



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce **PH pipes s. r. o.**  
sídlem Skřivánčí 236/149, 747 21 Kravaře – Kouty,  
zastoupen JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem  
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2019 č. j. 45300/19/5300-21442-712715, 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. 1. 2020 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného z 5. 11. 2019, č. j. 45300/19/5300-21442-712715 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) z 8. 8. 2018,

Shodu s prvopisem potvrzuje

doměřující žalobci za zdaňovací období listopad 2012 a prosinec 2012, duben 2013 až prosinec 2013, leden 2014 až říjen 2014 a prosinec 2014 daň z přidaného hodnoty a ukládající mu zaplatit penále. Důvodem doměření daně bylo neuznání uplatněného nároku na odpočet daně za reklamní plnění, přijatá od společností PRESSTEX MEDIA SE (dále jen „PRESSTEX“) a TONDINO SE (dále jen „TONDINO“) z důvodu, že předmětné obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH. Žalovaný se s posouzením správce daně ztotožnil, a proto žalobcovo odvolání proti dodatečným platebním výměrům zamítl.

2. Žalobce žalobní námitky směřoval do tří okruhů: 1. existence daňového podvodu, 2. objektivní okolnosti, kterými jsou v kontextu podvodu na DPH skutečnosti, ze kterých vyplývá vědomost žalobce o svém zapojení do podvodu, a 3. procesní pochybení, mající vliv na stanovené penále.
3. K existenci podvodu v řetězci s dodavatelem PRESSTEX žalobce namítl nesprávnost závěru daňových orgánů, že účelem posuzovaných transakcí je daňová výhoda, když poskytnutí reklamního plnění, které bylo předmětem obchodních transakcí, bylo prokázáno. Dále namítl, že není nic zvláštního na existenci rozdílu mezi cenou, za kterou si PRESSTEX pronajal reklamní plochy, a cenou, za kterou reklamní plnění poskytl žalobci, protože PRESSTEX poskytl tzv. reklamu na klíč, přičemž spolek Handball KP Brno, o. s. (dále jen „Handball“) a společnost Golf Aréna Ostrava s. r. o. (dále je „Aréna“ nebo „Golf Aréna“), v jejichž prostorách bylo reklamní plnění umístěno, PRESSTEXu poskytly pouze reklamní plochu. O podvodu mohou svědčit jen ty skutečnosti, které existovaly v době poskytnutí reklamního plnění, přičemž žádná ze skutečností, na kterých žalovaný vystavěl závěr o podvodu, není ničím výjimečná, a všechny jsou v souladu se zákonem. Žalovaný identifikoval chybějící daň pouze na čtvrté čtvrtletí roku 2012, chybějící daň za roky 2013 a 2014 identifikována nebyla.
4. K existenci podvodu v řetězci s dodavatelem TONDINO žalobce rovněž poukázal na faktické poskytnutí plnění a dále namítl, že z žádné svědecké výpovědi nevyplývalo, že by SK Sigma Olomouc, na jejichž utkáních byla v prostorách Androva stadionu Olomouc reklama umístěna, dodávala společnosti TONDINO reklamu „na klíč“, a proto nelze porovnávat cenu od SK Sigmy Olomouc s cenou pro žalobce. Dále namítl, že zástupce společnosti EDECO s. r. o. (dále jen „EDECO“), M. K., svou obavu o život nevyjádřil ve vztahu k žalobci; pan K. nebyl vyslechnut, ačkoliv tato společnost měla být součástí řetězce. Žalobci není nic známo o tom, že by TONDINO neuhradila své daňové povinnosti, naopak, správce daně tvrdil, že tato společnost daňová přiznání za všechny čtvrtletí roku 2013 i 2014 podala a daňovou povinnost uhradila. V době podání daňových přiznání a splatnosti daně neměl žalobce jak zjistit, zda jeho dodavateli bude daň doměřena, jde o věc mimo sféru žalobcova vlivu. Podvod nebyl daňovými orgány popsán, nebyl popsán ani profit dodavatele žalobce či žalobce. Navýšení ceny mohlo být profitem pouze u daně z příjmů, nikoliv u daně z přidané hodnoty, kdy žalobce tuto daň zaplatil a jeho dodavatelé (PRESSTEX i TONDINO) ji přiznali a odvedli. Daňová ztráta zde vznikla až následně zásahem správce daně; žalobce poukázal na závěry, které Nejvyšší správní soud přijal ve věci „Vyrtych“, rozsudek č. j. 5 Afs 60/2017-60 ze dne 30. 1. 2018). Není nic nezákonného na chování Ing. P., pokud jako člen představenstva společnosti TONDINO vyvíjel činnost pro třetí osobu PRESSTEX.
5. Další okruh žalobních námitek se týkal objektivních okolností. Žalobce předně namítl, že v napadeném rozhodnutí chybí výpočet „tisícinásobného“ navýšení ceny. Žalovaný

porovnával neporovnatelné, když srovnává reklamu na prvoligovém fotbale s reklamou v JK Merko Chlebičov. Ke zjištění ohledně statusových otázek dodavatelů žalobce namítl, že nic z toho není nezákonné ani nedůvěryhodné. Pokud některé jiné společnosti skončily likvidací, jde o zákonem předvídaný způsob zrušení společnosti a žalovaný neuvádí, za jakých okolností k zrušení a likvidaci těchto společností došlo. Nebyla zjištěna cena, za kterou reklamu poskytovaly reklamní společnosti. Nebylo vyhověno návrhu žalobce na zjištění, které reklamní agentury odebíraly plnění od SK Sigma Olomouc a za kolik je prodávaly svým klientům, ačkoliv to žalobce navrhoval, ani nebylo vyhověno návrhu na dotaz náhodným reklamním agenturám. Daňové orgány proto porovnávaly cenu neporovnatelnou. Nadto měl být zjištěn interval cen.

6. Poslední okruh námitek se týkal pochybení daňových orgánů při daňové kontrole. Žalobce namítl nezákonnost zahájení daňové kontroly z důvodu postupu správce daně v rozporu s § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., (dále jen „daňový řád“). Z toho žalobce dovozuje jednak nemožnost stanovit žalobci penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu a dále uplynutí prekluzivní lhůty.

*Stanovisko žalovaného:*

7. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí, když žalobní námítka odpovídají námítkám odvolacím. Za nedůvodnou považoval námítku pochybení při zahájení daňové kontroly, neboť správce daně nemůže k vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu přistoupit nahodile a bezdůvodně; závisí na kvalitě informací, které správce daně má k dispozici, a které pro vydání výzvy musí vést k předpokladu doměření vyšší daně, což nebyl daný případ. Proto byla daňová kontrola zahájena zákonně a nenastala prekluze práva stanovit daně. Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že podvod byl v napadeném rozhodnutí popsán zevrubně, byly identifikovány objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu tvoří soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že žalobce jako bezprostřední, nikoliv vzdálený článek minimálně vědět měl a mohl, že se předmětným plněním účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.

*Dosavadní řízení:*

8. Krajský soud dne 29. 6. 2021 rozsudkem č. j. 25 Af 8/2020-59 napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dovedil naplnění podmínky předpokladu doměření daně, což mělo vést správce daně k postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu a nikoliv k zahájení daňové kontroly. Toto pochybení nemělo vliv na samotnou doměřovanou daň, ale mohlo mít vliv na povinnost platit penále, a proto krajský soud napadené rozhodnutí zrušil.
9. Krajský soud dále přisvědčil námítce ohledně subjektivní stránky. Zkušenosti s reklamním plněním u sportovních klubů JK Merko Chlebičov, FS Kravaře, Motosraz Chlebičov a tenisová hala Poděbrady, nemohly u žalobce vytvořit relevantní představu o ceně na utkáních prvoligového fotbalu. Vzorek smluv pro porovnání ceny považoval za chybně zvolený, když žalovaný porovnával cenu zaplacenou žalobcem pouze s cenami za reklamní plnění nabízenými zájemci o reklamu přímo se sportovním klubem, nikoliv s cenou nabídnutou zprostředkovaně reklamními agenturami. Na základě takového vzorku smluv nebylo možné dospět k závěru o přemrštěnosti cen. Nebyl proto důvod neprovést navržený důkaz dotazem u společnosti PAMBROKE Media s. r. o.
10. Nejvyšší správní soud rozsudkem z 21. 11. 2023, č. j. 3 Afs 249/2021-46 zrušil předchozí rozsudek krajského soudu, neboť s uvedenými závěry nesouhlasil. S odkazem na

usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne č. j. 1 Afs 183/2014-55 a navazující judikaturu neshledal naplnění podmínek pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Aby správce daně mohl důvodně předpokládat doměření daně v případě účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, musí zjistit celou řadu na sebe navazujících skutečností, tj. v důsledku daňového podvodu chybějící daň v řetězci spolu obchodujících daňových subjektů, objektivní okolnosti svědčící o zaviněné účasti daňového subjektu na podvodu (věděl nebo vědět musel) a dále, zda byla daňovým subjektem přijata dostatečná preventivní opatření pro zabránění účasti na podvodu. Rozšířený senát v citovaném usnesení dovodil, že výjimka pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu je namístě především v případech podvodného jednání daňového subjektu, neboť tento postup by mohl vést ke zmaření cíle správy daní. Právní závěr krajského soud o naplnění podmínek pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu proto není správný.

11. Nejvyšší správní soud dále přisvědčil námitce, že je v rozporu se spisem závěr krajského soudu, že se žalovaný nezabýval otázkou, zda bylo možné bez dalšího uzavřít smlouvu o reklamě přímo se sportovním klubem, neboť tímto se daňové orgány zabývaly, a zjistily, že bylo a navíc za mnohem výhodnějších podmínek. Neobstojí tak předpoklad, na kterém krajský soud vybudoval svůj závěr o nutnosti do vzorku smluv zařadit též ceny od reklamních agentur a též oslovit společnost PAMBROKE.
12. Z uvedených důvodů byl předchozí rozsudek krajského soudu zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.
13. U jednání žalovaný na svých argumentech setrval.
14. 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.“).

*Zjištění z daňového spisu:*

15. Z připojeného daňového spisu krajský soud zjistil, že u žalobce dne 5. 10. 2015 proběhlo místní šetření, jehož předmětem byly výdaje na reklamu v letech 2012, 2013 a 2014. Žalobce při něm předložil k uplatněným výdajům kompletní smluvní dokumentaci, včetně přijatých faktur, a dokumentaci k realizaci reklamního plnění, též dokumentaci vztahující se k plnění od nyní posuzovaných dodavatelů TONDINO a PRESSTEX.
16. Dne 24. 11. 2015 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 2012, leden až prosinec 2013 a leden až prosinec 2014 v rozsahu uplatněných nákladů souvisejících s reklamou a propagací. Ve zdaňovacím období roku 2012 šlo o reklamní plnění od společnosti PRESSTEX na základě smlouvy o reklamě a propagaci 56/2012 pro období 1. 11. 2012 až 31. 12. 2012, sjednaná cena činila 200 000 Kč za poskytnutí prostoru v Golf Aréna Ostrava, Výstaviště Černá louka, dále na základě smlouvy o reklamě a propagaci 55/2012 na období 16. 11. 2012 až 31. 12. 2012, sjednaná cena činila 300 000 Kč za umístění loga žalobce v rozsahu reklamního panelu 6x1m ve sportovní hale Handball KP Brno.
17. Ve zdaňovacím období roku 2013 šlo o reklamní plnění od společnosti TONDINO na základě smlouvy o reklamě a propagaci 01-2013 na období 1. 1. 2013 až 30. 6. 2013, sjednaná cena činil 1 500 000 Kč za umístění reklamy o rozměru 2x3m při utkáních Gambrinus Ligy a Českého poháru klubu SK Sigma Olomouc v areálu Androva stadionu v Olomouci a poskytnutí reklamního prostoru v prostoru Golf Arény Ostrava, dále

smlouvy o reklamně a propagaci 04-2013 na období 1. 7. 2013 až 31. 12. 2013, sjednaná cena činila 1 100 000 Kč za umístění reklamy žalobce tamtéž.

18. V roce 2014 šlo o reklamní plnění rovněž od společnosti TONDINO na základě smlouvy o reklamně a propagaci 01-2014 na období 1. 1. 2014 až 31. 12. 2014, sjednaná cena činil 2 650 000 Kč za umístění reklamy o rozměru 2x3m při utkáních Gambinus Ligy a Českého poháru klubu SK Sigma Olomouc v areálu Androva stadionu v Olomouci a poskytnutí reklamního prostoru v prostoru Golf Arény Ostrava.
19. Správce daně ve všech případech dospěl k závěru, že žalobci nárok na odpočet DPH nenáleží, protože obchodní transakce se společností PRESSTEX a TONDINO byly zasaženy podvodem na DPH, kdy skutečným účelem dotčených transakcí nebylo uskutečnění reklamy pro propagaci žalobce, ale získání daňové výhody na úkor státního rozpočtu deklarovaným nárokem na odpočet daně, když cena transakcí byla uměle navýšena. Správce daně proto dne 8. 8. 2018 doměřil shora uvedenými dodatečnými platebními výměry žalobci DPH.
20. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání. Žalovaný doplnil dokazování o výsledky navržených svědků M. R. (bývalý manažer klubu SK Sigma Olomouc) a D. H. (manažer klubu SK Sigma Olomouc), seznámil žalobce se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a vyzval jej k vyjádření, na což žalobce dne 16. 9. 2019 ve spojení s vyjádřením dne 30. 10. 2019 reagoval. Následně žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, kterým prvostupňová rozhodnutí správce daně potvrdil a odvolání zamítl.

*Námítky pochybení při zahájení daňové kontroly, prekluze*

21. Žalobce namítl nezákonnost zahájení daňové kontroly z důvodu postupu správce daně v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu. Z toho žalobce dovozuje jednak nemožnost stanovit žalobci penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu a dále uplynutí prekluzivní lhůty.
22. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
23. Jak bylo uvedeno výše, krajský soud v předchozím rozsudku námitce přisvědčil, ale Nejvyšší správní soud ji důvodnou neshledal. Uzavřel, že postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu nebylo na místě aplikovat; v podrobnostech krajský soud odkazuje na shrnutí podstaty jeho argumentace v odstavci 10 tohoto rozsudku a na odstavce 28 až 39 kasačního rozsudku. Tímto posouzením je krajský soud vázán a námitka žalobce není důvodná.
24. Jak krajský soud uvedl v předchozím rozsudku, ani pochybení při aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu by samo o sobě nemělo za následek vyloučení účinku § 148 odst. 3 daňového řádu, tedy vyloučení nového běhu lhůty pro stanovení daně. Tento důsledek by mělo pouze takové zahájení daňové kontroly, které by bylo toliko formální a jehož jediným důvodem by bylo prodloužení lhůty pro stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 – 29), což však žalobce netvrdil a ani ze spisu nevyplývá. Zahájení daňové kontroly dne 24. 11. 2015 tak vedlo k novému běhu tříleté lhůty pro stanovení daně, která by skončila 24. 11. 2018, prodloužena však byla o 12

měsíců dodatečnými platebními výměry z 8. 8. 2018 podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu a napadené rozhodnutí z 5. 11. 2018 bylo vydáno před jejím uplynutím.

25. Námitka nezákonnosti zahájení daňové kontroly a prekluze práva stanovit daň není důvodná.

*Žalobní námitky týkající se existence podvodu*

26. Krajský soud v přechozím rozsudku neshledal důvodnými námitky týkající se existence podvodu. Vzhledem k tomu, že tyto nebyly předmětem přezkumu Nejvyšším správním soudem, je krajský soud svým posouzením vázán (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2019, čj. 4 As 3/2018-50, nález Ústavního soudu České republiky sp. zn. III.ÚS 3285/22 ze dne 27.6.2023), a proto je zde pouze opakuje s případným doplněním aktuální judikatury.

*A. PRESSTEX*

27. Krajský soud pro přehlednost stručně opakuje skutkovou situaci: U společnosti PRESSTEX daňové orgány identifikovaly řetězce, kdy na počátku stála Golf Aréna nebo spolek Handball, od kterých PRESSTEX pronajal reklamní plochy, na které následně uzavřel smlouvou o zprostředkování reklamy s žalobcem. Od Golf Arény pronajal PRESSTEX reklamní plochy za 100 000 Kč na dobu 1. 6. 2012 až 31. 5. 2013 (tedy 8 333,33 Kč za měsíc), s žalobcem uzavřel smlouvu o zprostředkování reklamy na reklamním panelu u Golf Arény Ostrava na dobu od 1. 11. 2012 do 31. 12. 2012 za 200 000 Kč (tedy 100 000 Kč měsíčně). Od spolku Handball pronajal PRESSTEX reklamní panel 6x1m na dobu 16. 11. 2012 do 30. 5. 2013 za 25 000 Kč (tedy 3 846 Kč za měsíc), s žalobcem uzavřel na totéž období smlouvu o zprostředkování propagace firmy v podobě umístění panelu za cenu 300 000 Kč (tedy 46 156 Kč za měsíc). Předmětem plnění, tedy sjednanou reklamou, bylo umístění loga žalobce v rozsahu reklamního panelu 6x1m.
28. Žalobce namítl nesprávnost závěru daňových orgánů, že účelem posuzovaných transakcí je daňová výhoda, když bylo prokázáno, že plnění bylo fakticky poskytnuto. Žalobce měl zájem o propagaci své společnosti, a proto předmětné smlouvy uzavřel.
29. Podvodem na DPH judikatura Soudního dvora EU označuje zejména situace, kdy 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 harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [srovnej rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (dále jen „věc Optigen“); ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C- 439/04 a C-440/04 (dále jen „věc Kittel“); a rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 (dále jen „věc Mahagében“)]. Obdobně podvod na DPH chápe také navazující judikatura Nejvyššího správního soudu, která jej vymezuje jako situaci, kdy jeden z jeho účastníků neodvede vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem uvedené směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009 - 274). Za takové situace je z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (k tomu shodně srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156).

30. Co se týká zvýhodnění, resp. daňové výhody, judikatura se ustálila na závěru, že chybějící daň nejenže nemusí odpovídat výši odepřené odpočtu z plnění přijatém v posuzovaném řetězci, nemusí se ani týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, aby z obsahu rozhodnutí daňových orgánů jasně vyplývalo, že jsou splněny předpoklady pro učinění závěru o existenci daňového podvodu (nesplnění daňové povinnosti za účelem získání neoprávněného daňového zvýhodnění) a že daňový subjekt věděl nebo vědět mohl, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, kterým se podvod zasažen (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu z 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-46, rozsudek ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021-69, bod 27). V takovém případě je zapotřebí odepřít nárok na odpočet, i když z něj daňový subjekt prospěch neměl (viz rozsudek ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2023 č. j. 1 Afs 101/2021-42). V naposled uvedeném rozsudku Soudní dvůr EU nepřisvědčil názoru předkládajícího soudu, podle kterého lze odepřít nárok na odpočet DPH jen v rozsahu, v němž se jeví jako nezbytný pro kompenzaci ztráty daňových příjmů způsobené podvodným jednáním. V daném případě byla daňová ztráta nižší než nárokovaný odpočet dokonce již od počátku provedení podvodných transakcí (daň na vstupu byla částečně odvedena, nikoliv pouze dodatečně vymožena jako v nyní souzeném případě). Přesto Soudní dvůr EU zdůraznil potřebu boje proti daňovým únikům a s tím spjatou nemožnost jednotlivců dovolávat se norem unijního práva podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Proto pokud se prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že pořízením určitého zboží či služeb se účastní plnění zasaženého únikem na DPH, účastní se tohoto úniku, i když z něj nemá sama žádný prospěch. Takové osobě musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu.
31. V posuzované věci daňové orgány popsaly skutečnosti, ve kterých spatřují podvod, i objektivní okolnosti, které svědčí o vědomosti žalobce o účasti na transakcích zasažených podvodem na DPH (v podrobnostech viz níže), což z hlediska recentní judikatury pro odepření nároku postačuje. Námitka nezjištění konkrétního zvýhodnění pro žalobce, když reklamní plnění bylo uskutečněno, tak není důvodná, neboť k odepření nároku by byly daňové orgány povinny, i kdyby žádné zvýhodnění pro žalobce nebylo zjištěno.
32. Legitimním následkem zjištěného podvodu na DPH je odepření nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého podvodem tomu subjektu, který byl do podvodu na DPH zapojen a který o své účasti věděl, nebo alespoň vědět mohl a měl. Samotná existence podvodného či zneužívajícího jednání tedy nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu byl nárok na odpočet daně odepřen. Otázka, zda DPH byla nebo nebyla za předchozí či následující prodej odvedena do státního rozpočtu, tak nemá vliv na nárok na odpočet daně (který ani není dotčen okolností, že v řetězci dodávek je jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem) v situaci, kdy to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (srovnej rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Kittel*). Předně je tedy nutno zkoumat existenci daňového podvodu, a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně dále nutno prokázat, že osoba povinná k dani o tomto podvodu věděla, nebo vědět mohla a měla.
33. V posuzované věci žalobce splnil svou prvotní zákonnou povinnost stanovenou v § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), když doložil doklady o přijetí deklarovaných zdanitelných plnění a v tomto směru ani ze strany daňových orgánů nebylo žalobci nic vytýkáno, naopak oba daňové orgány shodně potvrdily, že svoji prvotní povinnost žalobce v řízení splnil. Rovněž tak bylo prokázáno, že k poskytnutí

plnění podle předložených dokladů došlo způsobem na nich uvedených a deklarovaným dodavatelem, jak žalobce zdůrazňuje, a toto rovněž není mezi účastníky sporné. Tato skutečnost však nevylučuje, aby žalobci následně mohl být neuznán uplatněný odpočet, protože posuzované transakce jsou zasaženy podvodem, o kterém žalobce věděl nebo vědět měl a mohl. Platí totiž, že než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast daňového subjektu na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo. V rozhodovací praxi správních soudů se důsledně rozlišují případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo (ať již vůbec, či v deklarovaném rozsahu), od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat. Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 – 32). Pokud tedy žalobce spatřuje nesprávnost postupu žalovaného v tom, že mu vytýká účast na podvodu při řádném poskytnutí plnění v dokladovaném obchodním případě, nelze než konstatovat, že žalovaný, resp. správce daně, postupoval přesně v intencích citované judikatury Nejvyššího správního soudu.

34. Žalovaný za znak podvodu považoval rozdíl mezi cenou, za kterou PRESSTEX reklamní plochy pronajal od Golf Arény a spolku Handball, a cenou, kterou žalobce podle smlouvy o zprostředkování PRESSTEXu zaplatil. Podle žalobce na tomto rozdílu není nic zvláštního, protože PRESSTEX poskytoval reklamu tzv. na klíč, Handball a Aréna pouze pronajímaly plochu.
35. Žalovaný ve vyjádření k žalobce poukázal na to, že služba „na klíč“ představuje pouze umístění loga žalobce na banneru, kde bylo umístěno logo dalších 20 společností po dobu dvou měsíců, což nemůže odůvodnit zjištěný rozdíl.
36. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že mezi sjednaným předmětem plnění pro žalobce a předmětem plnění vůči PRESSTEXu není rozdíl, který by navýšení ceny ve zjištěném rozsahu (z 8 333 Kč na 100 000 Kč měsíčně a z 3 846 Kč na 46 156 Kč měsíčně) sám o sobě vysvětlovaly. Žalobce žádné vysvětlení pro toto navýšení neuvedl, kromě toho, že se mělo jednat o reklamu „na klíč“, což se ovšem míjí s faktickým sjednaným předmětem plnění, a proto závěr o tom, že toto navýšení je jedním ze znaků podvodu, je zcela logický. Tuto žalobní námitku tak krajský soud důvodnou neshledal.
37. Žalobce dále namítá, že při identifikaci podvodu mohou daňové orgány vycházet pouze ze skutečností a okolností, které existovaly v době poskytnutí reklamních plnění. Žádnou z okolností žalovaným uvedených žalobce nepovažuje za nestandardní či zvláštní, naopak jsou v souladu se zákonem. Dále poukázal na to, že chybějící daň je zjištěna pouze za čtvrté čtvrtletí roku 2012, chybí roky 2013 a 2014.
38. Z napadeného rozhodnutí vyplývají následující okolnosti, které žalovaný považoval za nestandardní a v souhrnu svědčí o zasažení transakcí podvodem: rozdíl v cenách, jak bylo uvedeno výše, jediným „jednatelem“ (pozn. soudu správně členem představenstva) společnosti PRESSTEX byl při jejím založení J. L., který figuroval v dalších 1484 společnostech, PRESSTEX sídlila na virtuálním sídle, vyměřenou daň za třetí a čtvrté čtvrtletí roku 2012 a za únor 2013 až červen 2013 neuhradila a od srpna 2013 nepodává

daňová přiznání, J. T., „jednatel“ (pozn. soudu správně člen představenstva), si nepamatoval okolnosti, za kterých se stal jednatelem, nepamatoval si název společnosti PRESSTEX v době, kdy se stal jednatelem (pozn. soudu, téhož dne, kdy byl do veřejného rejstříku zapsán J. T., došlo k zápisu nové obchodní firmy PRESSTEX MEDIA SE, místo dřívějšího STANDKROFT Media SE), nepamatoval si ani osud akcií za cca 3 mil. Kč, kdy jediným akcionářem se stal bezdomovec za láhev alkoholu, a nevěděl, kde měla společnost PRESSTEX pronajaty prostory ve Frýdku Místku a jaké stroje se v nich nacházely, z účtu PRESSTEX byly L. T. vybírány vysoké částky v hotovosti, ač tento neměl ke společnosti žádný vztah a u PRESSTEXU byla za čtvrté čtvrtletí 2012 identifikována chybějící daň ve výši cca 7 mil. Kč.

39. Jak již bylo vysvětleno výše, algoritmus posuzování transakcí z hlediska jejich možného zasažení podvodem se skládá z dílčích kroků, kterými jsou 1. splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH spočívající ve faktickém poskytnutí tvrzeného plnění tvrzeným dodavatelem, 2. zjištění chybějící daně, 3. zjištění nestandardních okolností, které svědčí o tom, že transakce jsou stíženy podvodem, 4. zjištění objektivních okolností svědčících o vědomosti daňového subjektu o své účasti na podvodu. Pátým krokem je pak ověření dobré víry daňového subjektu, tedy přijetí opatření, které lze po daném subjektu rozumně požadovat, aby se účasti na podvodu vyvaroval. Kroky č. 2 a 3 jsou zkoumány bez ohledu na to, zda o nich daňový subjekt věděl či vědět mohl, neboť to je až předmětem kroku čtvrtého.
40. Odpověď na žalobcovy námitky ohledně existence podvodu vyplývá z nezávislosti konstatování přítomnosti podvodu (krok 2 a 3 algoritmu) na vědomosti posuzovaného daňového subjektu o tomto podvodu (krok 4 algoritmu). Pro závěr o existenci podvodu tak není podstatné, zda se pronájem prostor ve Frýdku – Místku a umístění strojů v nich týkal obchodní transakce s žalobcem, podstatné je, že tyto svědčí o nezájmu a nezapojení stěžní osoby, J. T. coby člena představenstva společnosti PRESSTEX, do podnikání této společnosti, což je neobvyklé. Totéž platí o následném převodu akcií. Nevědomost žalobce o nezaplacení daně společností PRESSTEX a o výběru hotovosti z účtu této společnosti třetí osobou není významná, měla by význam až v následném kroku, tedy zjištění vědomosti žalobce o zasažení transakcí podvodem. Pro zjištění podvodu jako takového je to nestandardní okolnost v tom smyslu, že opakovaně vyšší částky z účtu společnosti většinou vybírá osoba, která k ní má vztah (pracovněprávní, mandátní apod.), nikoliv osoba bez jakéhokoliv vztahu, tedy fungování této společnosti s ohledem na zjištěné je nestandardní, neobvyklé, a nepřímou tak svědčí o podvodném jednání. Je pravdou, že J. T. nebyl jednatelem společnosti PRESSTEX, když nejde o společnost s ručením omezeným, chybu žalovaného v označení funkce J. T. však nelze přeceňovat, neboť podstatné je, že J. T. svou neznalost vykazoval o skutečnostech, která souvisí s výkonem jeho funkce ve společnosti PRESSTEX.
41. Žalobce se rovněž mylí v názoru, že pro zjištění podvodu mohou sloužit pouze takové skutečnosti, které existovaly v době reklamních plnění, neboť některé z logiky věci mohou nastat teprve následně, typicky postava missing trader, tedy článku řetězce, který daň neuhradí a následně „zmizí“ (stane se nekontaktní, je zrušen, popř. vymazán z obchodního rejstříku).
42. Jak krajský soud ověřil v napadeném rozhodnutí, chybějící daň je uvedena pouze za poslední čtvrtletí roku 2012, nikoliv za období následující. Za toto období je však chybějící daň identifikována ve zprávě o daňové kontrole (str. 11), která je podle § 147 odst. 4

daňového řádu odůvodněním dodatečných platebních výměrů a s napadeným rozhodnutím tvoří jeden celek.

43. Krajský soud tedy považuje žalobní námítky směřující do identifikace podvodu v řetězci, jehož součástí je společnost PRESSTEX, za nedůvodné.

*B. Tondino*

44. K existenci podvodu v řetězci, jehož součástí je společnost TONDINO, žalobce zdůraznil faktické plnění v posuzovaných transakcích. Namítl nemožnost porovnávat cenu od SK Sigma Olomouc s cenou pro žalobce, irelevanci vyjádření pana K. o obavě o život, vznik chybějící daně až následnou činností správce daně. Podvod podle žalobce nebyl žalovaným popsán ani prokázán.

45. V tomto řetězci žalovaný podvod spatřoval v mj. ve skutečnosti, že TONDINO uzavřela s žalobcem smlouvu o zprostředkování reklamy na Andrově stadionu v Olomouci na utkání SK Sigmy Olomouc na dobu první pololetí 2013 za 1 500 000 Kč, na druhé pololetí za 1 100 000 Kč a na rok 2014 za 2 650 000 Kč. TONDINO však totéž plnění bez jakékoliv přidané hodnoty koupila od SK Sigma Olomouc za 150 000 Kč. Tvrdila sice, že reklamu nakupuje na klíč od společností EDECO a EDEMOST s. r. o. (dále jen „EDEMOST“), ale plnění prokazatelně přijala od SK Sigma Olomouc, proto jí nebyl nárok na odpočet od těchto společností uznán. Jednatel společnosti EDECO Kostelecký uvedl, že se obává o svůj život a život své rodiny.

46. Dalšími skutečnostmi, které podle žalovaného svědčí o zasažení transakcí podvodem, jsou výběr vysokých částek v hotovosti z účtu TONDINO, výběr převáděných částek z účtu TONDINO na účty společností EDECO a EDEMOST a zde jejich výběr v hotovosti, neuhrazení doměřené daně společností TONDINO za druhé čtvrtletí 2013 ve výši 167 tis. Kč, za třetí čtvrtletí 2013 153 000 Kč, za čtvrté čtvrtletí 2013 178 tis. Kč, za první až čtvrté čtvrtletí ve výši 5 mil. Kč (dlužné částky zaokrouhleny). Společnosti PRESSTEX a TONDINO jsou personálně propojeny osobou Ing. Petra Ptaška, jednatele TONDINO a zprostředkovatele zastupující PRESSTEX.

47. Ani zde nemůže krajský soud žalobci přisvědčit.

48. K otázce vztahu mezi prokázáním přijetí plnění a posouzením transakce z hlediska přítomnosti podvodu na DPH a k otázce zjištění výhody u žalobce se krajský soud vyjádřil při vypořádání téže námítky v řetězci, jehož součástí je společnost PRESSTEX. Rovněž zde krajský soud uzavírá, že daňové orgány postupovaly v souladu s judikaturou, když se nejprve zabývaly fakticitou deklarovaného plnění jako zásadní podmínky pro vznik nároku na odpočet, a teprve až při jejich prokázání posuzovaly zasažení transakcí podvodem na DPH. Co se výhody týče, jak bylo vysvětleno výše, tato ani nemusí být zjišťována, pokud jsou zjištěny jiné okolnosti, které lze vysvětlit pouze zapojením daňového subjektu do podvodu. Námítka tak není důvodná.

49. Není ani důvodná námitka absence popisu, v čem podvod spočívá, a jeho neprokázání. Žalovaný podrobně popsal skutečnosti, které jej k závěru o podvodu vedou, krajský soud je shrnul v předchozích odstavcích 45 až 46. Pokud žalobce obecně namítá, že podvod nebyl prokázán, pak krajský soud rovněž obecně odpovídá, že shora uvedená zjištění nebyla ze strany žalobce nijak rozporována a žalovaný tedy podvod prokázal, když absence konkrétních žalobních výtek podrobnější přezkum neumožňuje.

50. Žalobce namítl, že z žádné svědecké výpovědi nevyplývalo, že by reklamní plnění TONDINU poskytla přímo SK Sigma Olomouc. Závěr o tom, že TONDINU reklamní plnění pro žalobce poskytla přímo SK Sigma Olomouc, však není vystaven na svědecké výpovědi, ale na neprokázání, že společnost TONDINO plnění přijala od společností EDECO a EDEMOS, a kvůli tomu nebyl společnosti TONDINO uznán nárokovaný odpočet. Správcem daně bylo totiž zjištěno, že TONDINO uzavřela souběžně jak smlouvu s SK SIGMA Olomouc, tak i se společnostmi EDECO a EDEMOS, od kterých v letech 2013 a 2014 měla souběžně pořizovat reklamní služby. Smlouvy s EDECO a EDEMOS nebyly písemné, avšak s SK Sigma Olomouc byly uzavřeny čtyři písemné smlouvy, což u správce daně vyvolalo pochybnosti o osobě faktického dodavatele a následně vedlo k odepření nárokovaného odpočtu. Jednání uvedených společností je žalovaným nazíráno jako znak podvodu předně proto, že společnost TONDINO si obchodováním s tímž plněním jak od SK Sigma Olomouc, tak od společností EDEMOS a EDECO, snažila snížit daň na výstupu, dále z hlediska toho, že TONDINO přijala fakticky plnění od SK Sigma Olomouc, nikoliv od tvrzených dodavatelů EDECO a EDEMOS, a současně došlo k navýšení ceny. Uvedený závěr je podle názoru krajského soudu zcela logický. Byť vskutku není žádný přímý důkaz o tom, že TONDINO reklamní plnění, které následně poskytla žalobci, přijala v nezměněné podobě od SK Sigma Olomouc, nepřímé důkazy spočívající v souběžnosti obchodování, smluvním (ne)podchycení a nemožnosti ověřit plnění u EDECO/EDEMOS k tomuto závěru jednoznačně směřují.
51. Nedůvodná je tedy i námitka, že pro svědecké neprokázání přímého poskytování plnění od SK Sigma Olomouc společnosti TONDINO nelze porovnávat ceny, za které TONDINO reklamní plnění nakoupila a následně prodala žalobci, když naopak takovéto porovnání je logickým vyústěním úvah daňových orgánů. Krajský soud k tomu připomíná, že samotný rozdíl v cenách nemůže být sám o sobě důvodem pro odepření žalobcem uplatněného odpočtu, protože k tomu může dojít až po dokončení celého algoritmu, popsání výše a shrnutí v odstavci 39 tohoto rozsudku, pokud jeho výsledky odůvodňují závěr, že transakce byla nejen zasažena podvodem, ale že žalobce o této skutečnosti alespoň mohl a měl vědět a nepřijal opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby se své účasti na transakci podvodem zasažené vyhnul.
52. Rovněž není relevantní námitka, že neuhrazená daň vznikla až ex post činností správce daně, a že žalobce o této skutečnosti nevěděl, pročez nemůže svědčit o podvodu. Co se vědomosti žalobce týká, platí i zde výše uvedené, tedy že pro znak podvodu není vědomost žalobce vyžadována, když je posuzována až v kroku následujícím (objektivní okolnosti svědčící o zapojení žalobce do podvodu). Ke spojitosti mezi chybějící dani a nestandardními okolnostmi, ve kterých je spatřován podvod, respektive v objektivních okolnostech svědčících o zapojení daňového subjektu do podvodu, se judikatura správních soudů opakovaně vyjadřovala, přičemž argumentační linie je poměrně jednotná, ústící v závěr, že za chybějící daň v rámci podvodného řetězce nemůže být označeno jakékoliv doměření daně, respektive jakékoliv neuhrazení daně, rozhodující je, aby byl důvod doměření dán do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které odůvodňují, že porušení neutrality bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy o získání neoprávněného daňového zvýhodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 162/2018-43 ze dne 12. 6. 2019, rozsudek č. j. 6 Afs 83/2020-32 ze dne 24. 8. 2020 a rozsudek č. j. 9Afs 160/2020-49 ze dne 18. 3. 2021). Ohledně provázanosti chybějící daně s posuzovanou věcí, žalovaný podrobně vysvětlil, v čem spojitost vidí, tedy že v důsledku „vypuštění“ článků EDECO a EDEMOS,

namísto fakticky plnící SK Sigma Olomouc, nebyl uznán TONDINu uplatněný odpočet a jeho neuhrazením chybějící daň vznikla. Doměření daně je tedy žalovaným dáno do spojitosti se skutečnostmi, na kterých je vystavěn podvod. Odkaz na žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017 – 60 je nepřipadný, když neuhrazení daně zde nestojí samo, naopak je součástí „podvodného příběhu“.

53. Stejně tak je nedůvodná námitka, že o podvodu nesvědčí souběžná činnost Ing. Ptaška, člena představenstva společnosti TONDINO, pro třetí osobu PRESSTEX. Žalovaný ani správce daně netvrdí, že by postup Ing. P. byl nezákonný, ale jedná se o další dílek do skládačky, která dohromady o podvodu svědčí.
54. Žalobce dále namítl, že nelze nic vyvozovat z prohlášení pana K. o jeho obavách o život svůj a své rodiny. Žalovaný z této skutečnosti explicitně nic ve vztahu k žalobci nedovozuje, považuje ji však za jednu ze skutečností, které svědčí o zasažení transakcí podvodem, s čímž krajský soud souhlasí, protože jde vskutku o vyjádření nestandardní, protože není běžné, aby výpověď daňovým orgánům vzbuzovala obavy o život. Ani tato námitka tak není důvodná.
55. Žalobce konečně namítl, že žalovaný nevyslechl pana M. K., zástupce společnosti EDECO, ačkoliv kamenem, na kterém je závěr o podvodu vystavěn, je nevyjasněný předprodej plnění mezi subjekty SK Sigma Olomouc – EDECO – TONDINO – žalobce, což by mohl pan K. ze své pozice objasnit.
56. Krajský soud ověřil, že žalovaný návrh na výslech M. K. zamítl z důvodu, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně a žalobce neuvedl, jakou skutečnost má svědek prokázat. Podle žalovaného bylo prokázáno, že reklamu, kterou TONDINO předprodala žalobci, nakoupila přímo od společnosti SK Sigma Olomouc.
57. Krajský soud se s tímto posouzením ztotožňuje. Co se týká zamítnutí důkazního návrhu, Ústavní soud opakovaně vytýčil důvody, které takový postup umožňují, na což navázala i judikatura správních soudů. V nálezu ze dne 8. 12. 2009 sp. zn. I. ÚS 118/09 Ústavní soud konstatoval, že neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení navrhoval důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz nemůže ani ověřit, ani vyvrátit tvrzení nebo skutečnost, čili ve vazbě na tuto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, to je argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkazu navrhován, bylo již v dosavadním řízení bezdůvodných pochybností (s praktickou jistotou), ověřeno nebo vyvráceno (viz též usnesení ÚS ze dne 23. 9. 2005 sp. zn. III. ÚS 359/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 5/2014-32 z 29. 5.2014).
58. Žalovaný důkaz neprovedl pro třetí z uvedených důvod, tedy nadbytečnost. Pro závěr, že reklamní plnění poskytla SK Sigma Olomouc a nikoliv společnost EDECO, svědčí řetězec nepřímých důkazů, popsanych výše, které k tomuto závěru logicky vedou.
59. Krajský soud tedy považuje žalobní námitky směřující do identifikace podvodu v řetězci, jehož součástí je společnost TONDINO, za nedůvodné

*Žalobní námitky k objektivním okolnostem*

60. Poslední okruh žalobních námitek se týká tzv. objektivních okolností, tedy těch skutečností, ze kterých vyplývá, že žalobce věděl o tom, že se zúčastnil transakcí, které jsou ztíženy podvodem.
61. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že významnou objektivní okolností, která má svědčit o vědomosti žalobce o zasažení posuzovaných transakcí podvodem, je mnohonásobně vyšší cena, kterou žalobce zaplatil svým dodavatelům, oproti ceně, kterou tito její dodavatelé zaplatili svým dodavatelům, tedy přímo klubům. O navýšení ceny, respektive o přemrštěnosti této ceny, mohl žalobce vědět, protože se jedná o zkušeného podnikatele, který navíc měl ve sledovaných obdobích uzavřeny smlouvy o reklamě bez zprostředkovatele, kde ceny byly mnohonásobně nižší. Jednalo se například o reklamní plnění poskytnuté JK Merko Chlebičov, tenisovou halou Poděbrady, FS Kravaře a Motosraz Chlebičov. Nadto žalobce dne 21. 3. 2016 uvedl, že měl obecné povědomí o cenách reklamy ve sportovním prostředí. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci „Actrad“, č. j. 6 Afs 61/2019-27 ze dne 26. 9. 2019, který aproboval názor krajského soudu o natolik výrazném cenovém rozdílu, neumožňující ani s přihlédnutím k případné marži zprostředkovatelské reklamní agentury cenové přiblížení k cenám sjednaným mezi dodavatelem a stěžovatelkou.
62. V napadeném rozhodnutí jsou uvedeny další objektivní okolnosti, které ve vzájemném spojení i s přemrštěnou cenou podle žalovaného svědčí o tom, že žalobce věděl resp. mohl vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. Jsou jimi okolnosti ohledně společnosti PRESSTEX, která sídlí na virtuálním sídle, byla založena v roce 2011, jejím jediným jednatelem (předsedou představenstva) byl pan Mgr. J. L., který figuroval v dalších 1484 společnostech, zakládal nové a nové společnosti a tyto následně prodával. Nešlo o společnost dlouhodobě prověřenou, neboť ještě před uzavřením smluv s žalobcem, dne 5. 10. 2013, zveřejnila účetní závěrku, ze které nevyplývá žádná ekonomická činnost. Též společnost TONDINO sídlí na virtuálním sídle. Byla založena L. B., která byla členkou statutárních orgánů dalších 412 společností, zakládala nové a nové společnosti a tyto následně prodávala. V době realizaci smluv byl členem představenstva této společnosti též D. P., který figuroval v dalších pěti společnostech, z nichž 4 skončily likvidací. Mezi oběma společnostmi bylo personální propojení osobou Ing. Petra Ptaška, jednatele společnosti TONDINO a zprostředkovatele PRESSTEX.
63. Další objektivní okolnosti spočívají v rozporu mezi poskytnutým plněním a smlouvami, které žalobce nijak neřešil. Nebyla poskytnuta reklama též v tištěných zápasových bulletinech od společnosti PRESSTEX. Nedošlo ke zprostředkování reklamy v prostorách Golf Arény společností TONDINO. Na fakturách mělo být číslo smlouvy, ale nebylo. Ačkoliv byla sjednána smluvní pokuta, žalobce ji nevyužil.
64. Krajský soud předesílá, že judikatura správních soudků se ohledně posuzování podvodů na DPH v čase vyvíjí a zpřesňuje. Ustálila se nyní na tom, že povinností správce daně nutně není prokázat prostřednictvím objektivních okolností, že daňový subjekt o podvodu věděl, či že se na něm dokonce aktivně podílel. K odepření nároku na odpočet DPH stačí, že daňový subjekt si své účasti alespoň mohl a měl být vědom (srov. např. rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen*, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Kittel*, či ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-42/11, *Mahagében a Dávid*, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *HYDROENERGIE*). V rámci tzv. vědomostního testu správce daně dokládá

objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzované obchodní transakce, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu, jakož i chybějící či nedostatečná opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možného zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty. Zpochybňuje-li tedy daňový subjekt význam zjištěných objektivních okolností tvrzeními opírajícími se o to, že na nich neshledává nic nestandardního či podezřelého, není povinností správce daně tato tvrzení vyvracet. K odepření nároku na odpočet totiž postačí, prokáže-li správce daně, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2021, čj. 4 Afs 177/2020-43, bod 35, a ze dne 12. 7. 2022, čj. 4 Afs 264/2021-57, bod 16).

65. Judikatura dále dovodila, že neověrování výhodnosti ceny, přijetí prvního návrhu ceny, nekontaktování jiného dodavatele a nezabývání se vlivem reklamy a její vhodností, lze řadit mezi objektivní okolnosti a přičítat je k tíži daňového subjektu (rozsudek ve věci Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 358/2019-86 z 12. 8. 2022, bod 54, rozsudek ve věci *Actrad*, bod 21, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2022, č. j. 8 Afs 188/2020-103, bod 30). Pokud daňový subjekt věděl o podvodu (pokud by bylo prokázáno, že se skutečně stal), je zcela logické, že přijal vysokou cenu plnění, aniž by si hledal jiné dodavatele, popř. se řádně zabýval dopadem reklamy na své podnikání. I v případě, že by o podvodu nevěděl, tak zcela neobezřetné chování při akceptaci nabídek dodavatelů nelze hodnotit jinak, že o podvodu vědět mohl a měl (cit. rozsudek č. j. 8 Afs 188/2020-103, bod 30). Všechny tyto okolnosti jsou v posuzované věci přítomny a již toto samotné postačuje pro závěr o správném závěru daňových orgánů o možné vědomosti žalobce o podvodu.
66. Aplikováno na nyní posuzovanou věc, lze dospět k následujícímu.
67. Krajský soud konstatuje, že v napadeném rozhodnutí je uvedena cena, za kterou dodavatelé žalobce reklamní plnění nakoupili a za kterou je prodali žalobci, což žalovaný považoval za mnohonásobné navýšení, aniž by uvedl samotný výpočet. Na přezkoumatelnosti závěru žalovaného to nic nemění, neboť údaje, ze kterých vycházel, v napadeném rozhodnutí uvedl a jsou uvedeny i ve zprávě o daňové kontrole. Závěr o mnohonásobném navýšení je z matematického hlediska správný, když odpovídá navýšení o 1200%, při výpočtu  $8\ 333 \times 12 \approx 100\ 000$ ,  $3\ 846 \times 12 \approx 46\ 156$ .
68. Jak bylo uvedeno výše, krajský soud považoval a považuje za důvodnou námitku „porovnání neporovnatelného“. Považoval – li žalovaný cenu za natolik přemrštěnou a neodpovídající realitě, že to muselo být žalobci bez dalšího zřejmé, protože měl zkušenosti s poskytováním reklamy od jiných subjektů, pak žalovaný skutečně porovnává neporovnatelné. Sportovní kluby JK Merko Chlebičov, FS Kravaře, Motosraz Chlebičov a tenisová hala Poděbrady jsou sportovní kluby lokálního významu bez zásadního dopadu na možnost šíření povědomí o podnikání žalobce a o jeho existenci, mezi širší veřejností. Zkušenosti s takovýmto reklamním plněním vskutku nemohly žalobci dát obraz o tom, jaká cena se platí za reklamní plnění na utkáních prvoligového fotbalu.
69. Krajský soud považoval v předchozím rozsudku důvodnou i námitku chybně zvoleného vzorku smluv pro porovnání ceny, když nebyly zahrnuty ceny dosahované mezi reklamními agenturami. Krajský soud konstatoval, že by o chybu nešlo pouze tehdy, pokud by bylo postaveno na jisto, že žalobce v dané době mohl bez dalšího uzavřít smlouvu přímo se sportovním klubem, nebo kdyby objektivně nebylo možno zjistit cenu, za kterou v dané

době prodávaly své reklamní plnění reklamní agentury. Nejvyšší správní soud v kasačním rozsudku upozornil, že v posuzované věci nastala první z uvedených možností. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal na zjištění správce daně, který při porovnání cen reklamních plnění vycházel z cen, kterou si třetí osoby jednaly přímo u poskytovatelů reklamy, u kterých inzerovala i žalobce, tedy Handball KP, Golf Aréna a SK Sigma Olomouc. Žádná žalobní námitka tento závěr nenapadá. Z uvedeného je zřejmé – a vyplývá to i z daňové kontroly – že sjednání reklamy tzv. napřímo možné bylo.

70. Za této situace krajský soud o žalobních námitkách uvážil takto. Jak bylo předesláno, judikatura správních soudů se v čase zpřesňuje. Extrémní navýšení cen reklamních plnění v řetězci bez přidané hodnoty, jak tomu je v nyní posuzované věci, je samo o sobě indicií, svědčící o tom, že daňový subjekt o zasažení transakcí alespoň mohl vědět. Tento závěr byl nejprve vysloven ve věci *Acrad*, tedy rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019-27. Rozsudek byl a je následován jak krajskými soudu, tak i Nejvyšší správním soudem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2022, č. j. 8 Afs 358/2019-86, bod 51, nebo zrušující rozsudek v této věci, bod 38). Žalovaný považoval cenu za přemrštěnou natolik, že to mělo žalobce varovat samo o sobě, nejen s ohledem na její zkušenosti s jinými reklamními plněními. Krajský soud se tímto ztotožňuje. Za situace, kdy v posuzované věci došlo k navýšení 1200%, lze toto navýšení vzhledem k výše citované judikatuře považovat za tak masivní, že bylo samo o sobě způsobilé vyvolat u běžného podnikatele minimálně podezření. Takové navýšení není vysvětlitelné ani tím, že plnění poskytuje reklamní agentura. Žalobce však na danou situaci nereagoval a ve spolupráci s PRESSTEX a TONDINO bez dalšího pokračovala.
71. Krajský soud zdůrazňuje, že cena jako objektivní okolnost je nahlížena z různých úhlů. Kromě nedůvodného masivního navýšení v řetězci je hlediskem také to, zda byla zaplácena první nabídka, zda byla či zda nebyla ověřována výhodnosti ceny, a případně další okolnosti podle specifik konkrétní věci. Postavení jednotlivých aktérů a participujících subjektů na daňovém podvodu je natolik různorodé, že nelze určit jedno pravidlo. Podstatný je celkový obraz. V posuzované věci byly kromě navýšení ceny zjištěny další objektivní okolnosti, které by v situaci, kdyby transakce nebyla zasažena podvodem, vyvolaly u běžně obezřelého obchodníka minimálně podezření a pohnuly by jej k přijetí jiných než běžně přijímaných opatření. S ohledem na výši ceny a tento celkový obraz považuje krajský soud za nedůvodnou námitku potřeby zjistit cenu, za kterou v dané době obdobné reklamní plnění poskytovaly reklamní agentury.
72. Žalobce se mýlí, vyčítá – li daňovým orgánům, že nebyl zjišťován interval cen a nebyl zpracován znalecký posudek. Zjišťovat interval cen pro účely posouzení obchodní transakce z hlediska přítomnosti podvodu na DPH není třeba. Důsledkem zjištění podvodu na DPH je totiž odepření uplatněného odpočtu jako celek, nikoliv jeho snížení na „nepodvodnou“ výši, jak je tomu v případě postupu podle § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmu (viz v bodě 30 tohoto rozsudku citovaný rozsudek SDEU ve věci *Finanzamt*). Není proto nutné objektivizovat cenu, ale uvážit, zda výše uhrazené ceny nesevčí o vědomosti daňového subjektu o zasažení transakcí podvodem, jak bylo vysvětleno výše. Ze stejného důvodu není vždy nutné zjišťovat znalecky cenu obvyklou, neboť pro posouzení zasažení transakce podvodem je podstatné, zda cena odpovídá posuzovanému případu, resp. posuzovanému kontextu, což může i nemusí souviset s otázkou obvyklosti ceny. Krajský soud nevyklučuje, že v některých případech je vhodné k znaleckému zkoumání přistoupit, nicméně

v posuzované věci, za dosud zjištěného skutkového stavu, důvod pro ustanovení znalce krajský soud neshledal a žalobce ani žádný konkrétní netvrdil.

73. Žalobce namítl, že nebyla vyslechnuta RNDr. K., ačkoliv údaje v ní zpracované zprávě jsou v rozporu z výpovědi svědků R. a H., nebyl ani zpracován navržený znalecký posudek.
74. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že RNDr. M. K. nebyla vyslechnuta pro nadbytečnost, protože není podstatné, za jakých podmínek obecně SK Sigma Olomouc poskytovala reklamní plnění, ale za jakých je poskytla společnosti TONDINO a za jakých podmínek poskytla reklamní plnění společnost TONDINO žalobci, a informace od paní K. potvrdili svědkové R. a H.
75. Krajský soud se s tímto posouzením důkazního návrhu ztotožňuje. I v tomto případě, jako u zamítnutí důkazního návrhu svědeckou výpovědí M. K., žalovaný podřadil důvod zamítnutí pod nadbytečnost, a to rovněž z důvodu, že poskytnutí reklamního plnění přímo SK Sigma Olomouc společnosti TONDINO, které je pro posouzení věci relevantní, je prokázáno uceleným souborem nepřímých důkazů, s čímž se krajský soud ztotožňuje.
76. Pro úplnost krajský soud dodává, že nedůvodnou považuje námitku rozporu údajů od RNDr. K. se zjištěními od svědků R. a H., protože žalobce kromě prostého konstatování rozporu neuvedl, v čem měl rozpor spočívat; z napadeného rozhodnutí naopak vyplývá, že žalovaný považoval zjištěné údaje za shodné (ač opět bez uvedení, které konkrétní údaje za shodné považuje). Bez odpovídající argumentace ze strany žalobce tak nelze jeho námitce přisvědčit.
77. Poslední žalobní námitky směřovaly do irelevance statusových otázek společností TONDINO a PRESSTEX. Krajský soud souhlasí s tím, že samy o sobě jako důkaz o vědomosti žalobce o zasažení transakcí podvodem, obstát nemohou. Tvoří však nepřímý důkaz, který o zapojení může svědčit.
78. Jak krajský soud vysvětlil v odstavci 64 tohoto rozsudku, pouhé zpochybnění významu zjištěných objektivních okolností tvrzeními opírajícími se o to, že na nich není nic nestandardního či podezřelého, není správce daně povinen vyvracet. K odepření nároku na odpočet totiž postačí, prokáže-li správce daně, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem. V posuzované věci daňové orgány identifikovaly řadu objektivních okolností, které měly žalobce varovat, že transakce, kterých se účastní, je zasažena podvodem na DPH. Žalobce v daňovém řízení a v žalobě kromě popírání jednotlivých okolností jako obvyklých nenabídl žádné alternativní plausibilní vysvětlení k vysvětlení podanému daňovými orgány, tedy, že svědčí o jeho vědomosti o zasažení transakcí podvodem. Žalobní námitky proto nejsou důvodné.

#### *Závěry o náhrada nákladů řízení*

79. Vzhledem k nedůvodnosti všech žalobních námitek krajský soud žalobu zamítl podle 78 odst. 7 s. ř. s.
80. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému

žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok II.).

**Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách, k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 21. února 2024

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu