



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Zuzany Bystrické a soudců Petra Pospíšila a Mariana Kokeše v právní věci

žalobkyně: **PREMIE group reality s. r. o.**, IČO 04363175  
bytem Dolní náměstí 309, 755 01 Vsetín  
zastoupená společností vykonávající daňové poradenství **TOMÁŠ  
GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o., IČO 26879441  
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 11. 2021, č. j. 41387/21/5300-21442-713011

takto:

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

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

1. Žalobce v letech 2016 a 2017 uzavřela se společností Brněnská produkční, s. r. o. (později PRAGOKONZULTA a. s. jako nástupnická společnost; dále jen „Brněnská produkční“) smlouvy o pronájmu reklamních ploch a reklamních služeb na hokejových stadionech ve Vsetíně, Zlíně a Přerově. Žalobce na tyto obchodní případy uplatnil odpočet daně z přidané hodnoty (DPH). Finanční úřad pro Zlínský kraj (správce daně) uplatněné odpočty neuznal, neboť dospěl k názoru, že obchodní transakce byly součástí daňového podvodu. Platebními výměry ze dne 21. 9. 2020, č. j. 1830030/20/3312-50522-806187, 1830164/20/3312-50522-806187, 1830177/20/3312-50522-806187, 1830220/20/3312-50522-806187, 1830237/20/3312-50522-806187 a 1830263/20/3312-50522-806187, doměřil správce daně žalobci DPH za zdaňovací období září, říjen a listopad 2016 a leden, únor a březen 2017 v celkové výši 1 894 200 Kč. Odvolání žalobce ze dne 21. 10. 2020 proti dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 11. 2021, č. j. 41387/21/5300-21442-713011.

### II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce ve včas podané žalobě činil sporným závěry žalovaného, že v řetězci dodavatelů vedoucím k žalobci byl spáchán podvod na dani a žalobce o podvodném jednání měl a mohl vědět. Dle žalobce žalovaný neprokázal, že by došlo ke ztrátě daně ve smyslu judikatury Soudního dvora EU. Žalovaný neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že by žalobce věděl nebo musel vědět o spáchání podvodu na dani.
3. Žalobce uvedl, že orgány finanční správy i soudy považují za podvod na dani každou situaci, kdy dojde k doměření nebo nezaplacení daně. Takový pohled je však zcela v rozporu s filozofií a judikaturou Soudního dvora EU. Za podvod na dani, resp. za ztrátu daně nelze totiž považovat situaci, kdy dodavatel skutečně plnění řádně přiznal. Žalobce v této souvislosti odkázal na stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ze dne 14. 1. 2021, věc C-4/20 „ALTI“ OOD a na rozsudek velkého senátu Soudního dvora EU ze dne 2. 5. 2018, věc C-574/15, „SCIALDONE“. Z těchto zdrojů dovodil, že je třeba rozlišovat „pouhé“ neodvedení daně od daňového uniku, neboť v souvislosti s neodvedením daně nemá osoba povinná k dani žádný prospěch vzhledem k tomu, že i nadále daň dluží. Žalobce daň přiznal a dodavatel uvedl všechna plnění uskutečněná ve prospěch žalobce i do svých kontrolních hlášení. Tento subjekt pouze neuhradil správcem daně doměřenou daň. Žalovaný tak zcela jistě existenci podvodu neprokázal. Žalovaný rovněž neprokázal, že by jeden ze subjektů čerpal daňovou výhodu plynoucí z nepřiznané daně ze strany jednoho subjektu a následného odečtení daně dalšího subjektu. Žalobce nečerpal žádnou výhodu díky navýšenému odpočtu, neboť daň, kterou nárokoval, dodavateli zaplatil. Neutralita daně tak nebyla narušena.
4. Žalobce je toho názoru, že žalovaný nebyl schopen vybrat daň u konkrétních subjektů a vytvořil tak účelově v řetězci dodavatelů podvod na dani, který měl vést k doměření daně u dalších účastníků. Nerozlišoval, zda se jedná o ztrátu na dani způsobenou vědomým jednáním jednoho z účastníků, či zda se jedná o podvod na dani ve smyslu judikatury Soudního dvora EU, kdy jsou jednotlivé transakce uspořádány tak, že jejich smyslem je ztráta daně a získání výhody. V projednávaném případě se jednalo pouze o neprokázání nároku na odpočet DPH na vstupu u dodavatele žalobce – společnosti Brněnská produkční, neboť byla nekontaktní a nepodložila tento nárok důkazními prostředky. Společnosti VEDAN, s. r. o. (dále jen „VEDAN“) a JHB service s. r. o. (dále jen „JHB service“), které

byly dodavateli pro společnost Brněnská produkční však uvedli uskutečněná plnění do svých kontrolních hlášení. Žalovaný z toho nesprávně usuzuje, že šlo o fiktivní plnění, aniž by pro to měl jakékoliv důkazy. Žalovaný tedy neuznal nárok na odpočet z důvodu jeho neprokázání, nikoliv z důvodu neexistence tohoto plnění. Pokud však došlo pouze k nezaplacení doměřené daně, nelze situaci vyhodnotit jako podvod na dani a je otázkou, zda lze uvažovat o institutu ručení za nezaplacenou daň.

5. Žalobce shrnul, že žalovaný neprokázal tato tvrzení: a) nezaplacení daně souviselo s podvodem na dani, b) žalobcem přijatá plnění byla přímo zasažena podvodem na dani, c) neodvedená daň byla právě daň z plnění poskytnutých žalobci, d) smyslem a účelem uvedených transakcí bylo získání daňové výhody. Zdůraznil, že k podvodu na dani musí dojít úmyslným jednáním jedné ze stran, o kterém musel vědět, nebo věděl další subjekt, který se podvodu účastní. K ničemu takovému nedošlo, neboť ke skutečné ztrátě daně, která však není podvodem na dani, došlo až nezaplacením daňové povinnosti vzniklé doměřením správcem daně, nikoliv vědomým jednáním zúčastněných stran. Skutečnost, že dodavatel – společnost Brněnská produkční nezaplátil z neuznaného nároku na odpočet daně, nelze považovat za podvod na dani. Tento dodavatel navíc svou daň řádně přiznal a zaplatil. Následně došlo k doměření daně správcem daně na vstupu u dodavatele společnosti Brněnská produkční a tuto daň dodavatel neuhradil. Nezaplacená daň neměla nic společného s plněním přijatým žalobcem, neboť veškerá plnění pro žalobce nakoupil dodavatel Brněnská produkční od zcela jiných subjektů a z napadeného rozhodnutí neplyne, že by byla podvodem zasažena právě ta plnění, která přijal žalobce. Subdodavatelé VEDAN a JHB service totiž nebyli součástí řetězce (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80 a rozsudek ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32). Souhrnem vzato, žalobce je přesvědčen, že žalovaný zaměňuje podvod na dani s daňovým nedoplatkem. Proto by měl žalovaný správně vymáhat daň po daňovém subjektu, kterému svědčí daňová povinnost.
6. Ani tvrzení o tom, že cena reklamy byla nadhodnocena neprokazuje existenci podvodu. Žalovaný srovnával první cenu v řetězci, aniž by uvedl, zda za tuto cenu nakupovaly i jiné subjekty. Existují tak závažné pochybnosti, zda je tato první cena správná. Stejně tak okamžik uzavření smluv neindikuje existenci podvodu. Relevantní není rovněž tvrzení, že žalobce stejným způsobem již jednou obchodoval (rozhodnutí bylo pravomocně zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě, č. j. 22 Af 27/2019-83). Virtuální sídla dodavatelů také splňují definici ve smyslu § 4 odst. 1 písm. j) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, neboť to správce daně ověřil tím, že daňovým subjektům vydal osvědčení o registraci plátce DPH. Tyto skutečnosti nanejvýš poukazují na nespolehlivost společnosti Brněnská produkční s finanční správou. Koneckonců žalovaného tíží důkazní břemeno ohledně prokazování daňového podvodu a pouhá tvrzení nemají požadovanou důkazní sílu.
7. Žalobce uvedl, že jediná okolnost, která by nemusela být běžnou obchodní praxí, je cena za přijaté plnění. Žalobce však pořizoval reklamu dlouhodobě za podobné ceny, proto mu nemohla být neobvyklost ceny známa. Není navíc jasné, zda za běžnou cenu lze považovat cenu prvního článku řetězce. Objektívni okolnosti musí být skutečnosti, které jsou zásadně odlišné od běžných podnikatelských aktivit a jsou známy již před uskutečněním transakce. Nemohou jimi být skutečnosti, které mají vliv na prokázání hmotněprávních podmínek, např. způsob uzavírání smluv, výběr dodavatele, statuty nespolehlivých plátců či zrušení společnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40). Za podivné subjekty nelze považovat společnosti, které mají virtuální sídlo,

mění společníky a nemají webové stránky. Navíc uzavírání smluv s jednodenním odstupem není nelogické, pokud byly podrobnosti obchodu ujednány již dříve. Žalovaný tak neprokázal objektivní okolnosti, na základě kterých se správcem daně shledali, že se žalobce účastní daňového podvodu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30). Nelze dát žalovanému za pravdu, že jím identifikované objektivní okolnosti tvoří ve svém souhrnu řetězec důkazů o tom, že žalobce byl do transakcí zatížených daňovým podvodem vědomě zapojen. Žalobce je přesvědčen, že učinil všechna opatření, která po něm lze požadovat, neboť si ověřil v obchodním rejstříku existenci dodavatele, kterým byla společnost Brněnská produkční. Dále ověřil, že není v insolventi, je plátcem DPH a není nespolehlivým plátcem. Nemohl předpokládat, že jí bude v budoucnu doměřena daň.

8. Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Ve vyjádření k žalobě ze dne 23. 5. 2022 žalovaný setrval na argumentaci uvedené již v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvedl, že povinnost prokázat existenci podvodu na DPH tíží správce daně a je na daňovém subjektu, aby doložil, že přijal dostatečná opatření pro zamezení svojí účasti na podvodném jednání, přičemž z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, na základě jakých skutečností bylo v řízení rozhodováno.
10. K námitce žalobce, že je rozdíl mezi formulací „věděl, nebo mohl vědět“ a „věděl, nebo musel vědět“, konstatoval, že jde o mylné tvrzení a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 25. 6. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018, *Easy Working*. Závěry v tomto rozhodnutí respektují i názory Soudního dvora EU, který se rovněž striktně nedržel používání pojmového spojení.
11. Závěry stran existence podvodu na DPH v posuzovaném případě žalovaný široce rozebral v bodech 37 až 92 napadeného rozhodnutí. Skutečnosti rozhodné pro konstatování existence podvodu na DPH mají rovněž oporu ve spisovém materiálu a nejsou založeny pouze na tvrzení žalovaného. Narušení neutrality daně bylo dostatečně prokázáno, neboť ve všech třech obchodních řetězcích je spatřováno u dodavatele žalobce – společnosti Brněnská produkční. Ta si svá vysoká uskutečněná zdanitelná plnění kompenzovala na vstupu plněními od společností, u kterých nebylo možné deklarovaná plnění ověřit z důvodu nekontaktnosti společností typu „missing trader“. Společnost Brněnská produkční vystupovala v roli tzv. „cross invoicera“, která do daňového přiznání zahrne zdanitelná plnění, která by jí jinak vygenerovala vysokou daňovou povinnost, ale nárokuje vysoké odpočty z plnění, která jsou však fiktivní. Tímto postupem uměle zkresluje daňovou povinnost, což vede ke složitějšímu odhalení chybějící daně. Narušení neutrality je třeba chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu a správce daně není povinen identifikovat chybějící daň jako konkrétně vyčíslenou částku neodvedené daně některého z článků řetězce. Pokud by nemožnost ověřit řádné stanovení daně vylučovala konstatování podvodu na DPH, stačilo by podvodným společnostem, aby do řetězce vložily vždy jednu nekontaktní společnost a podvody by se staly nepostižitelnými (viz rozhodnutí NSS ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58 a ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47). Chybějící daň nelze spatřovat pouze v neuhrazení formálně stanovené daně a není třeba ji vyčíslit na korunu přesně (viz rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49).

12. V souladu s judikaturou NSS (rozsudek ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43) platí, že správce daně nemusí prokazovat, jakým způsobem konkrétně daňový subjekt z uvedených transakcí profitoval. Pro posouzení, zda se žalobce účastnil transakce zasažené daňovým podvodem je irelevantní, zda dotčeným plněním získal daňové zvýhodnění. Ani institut ručení na případ žalobce nedopadá (viz rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56). Navíc daňový únik se nemusí týkat přímo žalobcem pořizovaného plnění. Podstatné je, že žalobce věděl, či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní řetězce, který je podvodem zasažen.
13. K námitkám týkajícím se nadhodnocené ceny, virtuálních sídel a okamžiku uzavření smluv žalovaný setrval na tom, co uvedl v bodech 62 a násl. napadeného rozhodnutí. Ohledně rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 27/2019-83 ve věci personálně propojeného subjektu PREMIE group, s. r. o., žalovaný uvedl, že soud v této věci konstatoval, že správcem daně nebyla správně identifikována chybějící daň. Žalovaný však stále trvá na tom, že v obou věcech byl spáchán daňový podvod.
14. V daném případě existovaly indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly, či mohly být žalobci známy. K námitce týkající se znaků „solidnosti společností“ žalovaný uvedl, že samy o sobě tyto skutečnosti nemusí vyvolávat pochybnosti o solidnosti společností, avšak všechny okolnosti je třeba zkoumat ve svém souhrnu. Žalovaný rovněž odůvodnil, že ceny za plnění byly nadhodnocené bez ekonomického opodstatnění a docházelo *de facto* pouze k přeprodeji. Žalobce musel vědět o extrémním navýšení cen. Znal také primární pronajímatele reklamních ploch, přesto uzavřel smlouvu s druhým článkem řetězce za mnohem větší cenu. Žalobce navíc nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti, kterou lze po něm požadovat k ověření, že jím uskutečňované obchodní transakce jej nepovedou k účasti v podvodném řetězci. Žalobce nic v této souvislosti nedoložil a není úkolem správce daně tyto skutečnosti vyhledávat.
15. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

#### IV. Další podání účastníků řízení

– *Vyjádření žalovaného ze dne 8. 6. 2022*

16. Žalovaný upozornil, že NSS vydal rozsudek dne 1. 6. 2022, č. j. 2 Afs 218/2020-46, ve věci daňového subjektu personálně propojeného s žalobcem – PREMIE group, s. r. o. „v likvidaci“. NSS zrušil rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 5. 2020, č. j. 22 Af 27/2019-83 a ztotožnil se se správcem daně v otázce, že u společnosti Brněnská produkční byla narušena neutralita daně. Žalovaný doplnil, že v souvislosti s nyní projednávanou věcí proběhla daňová kontrola u společnosti Brněnská produkční, v níž byla fiktivnost plnění správcem daně konstatována. O narušení neutrality daně a o tzv. „*cross invoicingu*“ tak není pochyb.

– *Vyjádření žalovaného ze dne 21. 12. 2022*

17. V tomto vyjádření bylo žalovaným poukázáno na recentní rozsudek Soudního dvora EU ze dne 24. 11. 2022, věc C-596/21, *FINANZAMT M*, který se týkal výkladu čl. 167 a 168 Směrnice Rady 2006/112/ES. Soud v něm dospěl k závěru, že nárok na odpočet daně v řetězci je možné nepřiznat několikrát, a to každému daňovému subjektu, který se podvodného řetězce účastnil, přičemž o podvodném jednání věděl, nebo vědět mohl. Nelze tedy smysl odepření nároku na odpočet spojovat se získáním finančních prostředků pro stát, které chybějí v důsledku neodvedení daně.

– *Replika žalobce ze dne 6. 2. 2023*

18. Žalobce sdělil, že cílem podvodů na DPH je obecně nepřiznat daň a získat tak výhodu, přičemž v tomto případě bylo hlavním cílem transakcí pořízení reklamy a její prodej. Jednalo se pouze o neprokázání nároku na odpočet u společnosti Brněnská produkční od společností VEDAN a JHB service. Ztráta daně nastala až doměřením daně ze strany správce daně společnosti Brněnská produkční. Původní transakce ztrátou zasaženy nebyly a nesouvisely ani s plněními přijatými žalobcem. Žalobce citoval rozsudek NSS ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, neboť u společnosti FILÁK, s. r. o., nastala stejná situace jako u žalobce. Její dodavatel DILA s. r. o. měl ve svých evidencích faktury od společnosti Black Service, s. r. o., které následně správce daně společnosti DILA s. r. o. neuznal a daň doměřil. Společnost DILA s. r. o. tuto daň nezaplatila a správce daně v tom spatřoval chybějící daň. S tímto závěrem se však NSS neztotožnil a konstatoval, že žalovaný neprokázal existenci podvodu na daní ani přímé zasažení transakcí podvodem. Žalobce dodal, že nemohl předvídat, že jeho dodavatel neprokáže z důvodu jeho nespolupráce nárok na odpočet a trvá na tom, že podvodem musí být zasažena přímo ta plnění, u nichž správce daně odepřel žalobci nárok na odpočet.

– *Replika žalobce ze dne 23. 2. 2023*

19. Žalobce v reakci na vyjádření žalovaného zopakoval argumentaci uvedenou již v replice ze dne 6. 2. 2023.

– *Vyjádření žalovaného ze dne 13. 3. 2023*

20. K argumentaci žalobce rozsudkem NSS ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, FILÁK, žalovaný uvedl, že správce daně ani žalovaný nebyli povinni prokázat, že účelem transakce bylo získání daňové výhody. U podvodu na DPH není podmínkou, aby hlavním účelem obchodní transakce bylo získání daňového zvýhodnění. Pro posouzení, zda byl žalobce účasten podvodné transakce je tato skutečnost irelevantní. Na základě objektivních skutečností bylo třeba zjistit, zda žalobce věděl, nebo mohl vědět, že se daňového podvodu účastní. Žalovaný zdůraznil, že daňový únik se nemusí přímo týkat pořizovaného plnění.

## V. Posouzení věci

21. Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná.**
22. Správce daně v rámci daňové kontroly, která byla zahájena dne 15. 1. 2018 dospěl k závěru, že žalobcem přijatá zdanitelná plnění od společnosti Brněnská produkční jsou součástí řetězců dodávek zasažených daňovým podvodem. Z tohoto důvodu odmítl správce daně uznat žalobci nárok na odpočet uplatněný na základě daňových dokladů přijatých od dodavatele Brněnská produkční v souvislosti s plněními týkajícími se pronájmu reklamních ploch a zajištění reklamy. Žalobce brojil proti tomuto závěru a první žalobní námitkou směřoval k tvrzení, že správce daně a žalovaný chápou pojem podvod na dani nesprávně a že v jeho případě se o podvod nejedná.

### A) *Obecně k daňovému podvodu*

23. Soud nejprve k otázce daňových podvodů uvádí obecná východiska, která pramení z judikatury Soudního dvora EU a NSS a připomíná, že nárok na odpočet daně je nedílnou

součástí systému DPH a zásadně nesmí být omezen. Výjimku představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Platí, že podmínkou pro vznik nároku na odpočet DPH na vstupu u plátce DPH je, že zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije ke své ekonomické činnosti. Daňový subjekt je pak povinen prokázat, že k přiznání nároku na odpočet splnil zákonem požadované formální a hmotněprávní podmínky. Jinými slovy musí prokázat, že deklarované plnění se fakticky uskutečnilo a že mu jej poskytl plátce DPH. Od této situace se pak odlišují případy, kdy daňový subjekt sice prokáže, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, avšak pokud je zdanitelné plnění zasaženo podvodem, přiznání nároku na odpočet je vyloučeno (rozsudky SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, nebo ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*).

24. Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nepostačuje. Nárok na tento odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Podle judikatury Soudního dvora EU tedy platí, že lze odmítnout nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní jednání, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria (viz *Kittel*, spojené věci C-439/04 a C-440/04, bod 59). Existuje tedy možnost odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet za určitých podmínek, přičemž je třeba posoudit několik skutečností. K tomu slouží následující test, který vyjádřil v koncisech obrysech NSS např. v rozhodnutí ze dne 21. 4. 2022, č. j. 10 Afs 479/2021-56, věc *EP ENERGY TRADING*: „a) daňové orgány jsou povinny vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo; b) pokud správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, zkoumá subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu; c) pokud správce daně prokáže obě dvě podmínky, tj. existenci podvodu a zaviněnou účast v podvodném obchodním řetězci, daňový subjekt má v návaznosti na předložená zjištění šanci se vyvinutím tím, že prokáže přijetí dostatečných opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (rozsudek ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020 - 41, *PM Trading*, bod 13).“

#### B) Existence daňového podvodu

25. Soud v této části rozhodnutí uvádí obecná východiska, ze kterých vycházel při posouzení otázky, zda byl správcem daně správně identifikován daňový podvod.
26. Podvodem na DPH se označuje situace, kdy jeden daňový subjekt jako účastník podvodu neodvede státu vybranou DPH a další subjekt si ji naopak odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám a tím, že jeden daňový subjekt daň neodvede a další si ji odečte, je narušena daňová neutralita (viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, věc *VYRTYCH*).
27. Je třeba úvodem sdělit, že podvod na dani nabírá mnoho podob a ne vždy je jednoduché rozplétat mnohočlenné obchodní řetězce. V každém případě správce daně musí postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod na dani spočíval. Jeho úkolem je vysvětlit, v čem tkvěla podstata podvodu a zjistit skutečnosti, ze kterých je v souhrnu možné

dovozovat, že k podvodu skutečně došlo. Nemusí však konkrétně uvést, kdo podvod spáchal a jakým způsobem, včetně vyličení částky chybějící daně. Platí, že „[j]e třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění“ (viz rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, sp. zn. 10 Afs 206/2020-41).

28. Narušení neutrality je tedy třeba chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu samotného. Skutečnost podvodného neodvedení daně, již lze také označit jako „chybějící daň“, nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý článek řetězce nesplnil svoji daňovou povinnost. S tím souvisí skutečnost, že odepření nároku na odpočet daně nesupluje výběr „chybějící daně“ tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neuhradil. Nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem. Je třeba zdůraznit, že chybějící daň u jednoho z článků řetězce se nemusí týkat přímo pořizovaného plnění (viz rozhodnutí NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49). Při posuzování existence podvodu v řetězci proto nelze vycházet ze systému fungování DPH na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce. Obdobně ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém. Podstatné je, že daňový subjekt nárokuje si odpočet věděl, či měl vědět, že je přijetím plnění účasten podvodu.
29. Samotné narušení neutrality daně však ještě nepostačuje k závěru o podvodném jednání, ale je třeba, aby k neodvedení daně přistoupily další nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo právě v důsledku podvodného jednání (nikoli např. z důvodu podnikatelského rizika). Rozhodné proto je posouzení všech skutečností daného řetězce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (viz např. rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44 a ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-55). V tomto smyslu shodně NSS v rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43 konstatoval: „Aby bylo možné důvodně konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí k tomu přistoupit ještě další objektivní okolnosti, které teprve ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění.“
30. Platí tedy, že při prokazování existence podvodu musejí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se jednalo o daňový podvod (viz také rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, bod 38). Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že byla narušena daňová neutralita, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním nebo více subjekty v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a že se tak událo za účelem daňového zvýhodnění.
31. Soud aplikoval výše uvedené na nyní projednávaný případ. Ze správního spisu zjistil, že žalovaný neuznal žalobci nárok na odpočet DPH z plnění, která žalobce uplatnil ve zdaňovacím období září až listopad 2016 a leden až březen 2017. Tato plnění přijal žalobce od společnosti Brněnská produkční a spočívala v pronájmu reklamních ploch na zimních stadionech ve Vsetíně, Zlíně a Přerově. Pronájem reklamních ploch se uskutečnil na základě smluv „Smlouva o pronájmu reklamních ploch č. BRNPRD20168703“ (dále také jako „Smlouva 1“) týkající se plnění ve Vsetíně na Zimním stadionu Na Lapači, „Smlouva o zajištění reklamy

č. *BRNPRD20168102*“ (dále také jako „Smlouva 2“) ve vztahu k plnění ve Zlíně na Zimním stadionu Luďka Čajky, a „*Smlouva o pronájmu reklamních ploch č. BRNPRD20168704*“ (dále také jako „Smlouva 3“) související s plněním realizovaným na Zimním stadionu v Přerově. Žalovaný ve vztahu k těmto třem smlouvám identifikoval obchodní řetězce společností, které se na předmětných plnění podílely:

Smlouva 1: VHK Vsetín s.r.o. → Brněnská produkční → žalobce → tuzemští odběratelé.

Smlouva 2: PSG Zlín, s.r.o. → Brněnská produkční → žalobce → tuzemští odběratelé.

Smlouva 3: HC ZUBR, s.r.o. → Brněnská produkční → žalobce → tuzemští odběratelé.

32. Společnost Brněnská produkční si tedy nejprve pronajala reklamní plochy na tom kterém zimním stadionu od společností VHK Vsetín s.r.o., PSG Zlín, s.r.o. a HC ZUBR Přerov s.r.o. a poté pronajaté reklamní plochy přeprodala žalobci, který předmětnou reklamní plochu dále pronajal jednotlivým tuzemským společnostem. Žalovaný zjistil, že společnost Brněnská produkční si v rozhodném období uplatnila také daň na vstupu z plnění poskytnutých společnostmi JHB service a VEDAN. Narušení daňové neutrality spatřoval správce daně a potažmo žalovaný ve všech třech obchodních transakcích právě u dodavatele žalobce – společnosti Brněnská produkční, která působila jako tzv. „*missing trader*“. Žalovaný dospěl k závěru, že si optimalizovala svoji daňovou povinnost tím, že si na vstupu uplatnila přijatá plnění od společností JHB service a VEDAN a zároveň na výstupu přiznala uskutečněná plnění týkající se pronájmu reklamních ploch poskytnutých žalobci. Přiznaná daňová povinnost společnosti Brněnská produkční byla tedy minimální a přitom nedoložila, o jaká plnění od společností JHB service a VEDAN se mělo jednat a zda je použila ke své ekonomické činnosti. Zmínění dodavatelé jsou navíc nekontaktní, mají virtuální sídla, jejich vykázaná daňová povinnost je velmi malá, v současnosti nepodávají daňová přiznání a jsou nespolehlivými plátcí.
33. Takové jednání společností může představovat daňový podvod, neboť podstatou daňového podvodu může být i skutečnost, že plátce vykazuje fiktivní přijatá plnění za účelem snížení daňové povinnosti. Tím pádem neodvede státu DPH ve správné výši a další článek řetězce si DPH nárokuje. Jde o jeden z možných způsobů daňového podvodu (shodně např. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2021, č. j. 3 Afs 421/2019-39, body 53-56 nebo rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2023, č. j. 5 Afs 239/2022-54). Podvodné jednání na vstupu může spočívat v tom, že jeden článek řetězce při mnohonásobném navýšení ceny jinému článku v řetězci zahrne za účelem snížení výsledné daně na výstupu do svého přiznání pořizení celé řady fiktivních či pouze formálně nadhodnocených plnění (viz také rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2021, č. j. 2 Afs 147/2020-37).
34. Byla-li doměřena daň a společnost Brněnská produkční ji neuhradila, lze ji považovat za chybějící daň, jsou-li zjištěny i nestandardní okolnosti, jež ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo v důsledku podvodného jednání. Taková neuhrazená daň je pak chybějící daní a znak daňového podvodu. Správce daně dostatečně podrobně a srozumitelně popsal, v čem spočívá podvodný charakter uvedeného řetězce a uvedl skutečnosti, které svědčí o tom, že žalobcem bylo přijato plnění, které bylo v rámci řetězce zasaženo podvodem. Nepřílehlavý je tak žalobcův odkaz na rozsudek ve věci FILÁK, neboť správce daně dostatečně popsal všechny nestandardní okolnosti, které představují dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň v řetězcích byla následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. V nyní projednávaném případě je souhrn všech objektivních okolností správcem daně vyjasněn a lze uzavřít, že okolnosti komplexně

poukazují na daňový podvod, který souvisí s plněním žalobce. Nebylo to tak, že by daňové orgány založily svoji domněnku o daňovém podvodu pouze na uplatnění fiktivního plnění u jednoho dodavatele bez spojitosti s dalšími okolnostmi.

35. Chybějící daň byla v tomto případě správcem daně identifikována u společnosti Brněnská produkční, která nezaplatila doměřenou daň. Žalobce má pravdu, že samotné neodvedení daně není bez dalšího podvodem ve smyslu judikatury Soudního dvora EU (žalobce citoval stanovisko generální advokátky Juliane Kokott, věc C-4/20 „ALTI“ a rozsudek velkého senátu Soudního dvora EU ze dne 2. 5. 2018, věc C-574/15 „SCIALDIONE“). Žalobce však opomíná, že daň, kterou společnost Brněnská produkční přiznala a uhradila, nebyla ve správné výši. V kontextu nestandardních okolností, které obchodní řetězec provázejí pak bylo nutné konstatovat, že uplatněním vysokých částek na vstupu svoji daňovou povinnost společnost Brněnská produkční výrazně snížila, aby kompenzovala vysoké částky na výstupu (tedy reklamní plnění poskytnuté žalobci). Zcela logicky tomu nasvědčuje sled všech událostí, neboť společnosti VEDAN a JHB service jsou pro správce daně nekontaktní a společnost Brněnská produkční se stala nekontaktní v průběhu daňové kontroly, přičemž neplní od jistého času své daňové povinnosti. Tyto společnosti mají virtuální sídlo, personálně propojené vedení, uskutečňují časté změny názvu a v průběhu daňové kontroly nebylo možné objasnit, v čem vysoká plnění od společností VEDAN a JHB service spočívají. Prokázat, že se jednalo o daňový podvod lze spíše chápat jako důvodné podezření, že se jednalo o podvod, přičemž judikatura zcela považuje za opodstatněné, že v souhrnu nestandardních okolností se může jednat o podvod, i pokud se z důvodu nekontaktnosti zapojených společností nedaří zjistit, zda se nejedná o fiktivní plnění, které má za cíl snížit daňovou povinnost. I nekontaktnost či neprokázání uskutečnění plnění přispívá důvodnému podezření, že daňový podvod byl spáchán. O skutečnosti, zda žalobce věděl, že se jedná o podvod, bude pojednáno v další části.
36. K tomu soud dodává, že o existenci daňového podvodu svědčí i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH. NSS v rozsudku ze dne 13. 8. 2020 č. j. 7 Afs 428/2019-39 dospěl k závěru o existenci daňového podvodu v případě, ve kterém došlo k detekování narušení neutrality daně právě nastalou nekontaktností společnosti spolu s dalšími nestandardními okolnostmi, jež znemožnily ověření správnosti daňových přiznání (viz také rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46).
37. V tomto projednávaném případě je záměrem zastřít transakce nesoučinností některých společností zcela zřejmý, neboť případ provázejí další nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení doměřené daně nedošlo podnikatelským selháním, ale v důsledku podvodného jednání. Chybějící daní je tedy nezaplacená doměřená daň společnosti Brněnská produkční, neboť bylo zjištěno, že přiznaná plnění na vstupu jsou plnění fiktivní. Nejde tedy o to, že společnost Brněnská produkční doměřenou daň „pouze“ neuhradila, ale o to, že došlo k podvodnému jednání uplatněním fiktivních plnění za účelem získání daňového zvýhodnění. Toto daňové zvýhodnění nemusí správce daně prokazovat u žalobce, jak se žalobce mylně domnívá. Smyslem odepření nároku z důvodu podvodu na DPH není vybrat chybějící daň u některého ze subjektů v řetězci, aby se vybraly chybějící finanční prostředky do státního rozpočtu, nýbrž smyslem je odepřít nárok na odpočet tomu subjektu, který si nárokoval odpočet na DPH a přitom nejednal v dobré víře, že se podvodu

nedopouští, případně nejednal přiměřeně obezřetně, aby podvodu zabránil. Správce daně však zjistil, že žalobce o podvodu věděl, proto mu byl odepřen nárok na odpočet.

38. S tím souvisí námitka žalobce, že plnění mezi společnostmi Brněnská produkční, VEDAN a JHB service se netýkají plnění mezi společnostmi Brněnská produkční a žalobcem. Této námitce soud nepřisvědčil, neboť jak již bylo řečeno výše, daňový podvod nemusí spočívat pouze v jednom plnění. V tomto případě bylo smyslem deklarování fiktivních plnění eliminovat daňovou povinnost vznikající v souvislosti s plněními poskytnutými pro žalobce. Správce daně vysvětlil, že obchodní řetězec jako celek má podvodný charakter a v celkovém kontextu se podvodné jednání vztahuje k celému přeprodeji reklamních služeb. Nic na této skutečnosti nemění ani rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80, věc *Bohemia Trade CZ*, na který odkazoval žalobce. V oné věci NSS konstatoval, že žalovaný nevysvětlil, jak obchodní transakce mezi společnostmi Dynavision s.r.o. a jejími dodavateli souvisely s plněním v podobě reklamních spotů, které přijal stěžovatel. Nestandardní okolnosti se totiž vztahovaly pouze k obchodním vztahům mezi společnostmi Dynavision a jejími dodavateli. V tomto případě se nestandardní okolnosti vztahují rovněž k plnění poskytnutému žalobci.

### *C) Objektivní okolnosti svědčící o daňovém podvodu*

39. Podkladem pro přijetí důvodné domněnky o existenci podvodu je hodnocení okolností v jejich souhrnu, proto se soud dále zaměřil na správcem daně zjištěné objektivní okolnosti poukazující na existenci daňového podvodu.
40. Žalovaný k existenci daňového podvodu dále uvedl, že jednatelé žalobce V. H. a M. O. byli rovněž jednateli v personálně propojené společnosti PREMIE group, s.r.o. (teď již v likvidaci), která byla zapojena do řetězců obchodních společností, které byly zasaženy podvodem na DPH a vykazovaly velmi výrazné podobnosti s nyní posuzovaným řetězcem. Jednalo se dokonce o shodný řetězec společností jako v nynějším případě (koneční odběratelé žalobce se mírně liší) a časově se vztahoval k období hokejové sezóny 2013/2014. U této společnosti byl finanční správou odhalen podvod na dani, který nebyl doposud ve správním soudním řízení vyvrácen (viz rozhodnutí NSS ze dne 1. 6. 2020, č. j. 2 Afs 218/2020-46). Naopak NSS konstatoval, že v řetězci vystupují nekontaktní společnosti, které lze označit jako „missing traders“. V nyní posuzovaném případě je řetězec společností velmi podobný. Figuruje v něm osoby V. H. a M. O. a týkají se reklamních plnění od stejných primárních dodavatelů.
41. Uzavírání smluv o poskytnutí reklamních plnění rovněž provází řada okolností nikoliv běžných pro obchodní praxi. Z výslechu svědků vyplynulo, že propagované společnosti jsou na reklamních plochách vystaveny dlouhodobě a nemění se z roku na rok. Správcem daně bylo zjištěno, že společnost Brněnská produkční si kupovala plochu již s konkrétními propagovanými společnostmi. Bylo předem dohodnuté, jakým společností bude reklamní plocha pronajata, přičemž seznam těchto společností byl v případě plnění ze Smlouvy 1 navíc dohodnut již v této smlouvě mezi společnostmi VHK Vsetín s.r.o. a Brněnská produkční. Přesto paní I. K., která pro společnost Brněnská produkční zajišťovala smlouvy s primárními dodavateli, nevěděla o tom, jaké společnosti budou na reklamách propagovány (viz výslech svědka ze dne 24. 4. 2018, č. j. 875650/18/3312-60562-705344). Ze správního spisu dále vyplynulo (výslech svědka ze dne 20. 3. 2018, č. j. 487134/18/3312-60562-705344), že smlouvy podepisoval prokurista společnosti Brněnská produkční pan J. H., který neznal žádné podrobnosti o uzavíraných obchodech. Tyto smlouvy dle jeho vyjádření zajišťovala

bez smluvního ujednání pro společnost Brněnská produkční paní I. K. Bylo tedy značně nestandardní, že prokurista společnosti, která se zabývá reklamní činností, nevěděl nic o obchodech, které uzavíral a které se vyznačovaly vysokou částkou protiplnění. Navíc byly smlouvy mezi prvotními články všech tří řetězců a společností Brněnská produkční, smlouvy mezi společnostmi Brněnská produkční a žalobcem a smlouvy mezi žalobcem a konečnými odběrateli uzavřeny téměř všechny ve stejný den. Bylo navíc zjištěno, že stejně se tak událo ve shodném řetězci zasaženým daňovým podvodem během let 2013/2014 se společností PREMIE group, s.r.o. Nestandardní byly rovněž okolnosti týkající se sjednané ceny plnění, kterou žalobce zaplatil svému dodavateli, neboť v případě plnění podle Smlouvy 1 byla cena navýšena 15x oproti ceně, za kterou reklamní služby koupila Brněnská produkční od prvotních článků řetězce. Žalobce rovněž přeprodával toto plnění s malou obchodní přírůžkou konečným odběratelům. Je s podivem, že žalobce, který se orientuje v místním regionu řadu let v oblasti reklamy, uzavřel nevýhodnou smlouvu s mnohem vyšší cenou, než jakou by zaplatil prvnímu článku řetězce. Tato cena byla mnohonásobně vyšší bez ekonomického opodstatnění a plnění bylo přeprodáváno bez přidané hodnoty.

42. Podobné okolnosti doprovázely druhý řetězec, který se týkal přeproje reklamního plnění na Zimním stadionu Luďka Čajky ve Zlíně. Existenci i tohoto řetězce opět správce daně již zmapoval od hokejové sezóny 2013/2014 v souvislosti se společností PREMIE group, s.r.o. V nyní řešeném případě společnost PSG Zlín, s.r.o. byla zastoupena panem P. K., který jménem společnosti sjednal ve smlouvě se společností Brněnská produkční podnájem reklamní plochy pro konkrétní společnosti. Za vysoké částky prodala společnost Brněnská produkční reklamní plochu žalobci bez toho, aniž by specifikovala společnosti, kterým reklamu měl žalobce zajistit. Cena, kterou zaplatil žalobce svému dodavateli byla navýšena 8x oproti ceně mezi dodavatelem žalobce a prvním článkem řetězce. Obdobné znaky vykazoval i třetí obchodní řetězec, u kterého se uskutečnilo plnění týkající se pronájmu reklamních ploch na Zimním stadionu v Přerově. Společnost Brněnská produkční uzavřela s žalobcem smlouvu o pronájmu reklamních ploch, které pořídila od společnosti HC ZUBR Přerov s.r.o. (zastoupená panem L. S.). I. K., která zajišťovala obchodní plnění bez smluvního ujednání pro společnost Brněnská produkční nevěděla, jaké společnosti bude žalobce v konečném důsledku propagovat. Přitom společnost Brněnská produkční měla nasmlouváno s prvním článkem řetězce, jaké společnosti budou propagovány. Cena ve Smlouvě 3 činila pro žalobce 14ti násobek oproti ceně, kterou jeho dodavatel zaplatil společnosti HC ZUBR Přerov s.r.o. Správce daně rovněž poukázal na podezřelou okolnost, a to že I. K. vykonávala produkční činnost pro řadu společností, které byly zapojeny do řetězce ve věci daňového subjektu PREMIE group, s.r.o. (JHB service, VEDAN, Brněnská produkční, PRAGOKONZULTA a.s. a LIPEKA, s.r.o.). Posledně zmíněná společnost byla článkem řetězce pouze v daňovém podvodu, který byl řešen v daňovém řízení v souvislosti se společností PREMIE group, s.r.o.
43. Společnost Brněnská produkční, u které bylo shledáno narušení daňové neutrality, neboť si uplatnila na vstupu DPH plnění, která se nepodařilo ověřit, byla vymazána ke dni 28. 2. 2017 prostřednictvím fúze se vznikem nové společnosti PRAGOKONZULTA a.s. Společnost Brněnská produkční nezveřejňovala od roku 2011 žádné povinné účetní závěrky. Jednatelům těchto společností byl J. H., který byl také jednatelem společnosti JHB service (později jím byl T. V., který byl rovněž jednatelem společnosti VEDAN). U společnosti PRAGOKONZULTA a.s. byla zahájena daňová kontrola, z níž získané důkazní prostředky použil správce daně v daňovém řízení u žalobce (viz úřední záznam ze dne 4. 4. 2019, č. l. 51 správního spisu). Společnost Brněnská produkční byla vyzvána, aby prokázala uplatnění

nároku na odpočet od společnosti JHB service a VEDAN stran deklarovaných plnění. Daňový subjekt nereagoval a správce daně neuznal této společnosti nárok na odpočet a doměřil DPH, přičemž uzavřel, že uplatněná plnění od společností JHB service a VEDAN jsou fiktivní a účelově snižují daňovou povinnost. Společnost PRAGOKONZULTA a. s. je od roku 2019 nespolehlivým plátcem a od roku 2020 nespolehlivou osobou. Jednatel společnosti J. H. byl vyslechnut správcem daně (č. j. 1499668/21/3312-60562-705344), aby byla osvětlena přijatá plnění od společností JHB service a VEDAN, neboť právě tato plnění jsou podle správce daně fiktivní. J. H. si nevybavil obchodní vztahy se společnostmi JHB service a VEDAN, ale domníval se, že vše proběhlo v pořádku. Je však nestandardní, aby jednatel společnosti nevěděl, kdo byl dodavatelem těchto společností, přitom u jedné z nich – JHB service byl také jednatelem. Nevzpomněl si, jak společnost Brněnská produkční využila přijatá plnění od těchto dvou dodavatelů, ani v čem spočívala. Přitom se jednalo o více než 80 % přijatých plnění společnosti Brněnská produkční.

44. Dále byl vyslechnut jednatel společnosti VEDAN a JHB service T. V., který odmítl vypovídat (č. j. 1457100/21/3312-60562-705344). Dále byl vyslechnut jednatel společnosti Brněnská produkční v období od 21. 10. 2013 do 31. 10. 2016 F. J., který přiblížil charakter činnosti společnosti a dále odmítl také vypovídat (č. j. 1425034/21/3312-60562-705344). Další jednatel společnosti VEDAN H. H. nebyl dohledán. Společnost JHB service neplnila své daňové povinnosti, má virtuální sídlo a je nekontaktní. Stejně tak společnost VEDAN, vykazovala vysoká uskutečněná plnění s nízkou daňovou povinností, která nezaplatila. Má virtuální sídlo, od roku 2018 je nespolehlivým plátcem a je nekontaktní.
45. Soud uvážil stejně jako žalovaný, že daňový podvod byl srozumitelně a logicky popsán. Jednoznačně bylo identifikováno narušení neutrality DPH, neboť společnost Brněnská produkční, resp. PRAGOKONZULTA a. s. neoprávněně uplatňovala nárok na odpočet z přijatých plnění od společností JHB service a VEDAN. Kompenzovala tak uskutečněná plnění pro žalobce, zatímco další odběratelé si uplatnili nárok na odpočet na vstupu z nadhodnocené ceny za reklamní plnění. Společnost Brněnská produkční si tak uplatnila fiktivní vstupy a snížila svoji výslednou daňovou povinnost. Chybějící daň lze tak spatřovat ve skutečnosti, že pokud by tato společnost jednala v souladu se zákonem a neuplatňovala na vstupu fiktivní plnění, přiznala by vyšší daňovou povinnost. Nebylo totiž možné ověřit správnost vykázané daňové povinnosti z důvodu nekontaktnosti předmětných společností. Tyto skutečnosti spolu s dalšími výše popsanými objektivními okolnostmi, která daný případ provází, ve svém souhrnu důvodně poukazují na existenci daňového podvodu. V bodech 90 až 92 napadeného rozhodnutí žalovaný srozumitelně shrnul, v čem podvod spočíval a soud se s tímto názorem ztotožnil. Lze se důvodně domnívat, že společnost Brněnská produkční plní roli tzv. „cross invoicera“, který neodvedl daň státu a uplatnil nárok na odpočet z fiktivního plnění. Žalobce je v roli tzv. „buffera“, který nakoupené služby bez časové prodlevy prodal dalšímu článku řetězce s minimální marží. V řetězcích navíc docházelo k několikanásobnému navýšení ceny, jednalo se o nespolehlivé plátce a nekontaktní společnosti a přitom personálně propojené. Správci daně se tak podařilo identifikovat chybějící daň, která je následkem cílené snahy získat daňové zvýhodnění. Jeho závěry ve svém souhrnu odpovídají míře pravděpodobnosti, která se vyžaduje pro učinění úsudku o existenci podvodu na DPH.

#### D) Vědomostní test – subjektivní stránka

46. Z rozhodnutí NSS ze dne 15. 12. 2022, č. j. 2 Afs 126/2021-55 plyne: „*Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu, pokud správce daně zjistí konkrétní*

*objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stížena podvodem (viz rozsudek SDEU Mahagében, body 48 a 49), tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí mít šanci vyvinit se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojoval do pochybných obchodních operací, které byly stíženy podvodem (viz např. rozsudek Federation of Technological Industries a další, věc C-384/04, body 32 a 33, rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, věc Easy Working, a další tam cit. judikatura).“ Samotná existence podvodu nestačí k tomu, aby byl nárok na odpočet z důvodu podvodného jednání odepřen, ale musí být prokázáno, že žalobce o podvodném jednání věděl, nebo mohl vědět. Za tím účelem byl vytvořen vědomostní test, jehož struktura poskytuje záruku ochrany poctivých podnikatelů, kteří i přes veškerou svoji obezřetnost se mohou stát součástí transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty (viz např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 18. 5. 2017, ve věci C-624/15 Litdana UAB, též např. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43).*

47. Pokud žalobce zdůrazňoval nutnost rozlišování kategorií „věděl nebo mohl vědět“ a „věděl nebo musel vědět“ s tím, že novější judikatura v případě konstatování vědomé účasti daňového subjektu na daňovém podvodu trvá na naplnění přísnější kategorie, soud s tímto názorem nesouhlasí. V rozsudku NSS ze dne 9. 12. 2021, č. j. 8 Afs 334/2019-62, kasační soud potvrdil, že judikatura netrvá na rozlišování kategorií zavinění: *„Uplatněnou námitkou se již Nejvyšší správní soud ve své judikatuře zabýval. Dospěl k závěru, podle kterého skutečnost, že žalovaný nerozlišoval, zda daňový subjekt o daňovém podvodu věděl, či mohl a měl vědět, nepředstavuje vadu rozhodnutí žalovaného, neboť pro závěr o účasti daňového subjektu na daňovém podvodu stačí prokázat, že je dána jedna z těchto forem zavinění.“*
48. Jde-li o subjektivní stránku, tedy zaviněnou účast na podvodných obchodech, správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatelka o podvodném charakteru obchodů věděla, nebo vědět mohla a měla. NSS k tomu uvedl v rozsudku ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74, že *„[k] prokázání vědomé účasti na podvodu na DPH postačí, zjistí-li správce daně řadu nepřímých indicií, které ve svém souhrnu prokazují, že se daňový subjekt podvodu na DPH účastnil a že o tom musel vědět. Správce daně však nemusí prokázat, že daňový subjekt věděl o tom, u kterého článku řetězce byla identifikována chybějící daň a v jakých detailech podvodný mechanismus spočíval (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).“* V napadeném rozhodnutí bylo konstatováno, že žalobce musel vědět s ohledem na objektivní okolnosti obchodního případu, že řetězec je zatížen podvodem na DPH.
49. Zcela zásadní v tomto případě je, že jednatelé žalobce byli již dříve jako jednatelé společnosti PREMIE group, s.r.o. zapojeni do řetězců obchodních firem, u kterých byl finanční správou shledán daňový podvod. Není možné, aby žalobce nevěděl o nestandardních okolnostech, které společnost Brněnská produkční provázely, neboť poté co byla dne 7. 5. 2015 zahájena daňová kontrola u daňového subjektu PREMIE group, s.r.o., založili si tito jednatelé novou společnost PREMIE group reality s.r.o., tedy žalobce, poté co se dozvěděli, že je u nich prováděno kontrolní šetření, přejali totožný obchodní model s totožným plněním na stejných místech a s totožným odběratelem. Není tedy možné, aby žalobce nevěděl o charakteru obchodního plnění, které uskutečňoval a o nestandardnostech, které případ doprovází.
50. Nestandardní je také skutečnost, že přestože je žalobce místní a zkušený v prostředí reklamní činnosti, sjednal si plnění od společnosti, která není místní a nekonkuruje tak žalobci ve

znalosti místních poměrů včetně cenové úrovně reklamních plnění. Žalobce tak musel mít povědomí o tom, že cena, za kterou reklamní plnění pořizuje, je silně nadhodnocená. Žalobce věděl, jaké konkrétní společnosti bude propagovat a nevynaložil snahu o pokus sjednání s prvními články řetězce. Místo toho uzavřel nápadně za vyšší cenu smlouvu o poskytnutí reklamních ploch přes ještě jednoho dodavatele bez jakéhokoliv rozumného důvodu a bez přidané hodnoty. Jednatelé žalobce se přitom osobně znali s jednatelem prvního článku řetězce VHK Vsetín s.r.o. a znali rovněž společnost Brněnská produkční. Žalobce musel, nebo mohl vědět, že ceny jsou velmi navýšené bez přidané hodnoty. Nebylo přitom nutné, aby daňové orgány určovaly cenu obvyklou předmětného reklamního plnění, jak se domnívá žalobce. Nadhodnocení reklamního plnění lze konstatovat ve vztahu k ceně prvního článku a k ceně zaplacené žalobcem. Přitom rozdíl byl tak výrazný, že lze pochybovat o čistém podnikatelském záměru získat zisk s minimalizovanými náklady a to především ve spojitosti s ostatními objektivními okolnostmi.

51. Žalobce si mohl také lehce ověřit v obchodním rejstříku, že společnost Brněnská produkční nezveřejňovala účetní závěrky, docházelo u ní často ke změnám sídla, názvů společnosti, změnám v osobách jednatelů a neměla webové stránky. Mohl tedy minimálně předpokládat, že se o spolehlivého obchodního partnera nejedná. Pokud by postupoval v dobré víře, určitě by nezakládal opětovně smluvní ujednání jménem jiné společnosti za takových nestandardních okolností. Požadovaná obezřetnost určitě nemůže být bezmezná, v tomto případě jde však o přímého dodavatele žalobce a lze rozumně předpokládat, že si jej žalobce ověří. Jednatel společnosti Brněnská produkční pan J. H. navíc působil jako statutární orgán v 25 společnostech, z nichž mnohé vstoupily do likvidace. Tento dodavatel žalobce, s nímž žalobce uzavřel obchod a samotný předmět dodávky vykazují dostatečné znaky pochybností o solidnosti transakce. NSS v rozsudku ze dne 25. 1. 2023, č. j. 6 Afs 82/2021-77, rovněž uvedl, že je třeba dbát zvýšené obezřetnosti, pokud se u přímého dodavatele objeví pochybnosti ohledně jeho rizikovosti: *„Pokud stěžovatelka započne nový obchodní vztah s partnerem, který prakticky právě začal podnikat, má virtuální sídlo, nemá žádnou sebe prezentaci a dodávky uskutečňuje bez dopravy, jde o okolnosti, které jsou ve svém souhrnu velmi podezřelé. Od stěžovatelky bylo tedy možno očekávat zvýšenou pozornost ve vztahu k takovým obchodům, včetně například zjišťování, kdo jsou subdodavatelé.“* Soud tak nesdílí názor žalobce, který bagatelizuje nestabilitu společností a uvádí, že tisíce společností mají virtuální sídla. Judikatura NSS opakovaně zdůrazňuje, aby zjištěné skutečnosti svědčící o podvodu na DPH a o tom, že daňový subjekt o podvodném jednání věděl, nebo mohl vědět, byly hodnoceny souhrnně, nikoliv izolovaně (viz rozhodnutí NSS ze dne 13. 11. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64). Ve svém souhrnu skutečnosti poskytují dostatečný základ k učinění názoru, že se jednalo o mnoho skutečností, které žalobci napovídaly, či mohly napovědět o účelovosti transakce. Tyto skutečnosti měl žalobce vzít v úvahu a pojmout podezření o účelovosti transakce. Nelze bagatelizovat skutečnosti, že přímý dodavatel neplnil své zákonné povinnosti zveřejňovat účetní závěrky, měl virtuální sídlo, neprojevoval se veřejně na webových stránkách a podezřele střídal názvy a jednatele. Soud si klade otázku, z jakého důvodu uzavřel žalobce s touto společností smlouvu, pokud neexistovala přidaná hodnota tohoto plnění oproti plnění, které by přijal od primárních dodavatelů a to navíc vzhledem k tomu, že plnění měla vysoce nadhodnocenou cenu.
52. Dojem účelovosti postupu rovněž budí okolnosti ohledně uzavírání všech smluv, které se událo v jeden den, tj. 1. 9. 2016 mezi Brněnskou produkční a žalobcem a mezi žalobcem a jeho odběrateli. Taková praxe ukazuje na to, že subjekty byly předem domluveny a to se všemi znalostmi souvisejících okolností, o kterých soud pochybuje, že jsou zcela běžnou

poctivou praxí. Tato okolnost je jednou mozaikou do celého obrazu, ze kterého lze usoudit existenci daňového podvodu a současně také vědomost žalobce o tomto podvodném jednání, kterého se účastnil a věděl o něm. Je tedy zcela zřejmé, že žalobce uzavíral dohody s neseriózním dodavatelem a věděl, nebo minimálně při přiměřené obezřetnosti by si toho byl vědom (soud odkazuje na velmi výstižné a logické odůvodnění obsažené v bodu 112 napadeného rozhodnutí). Soud rovněž nepojal podezření, že by žalobci byly přičítány u vědomostního testu skutečnosti, které v době uzavírání kontraktu nebyly známy. Soud je přesvědčen, že správce daně a žalovaný srozumitelně uvedli, z jakého důvodu byla prokázána vědomost žalobce o daňovém podvodu. Unesli tak své důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzení že žalobce se účastnil řetězce zasaženého podvodným jednáním a věděl, nebo mohl o tom vědět, a to v souladu s judikaturou NSS (viz např. rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30 či rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, dle kterého platí, že skutečnost, že žalobce mohl vědět, měl vědět či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech svědčících o daňovém podvodu, prokazuje zásadně vždy správce daně). Nelze přisvědčit žalobci, že tyto skutečnosti zůstaly správcem daně neprokázány.

53. Stejně tak námitka, že virtuální sídla splňují zákonnou definici, neboť byla vydána osvědčení o registraci, není správná. V rámci registrace k dani z přidané hodnoty nedochází k posuzování toho, zda v důsledku existence virtuálního sídla má být určitému subjektu registrace provedena či nikoliv. Registrací daňových subjektů k DPH není potlačena povinnost daňových subjektů prověřovat si své obchodní partnery a zajišťovat si takové množství dokladů v takové kvalitě, aby mohla být faktická podstata obchodních transakcí v případě pochybností správce daně prokázána. Důvodná není rovněž námitka o přednostní aplikaci institutu ručení před odepřením nároku z důvodu podvodu na DPH, neboť podle judikatury se nejedná o speciální institut ve vztahu k odepření nároku na odpočet daně a každý institut spadá do jiné fáze řízení (viz např. rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56).

#### *E) Přijetí rozumných opatření*

54. Soud zjistil, že žalobce nedbal daňových signálů a je přesvědčen, že o nich věděl a vědomě se tak účastnil daňového podvodu. Uzavřel smlouvu s nespolehlivým dodavatelem, přestože si mohl ověřit, že neplní své zákonné povinnosti jako třeba zveřejňování účetních závěrek, změny sídla, názvů a jednatelů. Tím, že akceptoval plnění za přemrštěnou cenu, nechoval se jako řádný hospodář a typický podnikatelský subjekt. Žalobce rovněž znal vlastníky společností zapojených do obchodního řetězce i prvotní články řetězce, přesto učinil smluvní dohodu s mezičlánkem. Nepočínal si tedy opatrně a obezřetně, jak by bylo možné po žalobci jako podnikateli požadovat. V podrobnostech soud odkazuje na bod 116 napadeného rozhodnutí a na otázku, zda byla přijata rozumná opatření, uzavírá, že nikoliv. V daném kontextu rozhodně nestačilo ověření, zda dodavatel existuje, není v insolventi a není nespolehlivým plátcem, neboť tím se povětšinou stává až po kontrole ze strany správce daně. Soud si není vědom, že by žalobce přijal opatření, kterými by se snažil předejít a zabránit daňovému podvodu a jak bylo uvedeno výše v bodě D), žalobce nepostupoval obezřetně tak, jak lze po průměrném podnikateli požadovat.

#### **VI. Závěr a náklady řízení**

55. Soud shledal námitky žalobce neopodstatněnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

56. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanovili 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla, a proto nemá 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.

#### **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 19. prosince 2023

Zuzana Bystřická v.r.  
předsedkyně senátu