přesvědčivost žalobcovy argumentace, že např. nemohl vědět, za jakou cenu získal pan J. reklamní prostor od DR plus. Žalobce totiž v rozhodném období přinejmenším „referenčně“ mohl vycházet z vlastních transakcí se společností DR plus, popř. mohl při vyvinutí určité iniciativy zjistit, za jaké ceny získávaly reklamní plnění od DR plus jiné subjekty. Taktéž nelze hovořit o tom, že by se zúčastněné osoby dlouhodobě neznaly a nevykazovaly v rámci transakce personální propojení. V tomto smyslu nelze přeceňovat skutečnost, že pan J. byl přinejmenším zpočátku pro správce daně kontaktní. Jak vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu, není nekontaktnost některého ze subjektů v řetězci nezbytným a nutným znakem podvodu na DPH, nýbrž se jedná „jen“ o znak pravidelný („*tento subjekt pro správce daně zpravidla nekontaktní*“; viz např. rozsudek NSS z 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, bod 25). V posuzovaném případě lze naopak konstatovat, že „kontaktnost“ pana J. vedla spíše k zamlžení věci v podobě nepravdivých příslibů uhrazení daně. Soudu pak také nepřísluší spekulovat o motivech žalobce pro jeho jednání – obecně však lze říci, že ani to, že některý subjekt je dosud daňově bezproblémový nebo ekonomicky silný (a „zisk“ z nelegálního jednání je tak pro něj

marginální), neznamena do budoucna vyloučení jakéhokoli nezákonného jednání. Přijetí související žalobcovy teze by pak znamenalo, že u takového subjektu správce daně např. nebude moci nikdy odepřít odpočet na DPH. Soud (a nakonec ani žalovaný) pak autoritativně netvrdí, že se u žalobce muselo nutně jednat o zcela vědomou účast na podvodu na DPH. K odepření nároku na odpočet totiž postačuje, pokud daňový subjekt o podvodu „mohl a měl vědět“; v dané věci se podává, že žalobce (přinejmenším) nedodržel spravedlivě požadovatelnou míru obezřetnosti, a to ve vztahu ke konkrétním okolnostem, které již byly přiblíženy výše.

47. V návaznosti na výše uvedené tak lze konstatovat, že dotčená transakce byla zatížena podvodem na DPH. Zároveň byly naplněny i požadavky druhého kroku testu, tedy existence objektivních okolností, na základě nichž žalobce věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.
48. Tomu se žalovaný věnoval v bodech 98 až 106 napadeného rozhodnutí a soud se jich rovněž dotkl shora, zejména v bodech 43 až 46 tohoto rozsudku. Proto nyní soud jen ve stručnosti uvádí, že tyto objektivní okolnosti spočívaly např. v tom, že žalobce navázal spolupráci s „novým subjektem“, který v době uzavření smlouvy nebyl registrován jako plátce DPH. Byly tu zjištěny zkušenosti žalobce v oblasti reklamy a personální propojení s panem J. Dále určení data uskutečnění zdanitelného plnění neodpovídá datu uzavření smlouvy ani datu jednotlivých závodů, ale naopak „náhodně“ odpovídá datu registrace pana J. jako plátce DPH; to svědčí o antedatování smlouvy, stejně jako uvedení čísla bankovního účtu pana J. v předmětné smlouvě uzavřené dne 2. 12. 2010, ačkoli účet daného čísla byl zřízen až 13. 12. 2010. Nelze ponechat stranou ani zaplacení částky 1 200 000 Kč včetně DPH panu J., za situace, kdy se žalobce sám podílel na vlastní transakci – žalobce si sám zajistil polep se svým logem a sám si tento polep pomáhal nalepit na závodní vozidlo v provozovně majitele vozidla DR plus v Prostějově (tj. v bydlišti pana J.). Šlo navíc o jednorázový obchod, ačkoliv text smlouvy hovoří o navázání a udržení dlouhodobých výhodných obchodních vztahů založených na vzájemné důvěře a serióznosti. To však žalobci nebránilo, aby dne 17. 12. 2010, tj. 15 dní poté co uzavřel smlouvu s panem J., uzavřel další smlouvu o zprostředkování reklamy na vozidlech DEFERS RALLY TEAMU přímo s majitelem těchto vozidel, tj. se společností DR plus, která ostatním partnerům DEFERS RALLY TEAMU (sponzorům) fakturovala za zajištění reklamy na svých vozidlech již řadu let, a navíc za podstatně nižší ceny. V této souvislosti si žalobce neověřil (např. od ostatních partnerů týmu DEFERS RALLY TEAMU) za jakou cenu je reklama standardně poskytována.
49. Soud konečně konstatuje, že žalovaný správně posoudil i třetí krok zmiňovaného testu, tedy rovinu přijatých opatření, která mají zabránit, aby se daňový subjekt účastnil podvodu na DPH, potažmo která mu pomohou se takové účasti vyvarovat.
50. Po žalobci tak bylo možné požadovat určitou obezřetnost a opatrnost v obchodních vztazích. Žalobce ovšem v průběhu daňového řízení nesdělil žádná opatření, která přijal, aby zajistil řádný průběh obchodního případu. Z provedeného dokazování naopak vyplývá, že žalobce nebyl dostatečně obezřetný a přímo se na podvodném jednání podílel, neboť zjištěné nestandardnosti a objektivní okolnosti obchodní transakce s panem J. mu musely či mohly být známy již v době uskutečnění tohoto obchodu, přičemž tyto skutečnosti, byť nejsou nezákonné, spolehlivě a jednoznačně ve svém souhrnu prokazují skutečnost, že žalobce o své účasti na podvodném jednání za účelem získání výhody v systému fungování DPH věděl či vědět měl a mohl. Zároveň nečinil taková opatření, aby své účasti na podvodném jednání zabránil.

51. V návaznosti na shora uvedené tedy soud uzavírá, že byly splněny podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH, a to v důsledku účasti žalobce na podvodu na DPH. V tomto smyslu také byla v intencích rozsudku Nejvyššího správního soudu z 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, „*daň správně stanovena*“, resp. „*stanovena právě tomu, komu daňová povinnost v té které výši ze zákona svědčí*“, přestože v případě žalobce by bylo přesnější hovořit právě a spíše o odepření nároku na odpočet.

V. Závěr a náklady řízení

52. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
53. 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.
54. 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, pročez 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 30. května 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu