



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

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

proti

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

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

takto:

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

Odůvodnění:

Žalobní námitky:

1. Žalobce se žalobou, doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 15. 2. 2021, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2020, č. j. 46689/20/5300-21444-711275, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dvěma dodatečným platebním výměřům, doměřujícím mu

daň z přidané hodnoty za třetí a čtvrté čtvrtletí roku 2016. Současně požadoval zrušení dodatečných platebních výměrů. Důvodem doměření daně bylo odepření uplatněných odpočtů daně u přijatých zdanitelných plnění za reklamní služby podle Smlouvy o reklamě č. 33 z 1. 7. 2016 od dodavatele P. V., neboť se žalobce přijetím plnění od tohoto dodavatele účastnil podvodu na DPH, o kterém věděl nebo vědět měl.

2. Žalobce namítl prekluzi práva stanovit daň, neboť dodatečný platební výměr na DPH za 3. čtvrtletí 2016 mu nebyl doručen v tříleté lhůtě, a to z důvodu nepoužitelnosti ustanovení § 33 zákona č. 280/2009 Sb., dále jen „daňový řád“, na hmotněprávní lhůty, kterou lhůta podle § 148 daňového řádu je. Dodatečný platební výměr byl žalobci doručen až 2. 1. 2020, tedy po uplynutí lhůty pro stanovení daně.
3. Napadené rozhodnutí je podle žalobce dále nezákonné z důvodu přičtení mu k tíži jednání třetí osoby, dodavatele P. V., což odporuje judikatuře správních soudů i SDEU.
4. Správce daně neprokázal tzv. nestandardní objektivní okolnosti, které mají svědčit o vědomém zapojení žalobce do podvodu. Žalobce prokázal všechny skutečnosti, které jsou podle zákona o DPH nutné pro přiznání uplatněného odpočtu. Žalovaný ani správce daně neprokázali standard obchodních operací, bez čeho nelze konstatovat, že okolnosti standardní nebyly, jak dovodil Krajský soud v Plzni v rozsudku sp. zn. 57 Af 7/2014. Dále žalobce namítl, že pro posouzení zasažení transakcí podvodem není podstatná výše ceny, ale to, zda žalobce byl schopen rozeznat její neúměrné navýšení; poukázal přitom na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 10. 2019, sp. zn. 48 Af 18/2016. Žalovaný rezignoval na stanovení ceny obvyklé a rovněž na prokázání vědomosti žalobce o navýšení ceny, což je v rozporu s jeho povinností, jak dovodil např. Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 16. 7. 2019, sp. zn. 29 Af 26/2017.
5. Žalobce uvedl, že přijal dodatečné kontrolní mechanismy k zabránění své účasti na podvodu. Pan V. byl dlouhodobým žalobcovým dodavatelem, byl osobou známou v automobilovém sportu, byl registrován jako plátce DPH, byl solventní a neměl status nespolehlivého plátce. Nic tedy nenasvědčovalo tomu, že by transakce měly být podvodné.

Stanovisko žalovaného:

6. Žalovaný s žalobou nesouhlasil. Účinky napadeného rozhodnutí nastaly k 27. 12. 2019, přičemž lhůta pro stanovení daně končila 30. 12. 2019, když počala běžet zahájením daňové kontroly dne 21. 11. 2019 a byla stavěna v důsledku mezinárodního dožádání ve dnech 7. 12. 2017 až 15. 1. 2018. Argumentaci žalobce o neaplikovatelnosti ustanovení § 33 daňového řádu považuje žalovaný za mimoběžnou. Žalovaný nesouhlasil ani s výtkou přičítání okolností zjištěných u P. V. žalobci, neboť tyto okolnosti se týkaly výhradně samotné existence podvodu. Vzhledem k tomu, že podvodný řetězec byl dvoučlánkový, většina nestandardních okolností se prolíná s objektivními okolnostmi z vědomostního testu, jak připustil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-82. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou, že neprokázal existenci nestandardních objektivních okolností, které měly u žalobce vzbudit podezření ohledně legality obchodů, na základě kterých měl přijmout účinná opatření; v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí. Žalovaný ani správce daně nebyli povinni prokazovat standard obchodních transakcí, o čemž svědčí i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-

55, zrušující žalobcem dovolávaný rozsudek Krajského soudu v Plzni. K výši ceny žalovaný uvedl, že ceny byly navýšeny dvojnásobně, čehož si žalobce musel být vědom, a toto navýšení nemá žádné logické opodstatnění. Správce daně zjistil běžnou cenu reklamních plnění, nikoliv cenu obvyklou, která se pojí s obchodními transakcemi mezi propojenými osobami. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval i žalobcem předloženým znaleckým posudkem, kterému přiznal nižší důkazní sílu, než podkladům, ze kterých svá zjištění učinil správce daně, z důvodu jeho nepřesvědčivosti ohledně stanovených mezních hodnot cenového intervalu. Žalobcem citovaný rozsudek Krajského soudu v Brně sp. zn. 29 Af 26/2017 je nepřipadný, neboť vychází z jiných skutkových okolností. K posouzení žalobcem přijatých preventivních opatření žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a zdůraznil, že kvalita preventivních opatření závisí na závažnosti zjištěných okolností. V řešeném případě žalobce veškeré varovné signály ignoroval.

Posouzení krajským soudem

7. Krajský soud rozsudkem ze dne 30. 2020, č. j. 25 Af 9/2021-72 napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nesouhlasil s názorem žalovaného o přemrštěnosti ceny reklamního plnění, což je jedna z objektivních okolností, na které daňové orgány vystavěly svůj závěr o zaviněné účasti žalobce na podvodu a tedy jeho odpovědnosti za podvod. Protože jde o okolnost stěžejní, krajský soud uzavřel, že napadené rozhodnutí je nezákonné. Rovněž přisvědčil žalobní námitce o tom, že žalobce přijal dostatečná preventivní opatření pro to, aby se účasti na podvodu na dani vyhnul.
8. Citovaný rozsudek krajského soudu zrušil Nejvyšší správní soud dne 14. 12. 2022 rozsudkem č. j. 7 Afs 161/2022 – 31, neboť se s posouzením krajského soudu neztotožnil, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
9. Krajský soud opakuje, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

Zjištění z daňového spisu

10. Žalobce se v posuzovaném období zabýval nákupem a prodejem nemovitostí, pronájemem nemovitostí, nákupem a prodejem osobních vozidel, zprostředkováním prodeje osobních vozidel a finančními službami. Jeho dodavatel v posuzovaných plněních, P. V., byl automobilový závodník, podnikal v reklamních službách jako fyzická osoba, což změnil po daňové kontrole u něj proběhlé, kdy ukončil svou ekonomickou činnost a začal podnikat v obchodních společnostech VALEK s. r. o., a VALEK AUTOSPORT LTS a VISIT MORAVIA s. r. o.
11. U žalobce byla zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2016 dne 21. 11. 2016 a na 4. čtvrtletí roku 2016 dne 20. 12. 2017. Prověřovány byly obchodní transakce přijaté od dodavatele P. V. podle Smlouvy o reklamě č. 33 z 1. 7. 2016, která se týkala poskytnutí reklamy žalobci mj. též na závodě 24H Brno, čímž došlo k zvýšení ceny reklamního plnění z 1 200 000 Kč, což byla cena za předchozí pololetí, na celkem 5 400 000 Kč. Dne 7. 12. 2017 učinil správce daně mezinárodní dožádání, kterým požadoval

informace týkající se pořadatele závodu 24Hankook Epilog Brno se sídlem v Nizozemí, na kterou bylo odpovězeno dne 15. 1. 2018. Správce daně dospěl k závěru, že jsou splněny všechny formální a materiální předpoklady pro vznik nároku na odpočet podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), identifikoval však skutečnosti svědčící o tom, že transakce byla zasažena podvodem na DPH. Protože žalobce podle správce daně nevyvrátil zjištěné objektivní okolnosti svědčící o tom, že o podvodnosti transakce mohl a měl vědět a nepřijal dostatečné preventivní opatření, správce daně daňovou kontrolu dne 27. 12. 2019 ukončil a daň žalobci doměřil napadenými dodatečnými platebními výměry. Proti nim podal žalobce odvolání, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.

K námitce prekluze práva stanovit daň

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

běhu lhůty pro stanovení daně relevantní, když je nelze spojit s žádným ustanovením daňového řádu ve vztahu k běhu této lhůty.

K námitce posouzení zákonnosti postupu třetí osoby nikoliv žalobce

18. I k této žalobní námitce se krajský soud vyjádřil v předchozím rozsudku a vzhledem k tomu, že jeho závěr nebyl dotčen zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu, krajský soud setrval na svém dosavadním posouzení.
19. Žalobce namítal, že mu daňové orgány odepřely nárok na odpočet z důvodu účasti jeho dodavatele P. V. na podvodu a nepřijetí dostatečných opatření k vyloučení pochybností o tom, že žalobce o zapojení P. V. do podvodu věděl nebo vědět musel. Nezkoumali však, do jaké míry se žalobce podílel na realizaci tohoto údajně podvodného obchodního vztahu, a činí tak žalobce odpovědného za pochybení třetí osoby, což je podle žalobce v rozporu s judikaturou SDEU i správních soudů, např. s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 104/2018-82 z 16. 4. 2019.
20. Žalobní námitka důvodná není. Aktivní účast osoby povinné dani, jíž je nárok na odpočet odepřen pro její zapojení do podvodu, není správními soudy, ani SDEU vyžadována, byť zavinění je vyžadováno obligatorně, pouze však ve formě nevědomé nedbalosti. Správnost názoru žalobce nepodporuje ani citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, ze kterého naopak vyplývá, že daňový subjekt, kterému je odepřen odpočet z důvodu podvodných transakcí, o podvodu fakticky vědět nemusí a podvodný subjekt nemusí znát: *„skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu podle Nejvyššího správního soudu vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu (...) Pokud však daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty vědomě (tedy alespoň „mohl vědět“) navázal bezprostřední obchodní spolupráci s obchodními subjekty, které vykazují znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé“* (viz bod 59 rozsudku). Uvedené odpovídá konstantní judikatuře správních soudů, kdy lze zmínit např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39, který navázal na rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, vytyčující posloupnost kroků při posouzení transakcí co do daňového podvodu (1. podmínka zjištění, zda k podvodu došlo, 2. podmínka tzv. objektivní okolnosti, ze kterých vyplývá, že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní podvodu, a 3. podmínka, tzv. dobrá víra, tedy zda daňový subjekt přijal opatření, která od něj lze rozumně požadovat aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu), tedy následoval obecně uznávanou podmínku zavinění ve formě nevědomé nedbalosti; k posouzení objektivních okolností pak uzavřel, že *„nastalou skutkovou situaci je vždy nutno posoudit komplexně a dospět k závěru, zda veškeré zjištěné indicie ve svém soubornu svědčí o splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce“*.
21. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že daňové orgány vytyčenou posloupnost kroků respektovaly, kdy nejprve identifikovaly podvod, dále se ve vztahu k žalobci zabývaly subjektivní stránkou, jež shledaly ve formě alespoň nedbalosti nevědomé, a konečně

posoudily jím přijatá preventivní opatření, přičemž posouzení jednotlivých skutečností a jejich zařazení k tomu kterému kroku bylo ovlivněno tím, že je posuzován řetězec pouze dvojjmenný, dodavatel žalobce a žalobce sám. V tomto směru tak daňové orgány nijak nepochybily a nepochybily ani v tom, že se nezabývaly aktivní účastí žalobce na podvodu, a nečinily žalobce ani odpovědným za jednání třetí osoby. Žalobní námitka důvodná není.

K žalobní námitce neprokázání objektivních okolností

22. Žalobce namítl, že splnil všechny předpoklady pro přiznání odpočtu podle zákona o DPH. V tom má žalobce pravdu a uvedené vyplývá i z napadeného rozhodnutí, ve kterém není žalobci vytýkáno nesplnění podmínek pro přiznání odpočtu podle § 72 a 73 zákona o DPH; odpočet je odepřen z důvodu zasažení transakcí podvodem, který lze žalobci přičíst. Z logiky věci i z konstantní judikatury správních soudů vyplývá, že odepřít nárok na odpočet z důvodu zasažení transakcí podvodem lze jedině za předpokladu splnění formálních i hmotněprávních podmínek odpočtu, za všechny viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016-32, č.l. 35.
23. Žalobce dále daňovým orgánům vytýká neprokázání standardu obchodních transakcí, od kterého se jimi zjištěné objektivní okolnosti odchyľují, a to s poukazem na rozsudek Krajského soudu v Plzni, č. j. 57 Af 7/2014-125. Žalobce se však mylí. Pro posouzení subjektivní stránky není podstatný všeobecně platný standard obchodních transakcí, který, je – li dodržen, vylučuje zaviněnou účast osoby povinné k dani na podvodu, a který by měly daňové orgány prokazovat. Vždy jde o komplexní posouzení všech zjištěných okolností, zda v daňovém subjektu nárokujičím odpočet alespoň mohly vyvolat pochybnosti o nepodvodnosti transakce, což Nejvyšší správní soud vysvětlil v již citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 182/2018 – 42, body 39 a 40: „zavedení systému odpovědnosti bez zavinění ohledně účasti na podvodech na DPH by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. takto již např. rozsudek SDEU Netto Supermarket, věc C-271/06, body 22 až 25¹). Jak již mnohokrát uvedl SDEU, vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet DPH „je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (takto v bodě **Error! Reference source not found.** cit. rozsudek Mahagében, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49, zvýraznění doplnil NSS). Proto i skutečnost, že daňový subjekt mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem, prokazuje správce daně (viz opakované cit. věc VYRTYCH, 5 Afs 60/2017, bod 56).“ V zmíněném rozsudku VYRTYCH pak Nejvyšší správní soud hodnotí zjištěné objektivní skutečnosti takto (bod 46): „městský soud odkazuje na skutečnosti, které v jednotlivostech mohou vykazovat určité nesrovnalosti, nicméně z povahy zjišťovaných skutečností není zřejmé, jak celá řada z nich souvisí se základní otázkou a podstatnou skutečností, na základě které nebyl stěžovateli odpočet přiznán, tedy s povědomostí stěžovatele o daňovém podvodu, resp. účasti na něm“.

24. Proto také kasační rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 53/2016-55 z 15. 2. 2017 k žalobcem citovanému rozsudku Krajského soudu v Plzni, dovodil, že postupuje

¹ Rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarket, C-271/06, EU:C:2008:105.

–li daňový subjekt „*standardně neobezřetně*“, nemůže to svědčit v jeho prospěch. Krajský soud tedy uzavírá, že námitka není důvodná, protože objektivní skutečnosti jsou posuzovány vždy z hlediska, zda mohou v osobě povinné k dani vyvolat pochybnosti o tom, zda obchodní transakce, jíž se účastní, není zasažena podvodem na DPH, nikoliv z hlediska dodržení standardu zjištěných okolností.

25. V úvodu této žalobní námitky žalobce vytkl nezjištění standardu přiměřeného obchodním operacím na reklamním trhu ke zjištěným skutečnostem nezaplacení daňových povinností P. V., včetně nepřiznání DPH ze strany tohoto subjektu za předmětná zdaňovací období a přesunu činnosti P. V. na společnost s ručením omezeným. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný tyto skutečnosti považuje za svědčící o podvodu samotném, nikoliv o vědomosti žalobce o tomto podvodu. Žalobce k nim nevznesl jinou námitku, než neprokázání standardu. K tomu lze odkázat na výše uvedené, neboť zde platí totéž, tedy že jejich „*nestandardnost*“ znamená pouze tolik, že ve svém souhrnu z nich lze učinit závěr o přítomnosti podvodu v posuzovaných transakcích.
26. V nyní posuzované věci identifikovaly daňové orgány následující okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobce vědět mohl a měl o svém zapojení do podvodu na DPH: 1. nesrovnalosti ve smlouvách o reklamě, které žalobce podepsal s P. V., když byly předloženy celkem tři smlouvy na stejná období, ačkoliv plněno bylo pouze podle jedné z nich, bez přesvědčivého vysvětlení, 2. posuzovaná relevantní smlouva má velmi obecný obsah. 3. placeno bylo v hotovosti, ačkoliv šlo o vysokou částku (5 400 000 Kč), platby byly rozděleny do celkem třiceti dokladů, z nichž číslovány byly pouze některé z nich a jsou zde rozpory mezi tím, kdy byly mezi stranami předávány, 4. žalobce cenu hradil před realizací reklamního plnění na závodě 24H Brno, 5. poměr vynaložených výdajů na reklamu k příjmům žalobce a k dalším výdajům je značný (54% příjmů, 84% všech vynaložených); této okolnosti žalovaný oproti správci daně příkládá pouze malý význam (viz bod 78 napadeného rozhodnutí), 6. neověřování ceny reklamního plnění před uzavřením posuzované smlouvy, když reklamní plnění na závodě 25H Brno bylo drahé a pro postup žalobce tak není racionální vysvětlení, 7. laxní ověřování poskytnutí reklamního plnění s výjimkou reklamy 24H Brno, 8. nadhodnocení reklamy na závodě 24H Brno oproti obdobným reklamním plněním, poskytovaným na témže závodě jinými závodními týmy.
27. Žalobce vznesl námitky ohledně osmé okolnosti – nadhodnocení ceny reklamy. Uvedl, že nemohl rozeznat nadhodnocení ceny reklamy, když rozdíl nebyl nápadný a žalobce nemá tytéž možnosti zjišťovat cenu, jako správce daně; daňové orgány neprokázaly nápadnost rozdílu ani možnost žalobce jej rozeznat. Daňové orgány rezignovaly na prokázání ceny obvyklé a nebyl akceptován znalecký posudek, který k tomu žalobce předložil.
28. Této žalobní námitce krajský soud přisvědčil v předchozím rozsudku, což vedlo krajský soud k vyslovení nezákonnosti napadeného rozhodnutí pro neprokázání zaviněné účasti žalobce na podvodu.
29. Nejvyšší správní soud se s tímto neztotožnil, když zdůraznil, že posouzení nadhodnocení ceny nelze činit izolovaně, ale pouze ve spojení s ostatními okolnostmi. Teprve v jejich propojení lze učinit závěr, zda celkový přístup daňového subjektu svědčí či

nesvědčí o jeho vědomé účasti na podvodných transakcích; nevyloučil prakticky jakékoliv navýšení ceny jako skutečnosti svědčící o vědomém zapojení daňového subjektu do podvodu (viz body 22 až 25 zrušujícího rozsudku). Vytkl krajskému soudu, že postupoval nepřipustně izolovaně.

30. Krajský soud je vázán žalobními body a pouze z tohoto hlediska může přezkoumat napadené rozhodnutí, současně je vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, vysloveném ve zrušujícím rozsudku (§ 75 odst. 2 s. ř. s. a § 110 odst. 4 s. ř. s.). Žalobce napadl pouze jednu ze skutečností, na kterých žalovaný vystavěl svůj závěr o zapojení zaviněné účasti žalobce na podvodu; ostatní skutečnosti žalobce nenapadl a nenapadl ani vzájemnou provázanost všech osmi skutečností, které ve svém souhrnu podle daňových orgánů svědčí o jeho vědomé účasti na podvodu. Krajský soud se tedy mohl zabývat pouze tím, zda cena reklamy byla či nebyla nepřiměřená z hledisek, jak je žalobce soudu přednesl. Takto koncipovanou žalobní námitku však je nutno považovat za nedůvodnou. I kdyby totiž žalobní argumentace žalobce ohledně ceny plnění byla důvodná, nic to nevypovídá o tom, že zde zbývá dalších sedm okolností, žalobou nenapadnutých, na kterých žalovaný svůj závěr vystavěl, přičemž závěr není koncipován tak, že pouze při současné přítomnosti všech zjištěných okolností má žalovaný účast žalobce na podvodu za prokázanou. Nenapadl – li žalobce argumentaci žalovaného i z dalších hledisek, neotevřel tak prostor krajskému soudu, aby úvahu žalovaného přezkoumal více, než jen z hlediska přemrštěné ceny. Obstojí tak závěr žalovaného o tom, že ostatní objektivní skutečnosti samy odůvodňují závěr o vědomé účasti žalobce na podvodu.

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

Námítka ohledně přijetí dostatečných preventivní opatření

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

33. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný nepovažoval přijatá preventivní opatření žalobce za odpovídající zjištěným objektivním okolnostem, které svědčí o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. Uvedeným

totiž žalobce mohl ověřit pouze evidenční údaje, nikoliv skutečný charakter činnosti P. V. Žalobce se podle žalovaného ve vztahu ke smlouvě z 1. 7. 2016 choval lehkomyšlně, když si neověřil přiměřenost ceny reklamního plnění. K odvolací námitce solventnosti P. V., který měl majetek velké hodnoty (drahé vozidlo) žalovaný uvedl, že se tím nijak nesnižuje riziko zapojení do podvodu (body 102 a 103 napadeného rozhodnutí).

34. Posouzení preventivních opatření je třetím krokem v algoritmu přezkumu, jak jej dovodila judikatura (viz bod 16 tohoto rozsudku). V tomto kroku leží povinnost tvrzení i důkazní na daňovém subjektu, zde tedy na žalobci. Nároky na kvalitu přijatých preventivních opatření se odvíjí od závažnosti zjištěných okolností svědčících o vědomosti osoby povinné k dani, že se účastní transakcí zasažených podvodem, neboť jde o poslední příležitost v daňovém řízení, jak pro ni nepříznivé zjištění správce daně zvrátit; daňový subjekt „*může (musí) vylíčit jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu (rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, věc ALADIN plus, č. 3275/2015 Sb. NSS, bod 44; rozsudek ze dne 17. 9. 2015, čj. 1 Afs 219/2014-52, ve věci ROYAL ADVERTISING, bod 45; a také – i když se tomu stěžovatelka brání – rozsudek ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, věc JET GROUP)*“ (viz cit. rozsudek 10 Afs 182/2018-42, bod 42).
35. Krajský soud nesouhlasí s žalobcem, že v nyní posuzované věci uvedl rozhodující okolnosti svědčící o jeho dobré víře a že kvalita jím přijatých preventivním opatření odpovídá zjištěným objektivním okolnostem. Ačkoliv podvod na DPH mezi dvěma podnikateli – fyzickými osobami, je velmi specifický, ani v tomto případě není nutné aktivní zapojení obou subjektů, přičemž zapojení může spočívat i v tom, že jeden ze subjektů svými nestandardními kroky vznik podvodu umožní (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 303/2018 – 52, ze dne 10. 9. 2020). I v takovém případě tedy nároky na kvalitu preventivních opatření podmiňují zjištěné objektivní okolnosti. Lze přisvědčit žalovanému, že žalobce za svá preventivní opatření považuje zejména svůj přístup k daňové správě, vůči svému dodavateli však přijal pouze opatření ve vztahu k jeho osobě, nikoliv k posuzované transakci, která se nadto vymykala dosavadním obchodům. Žalobce přesto přistoupil na hotovostní platby, ačkoliv svědčí o tom, že dodavatel žalobce neměl v pořádku účetnictví. Rozložení platby do velkého počtu splátek bylo pravděpodobně skutečně motivováno snahou vyhnout se omezení limitu hotovostních plateb podle zákona č. 254/21004 Sb., a rovněž lze předpokládat, že doklady a realizované platby přesně neodpovídají a některé splátky žalobce učinil navzdory platebnímu dokladu najednou. Tyto okolnosti rovněž nasvědčují o nepoctivosti jednání obou aktérů. Uzavření více smluv na totéž období podporuje závěr o lehkomyšlnosti účastníků ve vztahu k dokladové stránce jejich podnikání a k účetnictví, což jsou přesně ty kroky, které mohou umožnit vznik podvodu ve smyslu shora citovaného rozsudku č. j. 8 Afs 303/2018 – 52.
36. Krajský soud proto přisvědčuje žalovanému, že žalobcem přijatá preventivní opatření neodpovídají rizikovosti transakce a ani poslední žalobní námitka proto důvodná není.

Závěr a nábrada nákladů řízení

37. Krajský soud pro úplnost dodává, že nemohl přihlídnout ke stanovisku žalobce, doručenému krajskému soudu dne 23. 2. 2023, neboť bylo doručeno poté, co soud již ve věci rozhodl.
38. Vzhledem k nedůvodnosti žalobních námitek krajský soud žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
39. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému vzniklo v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení; protože však podle obsahů spisu žalovaný nevyňaložil žádné náklady nad rámec své úřední činnosti, krajský soud žádnému z účastníků řízení právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

Ostrava 16. února 2023

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu