



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **ZHL LOŽISKA, s. r. o.**
sídlem Třanovice 93, 739 53 Třanovice
zastoupen TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář, s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2021, č. j. 39024/21/5300-22443-712892, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou došlou zdejšímu soudu dne 13. 12. 2021 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2021, č. j. 39024/21/5300-22443-712892, (dále „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, a to dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2016 ze dne 21. 2. 2019, kterým jí byla doměřena daň ve výši 105

000 Kč a současně jí byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 21 000 Kč. Důvodem zamítnutí odvolání bylo odepření uplatněného nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění podle daňového dokladu č. IO16000393, vystaveného za nákup reklamních služeb od společnosti COMPLEX Develpolment solution SE (dále jen „Complex“) podle Smlouvy o reklamě z 11. 4. 2016, jelikož transakce byla zasažena podvodem na DPH, jehož se žalobkyně vědomě účastnila minimálně na úrovni nedbalosti.

Žalobní body a vyjádření žalovaného

2. Žalobkyně s napadeným rozhodnutím nesouhlasí. Obecně tvrdila, že žalovaný neprokázal, že by v řetězci došlo ke ztrátě daně ve smyslu judikatury SDEU a nesplnil svou povinnost důkazní ke skutečnosti, že žalobkyně věděla nebo vědět mohla, že transakce byla zasažena podvodem na DPH.
3. Konkrétně namítla, že žalovaný neprokázal zasažení transakce podvodem, když dluh u dodavatele žalobkyně, kde žalovaný zjistil údajně chybějící daň, existuje a je vymáhán.
4. Dále namítla, že pro závěr o zasažení transakce podvodem je nutné prokázání jeho smyslu, kterým je čerpání nezákonné výhody. V posuzované věci však pouze vznikla nesrovnalost mezi společnostmi Complex a jejím subdodavatelem, společností ISTERA s. r. o. (dále jen „ISTERA“), kdy chybně uplatněný odpočet byl opraven dobrovolnými dobropisy od ISTERA ve prospěch Complex a tato oprava pouze nebyla zaplacená. Situace neodpovídá podvodu na dani, jak byl judikaturou SDEU definován.
5. Žalovaný podle žalobkyně neprokázal, že nezaplacení daně souvisí s podvodem na dani, že konkrétně přijatá plnění byla zasažena podvodem na dani, že neodvedenou, resp. nezaplacenou daní je daň z plnění poskytnutého žalobkyni, ani že smyslem transakce bylo získání nezákonné výhody. Žalobkyně zdůraznila, že ke ztrátě daně musí dojít úmyslným jednáním alespoň jedné ze stran, což prokázáno nebylo. Zopakovala dále, že k nezaplacení daňové povinnosti došlo až přijetím dobropisů. Jak dodavatel žalobkyně, tak jeho dodavatel ISTERA, přijetí plnění vůči správci daně přiznali. Podvodem na dani nebyla zasažena plnění vůči žalobkyni, neboť společnost ISTERA nebyla vůbec součástí řetězce, ve kterém byl reklama přeprořádána.
6. Žalobkyně namítla, že žalovaný nedostal své povinnosti prokázat skutečnosti, ve kterých podvod spočívá. Podvodem není ani výběr statisícových částek v hotovosti, ani rozpory při zastupování společnosti, ani údajně obecný obsah smluv a virtuální sídlo dodavatele žalobce.
7. Žalovaný neprokázal ani vědomé zapojení žalobkyně do podvodu. Jedinou skutečností, která možná nebyla běžnou v obchodní praxi, byla cena plnění, což však žalobkyni nemohlo být známo, neboť reklamu dlouhodobě pořizovala za srovnatelné ceny. O vědomosti žalobkyně o zapojení do podvodu neschází ani virtuální sídlo, ani změna v osobě společníků a statutárních orgánů, ani to, že společnost nemá webové stránky, neboť takových společností, které tyto znaky vykazují a jsou solidní, je mnoho. Podle žalobkyně nemůže svědčit o její vědomosti o podvodu to, že společnost Complex měla na svém hlavičkovém papíru uvedenu závodní stáj Appstores motosport, když se jedná o oficiální název závodní stáje, který společnosti Complex patřil. Smlouvy jsou pouze formální záležitostí, rozhodující je faktický stav, který nebyl nijak zpochybněn. Co se efektu reklamy týká, podle žalobkyně má každá reklama určitou setrvačnost.
8. Žalobkyně přijala všechny opatření, která lze po ní rozumně vyžadovat, aby se vyhnula

účasti na podvodu na dani, když ověřila existenci společnosti Complex v obchodním rejstříku, ověřila, že tato není v insolventi, ověřila její plátcovství DPH a ověřila, že není nespolehlivým plátcem, a byla tak v dobré víře, že se podvodu na DPH neúčastní.

9. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil. Odkázal na napadené rozhodnutí.

Posouzení krajským soudem

10. Krajský soud poté, co zjistil, že žalobní návrh je věcně projednatelný, přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného (ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

Zjištění z daňového spisu

11. Soud z daňového spisu zjistil, že správce daně dodatečným platebním výměrem z 21. 5. 2019 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za duben 2016 ve výši 105 000 Kč a uložil jí penále, z důvodu neprokázání hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet na DPH z plnění v hodnotě 500 000 Kč, jež přijala v dubnu 2016 na základě smlouvy o reklamě uzavřené se společností Complex dne 11. 4. 2016 a vyúčtované daňovým dokladem č. IO16000393. Plnění spočívalo v poskytnutí reklamních služeb na závodech, jichž se účastnil tým Appstores motorsport, provozovaný společností Complex, a doložených zprávou o reklamě, ze které vyplývá fotodokumentace umístění loga žalobkyně na závodních vozech, reklamních panelech a webových stránkách www.codess.cz. Podle správce daně žalobkyně neprokázala, že se plnění uskutečnila v souladu se smlouvou, nedoložila, jakým způsobem hodnotila přiměřenost smluvní ceny, a neprokázala ani to, že přijatá plnění použila pro účely uskutečnění plnění v rámci ekonomických činností, a proto žalobkyni daň doměřil ve výši neuznaného nárokovaného odpočtu.
12. Proti dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně dne 19. 6. 2019 odvolání.
13. Po doplnění dokazování správce daně dospěl k závěru, že transakce, ke které se shora uvedený daňový doklad vztahuje a ze které žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH, byla zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět. O tom byla žalobkyně informována výzvou z 1. 10. 2019.
14. Žalovaný se s posouzením správce daně o zasažení předmětné transakce podvodem na dani ztotožnil. Byl identifikován řetězec společností zapojených do poskytnutých reklamních plnění, kterými jsou společnosti ISTERA, Complex a žalobkyně, společnosti ISTERA a Complex na pozici missing trader.
15. K podvodu uvedl, že společnost Complex dodávala reklamní plnění pro tři desítky společností po celé České republice, ve kterých byly zjištěny nestandardní okolnosti, svědčící o podvodu na DPH, které identifikoval i Finanční úřad pro Karlovarský kraj. Společnost byla založena dne 23. 11. 2012. Účetní závěrky založila pouze za roky 2012 a 2013 a neuvedla v nich činnost reklamních služeb, z čehož podle žalovaného vyplývá, že nebyla zavedenou společností v oblasti poskytování reklamy. Měla sice internetové stránky, ale přístupné pouze po zadání hesla. Je po několik let nekontaktní a od 3. 7. 2017 v insolventi. Vůči finanční správě má 36 milionů Kč dluhů (z celkových 70 milionů Kč). Uskutečněné plnění pro žalobkyni vůči daňové správě přiznala. Nestandardní je vykázání

vysokých přijatých zdanitelných plnění, nejvyšší od společnosti ISTERA, takže její výsledná daňová povinnost byla nízká, přesto zůstala neuhrazena. K narušení daňové neutrality přitom došlo právě mezi společnostmi ISTERA a Complex, jak je vysvětleno níže.

16. Další podezřelou okolností, svědčící o podvodu, podle žalovaného je, že úhrady za faktury hradili objednatelé společnosti Complex bezhotovostně, ale následně a téměř denně byly vybírány z jejího účtu v hotovosti vysoké částky. Za společnost Complex smlouvy uzavíral a hotovost vybíral pan K., jehož plnou moc k tomuto svědek Tesař (jediný člen představenstva společnosti Complex) popřel, když popřel svůj podpis na ní. Pan K. byl dne 14. 7. 2020 omezen ve svéprávnosti a jeho výslech nebyl poté možný.
17. Dalším znakem podvodu je podle žalovaného způsob stanovení ceny reklamního plnění, kdy za „stejně nebo podobné služby“ platili různí zákazníci ceny, jejichž rozptyl byl od statisíců po miliony korun, přičemž cena závisela na dobrých výsledcích závodního týmu a dobré vůli objednatele služeb. Dále pak znění reklamních smluv, kde reklamní plnění byla specifikována velmi neurčitě a za nejasně formulovaných podmínek. Nestandardní je rovněž ukončení spolupráce, kdy Zprávu o reklamě vyhotovovala společnost Complex pro různé odběratele, ale byly totožného znění.
18. Nestandardností je rovněž virtuální sídlo a nekontaktnost společnosti ISTERA, která od roku 2014 nezveřejňuje účetní závěrky, nedoplatek na DPH je téměř 11 milionů a od 14. 2. 2017 je nespolehlivým plátcem.
19. Vzhledem k tomu, že ISTERA a Complex jsou nekontaktní společnosti, nespolupracují se správcem daně a neplní své daňové povinnosti, byly podle žalovaného do transakcí zapojeny tak, aby správci daně zkomplikovaly prošetření podvodných řetězců. Společnost Complex je nezkušená v oblasti reklamy, nesídlí na deklarovaném sídle a nemá žádné veřejnosti dostupné internetové stránky, naplňuje tak podle žalovaného znaky missing tradera, jak je definovala daňově právní teorie a judikatura (žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 162/2018 – 47 z 12. 6. 2019).
20. Narušení daňové neutrality spočívá podle žalovaného v tom, že společnost ISTERA měla od března do září 2016 (tedy též za posuzované období) dodat společnosti Complex plnění v hodnotě základu daně 44 619 128 Kč a DPH 9 370 017 Kč. V prosinci 2016 vystavila na všechny tato plnění opravné daňové doklady, neboť plnění nebyla poskytnuta a nebylo na ně hrazeno. Společnost Complex si tak uměle snižovala svou daňovou povinnost. Následně společnost Complex zahrnula tyto opravné daňové doklady do daňového přiznání za rok 2016, zvýšila svou daňovou povinnost o částku 9 370 017 Kč na 12 038 007 Kč, kterou neuhradila. V této dani je zahrnuta rovněž žalobkyní nárokováná daň 105 000 Kč.
21. Žalobkyně o tom, že transakce, do níž se zapojila, je zasažena podvodem na DPH, podle žalovaného vědět mohla a měla. To žalovaný dovodil z těchto objektivních okolností: 1. neobezřetnost jednatele žalobkyně, pana Hradeckého, vůči panu P., který byl členem závodního týmu Appstores, a který s nápadem využití předmětných reklamních služeb přišel a za žalobkyni dojednával smluvní podmínky, a dále vůči společnosti Complex, když z internetových stránek, které jsou uvedeny ve Smlouvě o reklamě (www.appstores.cz) ani z internetových stránek, které měla společnost Complex používat, nevyplývá, že by poskytovala reklamní činnost, a tuto nemá ani zapsanu ve veřejném rejstříku. 2. nesrovnalosti ve smlouvě o reklamě, ze které vyplývá propojenost společnosti Complex a Appstores, která však není podložena žádným oficiálním dokumentem zveřejněným ve veřejném rejstříku;

smlouva je neurčitá co do plnění (ohledně podoby reklamy, počtu závodů), též ohledně postupu při neúčasti vozidla na závodě. Cena reklamních plnění je přitom vysoká, 6 milionu Kč bez DPH, ačkoliv sám pan Hradecký prohlásil, že před touto transakcí se žalobkyně reklamou příliš nezabývala. Rozpor je i v údajích o místě uzavření (Praha – Ostrava). Žalovaný proto dovedl, že smlouva byla uzavřena pouze formálně a s ohledem na to, že jednatel žalobkyně je zkušený obchodník, vyvolává pochybnosti o tom, zda jediným cílem uzavření smlouvy byla prezentace žalobkyně a zvýšení jejího obrátu. 3. nepřiměřenost ceny reklamního plnění jak ve vztahu k rozsahu, tak i k dopadu na zákazníky, což správci daně potvrdila i Asociace reklamních agentur. 4. reklamní služby nebyly realizovány ve sjednaném rozsahu (umístění reklamy na panelu na tiskové konferenci, na webových stránkách a plakátech týmu a ohledně svezení ve sportovním voze), na což žalobkyně nijak nereagovala. Podle žalovaného to svědčí o lhostejnosti žalobkyně ve vztahu k detailům smluvního ujednání. Nedodání služeb žalobkyně nemohla smluvně sankcionovat (absence ujednání o reklamaci plnění). 5. reklamní plnění mělo diskutabilní efekt, když podle výkazu zisků a ztrát za rok 2016 došlo k poklesu obrátu žalobkyně oproti roku 2015.

Posouzení jednotlivých žalobních námitek:

A. Žalobní námítka týkající se podvodu na DPH

22. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49 uvedl : *Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen.*
23. Na tento rozsudek navázala další rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu. V rozsudku č. j. 10 Afs 324/2020-104 ze dne 24. 10. 2022 Nejvyšší správní soud odpovídá prakticky na veškeré nynější žalobní argumenty k chybějící dani a k neprokázání podvodu, krajský soud považuje proto za účelné z něj příslušnou část ocitovat, byť jde o citaci delší (zdůraznění podtržením provedl krajský soud): *“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 (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, Křpol, 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 ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem daňového zvýhodnění. Chybějící daň však nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit; rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, Autodoprava K&K, bod 25).***
24. *Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci*

proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši požadovaného odpočtu z plnění přijatého v tomto řetězci. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen. Není proto třeba lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod jednoznačně popsán způsobem spáchání, přiřazen ke konkrétnímu článku často spletitého obchodního řetězce a vyčíslen, ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. Povinností správce daně je postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, ALADIN plus, bod 28).

25. *Společným znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o podvodném jednání, a podložit je zjištěními zachycenými ve spisu. Je třeba zjistit takové okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu budou představovat dostatečný podklad pro závěr, že chybějící daň je následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „(prokázání) existence daňového podvodu“ je poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné prokázat existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, ExaSoft Holding, bod 26). Pokud ovšem daň sice nebyla přiznána nebo zaplacená, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit či přiznanou daň vymoci, závěr o existenci daňového podvodu bude zpravidla předčasný (již citovaný bod 25 rozsudku Autodoprava K&K).*
26. *Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami; rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, bod 27).“ (podtržení provedl krajský soud).*
27. *V nyní posuzované věci byla chybějící daň identifikována u společnosti Complex a jejího dodavatele společnosti ISTERA, když nejprve společnost Complex uplatnila vysoký odpočet z plnění, dodaných jejím dodavatelem ISTEROU (celkem za duben 2016 Complex z tohoto vztahu uplatnila DPH ve výši 1 392 426 Kč), které se však neuskutečnily; společnost Complex nezaplatila ani původní nízkou daňovou povinnost, ani doměřenou daň v důsledku vystavených dobropisů, když dobropisy odpovídají přesně uplatněným dokladům z dubna 2016; celkem vzniklý nedoplatek činí 18 027 653 Kč (tabulka v bodech 53., 54. a 56. napadeného rozhodnutí). Společnost Complex je nekontaktní, nespolupracuje se správcem daně. Společnost ISTERA je nekontaktní, od roku 2014 nezveřejňuje účetní závěrky ve Sbírce listin, nedoplatek na DPH včetně příslušenství činí téměř 11 milionů Kč.*
28. *Z uvedeného je zřejmé, že žalovaný identifikoval narušení daňové neutrality, tedy chybějící daň, v souladu s judikaturními požadavky. Jak dovodil Nejvyšší správní soud, chybějící daň nejenže nemusí odpovídat výši uplatněného odpočtu, může být i nižší, přičemž v posuzované věci jej dokonce mnohonásobně převyšuje. Nemusí vyplývat ani z posuzovaných transakcí, protože způsoby páchaní daňových podvodů jsou různé, a*

případ, kdy je daňová výhoda čerpána v jednom řetězci prodeje téhož plnění, je pouze jednou z variant podvodů. Odepření nárokovaného odpočtu transakce zasažené podvodem totiž nemá reparační cíl, ale cíl preventivní. Jak v nedávném rozhodnutí – dne 24. 11. 2022 - uvedl Soudní dvůr EU ve věci C 596/2021, „*cíle, které sleduje povinnost vnitrostátních orgánů a soudů odepřít nárok na odpočet, by nemohlo být účinně dosaženo, pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku. Jelikož by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se plněními, které se uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku nebo jej usnadňovat*“. Tomu odpovídá i judikatura vnitrostátních správních soudů, podle které může být narušení neutrality daně shledáno dokonce i v prosté nekontaktnosti společnosti, jež znemožnila ověření správnosti daňových přiznání (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020 č. j. 7 Afs 428/2019-39, nebo č. j. 5 Afs 239/2020-46 z 19. 11. 2021).

29. Námitky žalobkyně, že žalovaný neprokázal, že nezaplacení daně souvisí s podvodem na dani, že právě přijatá plnění byla zasažena podvodem, že neodvedenou, resp. ztracenou daní, je daň z plnění poskytnutého žalobkyni, a že smyslem posuzované transakce bylo získání výhody, tak nejsou důvodné, neboť nic z toho daňové orgány prokazovat nemusí. Stejně tak není důvodná námitka, že je-li dlužná daň po společnosti Complex vymáhána, nejde o chybějící daň. Společnost Complex je totiž nekontaktní a není pravděpodobné, že daň vymožena bude; jedině pokud by tomu tak bylo, mohl by být závěr o chybějící dani předčasný, což není daný případ.
30. Žalovaný prokázal i to, že narušení daňové neutrality souvisí s podvodem, a nejde jen o „prosté nezaplacení“, když nezaplacení daně dal do logické souvislosti s umělým snížením daňové povinnosti u společnosti Complex v důsledku účtování za plnění, která ani nebyla poskytnuta, ani zaplacená, a následného jednání obou společnostmi Complex a ISTERA, které se staly nekontaktními a přestaly plnit své povinnosti, a do souvislosti s dalšími tzv. nestandardními skutečnostmi, ve kterých dovedl, že se jednalo o daňový podvod. Žalobní námitky k neprokázání chybějící daně proto krajský soud nepovažuje za důvodné.
31. Co se týká prokázání existence podvodu, podstatné je, zda žalovaný dostal své povinnosti identifikovat podezřelé skutečnosti, tzv. nestandardní okolnosti, které vedou k *důvodné domněnce*, že transakce je zasažena podvodem.
32. Podle názoru krajského soudu žalovaný této povinnosti dostal. Závěr o podvodu totiž vystavěl na několika skutečnostech, které byly uvedeny výše, které posoudil každou jednotlivě a zejména ve vzájemné souvislosti a kterými ve stručnosti jimi jsou: dodavatel reklamních plnění, společnost Complex, nemá zapsanu reklamní činnost jako svou podnikatelskou činnost, účetní závěrky založila pouze za dva roky (2012, 2013), její internetové stránky jsou dostupné pouze na heslo, je po několik let nekontaktní a od 3. 7. 2017 v insolvenční správě, vůči finanční správě má dluhy ve výši 36 milionů Kč, platby sice tato společnost přijímala bezhotovostně, ale následně a téměř denně byly vybírány jejího účtu v hotovosti vysoké částky, nadto osobou, jejíž oprávnění jednat za ni byla následně zpochybněna. Reklamní plnění poskytovala různým odběratelům, kdy za „stejně nebo podobné služby“ platili různí zákazníci ceny, jejichž rozptyl byl od statisíců po miliony korun, na základě reklamních smluv, kde reklamní plnění byla specifikována velmi neurčitě a za nejasně formulovaných podmínek. Zprávu o reklamě vyhotovovala společnost Complex

pro různé odběratele, ale byly totožného znění. Chybějící daň vznikla ze spolupráce se společnostmi ISTERA, která má virtuální sídlo a je rovněž nekontaktní, od roku 2014 nezveřejňuje účetní závěrky, nedoplatek na DPH je téměř 11 milionů a od 14. 2. 2017 je nespolehlivým plátcem.

33. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že každá z těchto jednotlivostí sama o sobě o podvodu nesvědčí a není ani nezákonnou. Skutečně jsou společnosti, které vybírají vysoké hotovostní částky a sídlí na virtuálním sídle, a přesto jejich obchody nejsou zasaheny podvodem na DPH. Důvodná domněnka, že v posuzované věci transakce podvodem zasaheny jsou, je založena nikoliv na jednotlivostech, ale na komplexu všech nestandardních okolností, včetně těch, na kterých je vystaven závěr o chybějící dani, neboť jejich přítomnost lze stěží vysvětlit jinak než právě podvodem na DPH. Žalobkyně sama žádné smysluplné vysvětlení nenabízí, pouze se omezila na rozporování jednotlivých zjištěných skutečností. Tím však míří mimo podstatu věci a krajský soud proto nepovažuje za nutné se vyjadřovat ke každé z dílčích námitek; i kdyby totiž argumentace žalobkyně ohledně nich byla správná, v důsledku by to na závěru o existenci daňového podvodu nezměnilo nic.
34. Krajský soud proto shledal všechny námítky žalobkyně ohledně neprokázání existence podvodu za nedůvodné, neboť žalovaný identifikoval chybějící daň a prokázal nestandardní okolnosti, které vedou k důvodné domněnce, že transakce byly zasaheny podvodem na DPH.

B. Žalobní námítky týkající se vědomého zapojení žalobkyně do podvodu na dani

35. Krajský soud v první řadě odkazuje na východiska, formulovaná judikaturou správních soudů, včetně Soudního dvora EU, jakým způsobem nahlížet skutečnosti, které daňové orgány zjistí ve vztahu k daňovému subjektu a k obchodnímu případu. Na objektivní okolnosti, tedy skutečnosti, které objektivně existují a které by měly upozornit daňový subjekt na to, že je možné, že se účastní obchodní transakce zasahené daňovým podvodem, je nutno nahlížet stejně jako na nestandardní skutečnosti, ve kterých podvod spočívá. Je běžné a vyplývá to i z logiky věci, že nestandardní skutečnosti a objektivní okolnosti se navzájem často překrývají, pouze jejich hodnocení je jiné, když nestandardní skutečnosti se posuzují samy o sobě bez vztahu k daňovému subjektu, a naopak objektivní okolnosti, svědčící o vědomosti daňového subjektu o zapojení do transakcí zasahených podvodem, jsou vztaheny k daňovému subjektu. U obou však platí, že se jedná o skutečnosti, které samy o sobě nejsou nejenže nezákonné, ale stojíce izolovaně o ničem podvodném nesvědčí. Teprve až když jsou zasazeny do příběhu ostatních skutečností, stávají se těmi, které mají podezření vzbudit. Nelze posuzovat každou jednotlivě, ale v jejich souhrnu, s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem daného případu a konkrétnímu daňovému subjektu, protože tyto chrání ty subjekty, které se v řetězci ocitnou, aniž by o podvodném jednání věděly nebo vědět mohly (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 252/2017-31 z 31. 7. 2018, z 6. 8. 2020 č. j. 1 Afs 304/2019-333 nebo č. j. 5 Afs 239/2020-46 z 19. 1. 2021, bod 38). Jinými slovy jde o indicie, které mají objektivně v daňovém subjektu vzbudit podezření, že se účastní řetězce stíženého podvodem, a tyto z povahy věci jsou v každém jednotlivém případě jiné. Nejde tedy o jakousi kategorii objektivních, ve smyslu vždy platných, skutečností, jejichž přítomnost vede k závěru o vědomosti daňového subjektu o zasazení transakce podvodem a nepřítomnost k závěru opačnému, tedy vyloučení vědomosti daňového subjektu o podvodu.

36. V nyní posuzované věci dovodily daňové orgány závěr o minimálně nedbalostním zapojení žalobkyně do podvodu na DPH z pěti okruhů objektivních okolností, uvedených v bodě 21 tohoto rozsudku, a které – stručně – spočívají v:
- neobezřetnosti jednatele žalobkyně, pana Hradeckého, jak vůči „prostředkovateli obchodu“, panu P., tak vůči společnosti Complex, která nabízela reklamní plnění, aniž by to patřilo mezi její zapsané činnosti a neměla zveřejněnou účastní závěrku a veřejně přístupné internetové stránky,
 - nesrovnalostech ve smlouvě o reklamě, ze kterých vyplývá propojenost společnosti Complex a Appstores, nepodložená žádným oficiálním zveřejněným dokumentem; neurčitost smlouvy co do plnění (ohledně podoby reklamy, počtu závodů), též ohledně postupu při neúčasti vozidla na závodě a absence reklamačních ujednání, vše při vysoké ceně 6 milionu Kč bez DPH, ačkoliv sám pan Hradecký prohlásil, že před touto transakcí se žalobkyně reklamou příliš nezabývala; rozpor v údajích o místě uzavření (Praha – Ostrava),
 - nepřiměřenost ceny reklamního plnění jak ve vztahu k rozsahu, tak i k dopadu na zákazníky, což správci daně potvrdila i Asociace reklamních agentur,
 - nerealizování reklamních služeb ve sjednaném rozsahu, na což žalobkyně nijak nereagovala,
 - reklamní plnění mělo diskutabilní efekt, když podle výkazu zisků a ztrát za rok 2016 došlo k poklesu obrátu žalobkyně oproti roku 2015.

37. Žalobkyně vznáší námitky k jednotlivým okolnostem s tím, že dovozuje jejich obvyklost. Krajský soud nepovažuje za nutné ani zde reagovat na každou jednotlivou žalobní námitku zvlášť, neboť se žalobkyně se svou argumentací mívá s tím, jak jsou každá z těchto okolností nahlíženy optikou posouzení jejího vědomého zapojení do podvodu. Jak bylo vysvětleno výše, závěr o tom, že plátce DPH věděl či vědět měl a mohl, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, vyžaduje od správce daně komplexní analýzu podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. Pro závěr o nepoctivosti je pak nutné, aby tyto podezřelé okolnosti nebyly dobře vysvětlitelné i jinak, než účastní plátce na podvodu. V nyní posuzované věci žalovaný postupoval tak, že identifikoval jednotlivé podezřelé, či „nestandardní“ okolnosti, tyto analyzoval jak každou zvlášť, tak ve vzájemné souvislosti a dospěl k závěru, že je nelze vysvětlit jinak, než že žalobkyně o své účasti na podvodu mohla vědět, neboť nejsou dobře vysvětlitelné jinak než nepoctivostí žalobkyně. Tento závěr žalobkyně nenapadá, a to ani implicitně, neboť z názoru, že „nic z toho neobvyklé není“ nelze dovést námitku do závěru, že přítomnost všech těchto objektivních okolností je alarmující. Až ve svém souhrnu totiž jde o okolnosti, které měly žalobkyni varovat před zapojením do tohoto obchodu. Jiné myslitelné vysvětlení svého postupu žalobkyně v žalobě nenabízí a krajský soud proto pouze obecně konstatuje, že se s názorem žalovaného ztotožňuje, když jeho postup odpovídá nárokům na zjištění zapojení žalobkyně do podvodu na DPH, konstituovaných judikaturou, je logický a vnitřně nerozporný. Námitky žalobkyně nejsou důvodné.

C. Námitky ohledně přijetí dostatečných preventivních opatření

38. Žalobkyně v žalobě poukázala na to, že přijala běžná preventivní opatření, aby se ujistila o poctivosti obchodní transakce. Zopakovala svou námitku z odvolání, že společnost Complex prověřila ve veřejných rejstřících a vyjádřila přesvědčení, že po daňových subjektech nelze požadovat prověřování dodavatelů nad rámec obchodních aktivit.
39. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že pokud si žalobkyně společnost

Complex ověřila ve veřejných rejstřících a na internetu, jak tvrdila, zjištěnými skutečnostmi se neřídila. Zjištění o tom, že Complex je společnost s minimálními zkušenostmi v oblasti reklamy, když tuto činnost ani nemá zapsanu jako předmět podnikání, by ji nepochybně musela vést minimálně k precizaci smluvní dokumentace a k tomu, aby podmínky vyjednávala sama, nikoliv za ni pan P., jezdec Appstore, tedy společnosti Complex.

40. Na tuto argumentaci žalobkyně nijak nereaguje a její žalobní bod je tedy na samé hranici projednatelnosti.
41. Krajský soud tedy pouze obecně uvádí, že souhlasí s názorem žalovaného o důsledcích, které zjištění z veřejně přístupných rejstříků na žalobkyni mělo a mohlo mít. Jak bylo vysvětleno výše, podezřelé okolnosti, které se v posuzované transakci vyskytovaly, měly žalobkyni přimět k tomu, aby přijala dostatečně efektivní opatření, které by její účasti na transakci zasažené podvodem zabránily. Smyslem preventivních opatření totiž není primárně eliminace obchodního rizika, k čemuž žalobkyní přijatá opatření směřují, ale mají sloužit tomu, aby žalobkyně, která požaduje výhody plynoucí ze systému DPH, při svém podnikání nepostupovala tak, aby tento systém narušila či zneužila či to umožnila jiným (viz bod 97 citovaného rozsudku 10 Afs 324/2020 - 104). Pokud se žalobkyně navzdory tomu, že obchoduje se společností laxně plnící své povinnosti zveřejňovat údaje ve veřejném rejstříku, bez oficiálně zapsaného předmětu podnikání reklamní činnost, nabízející pouze obecné znění smluv bez záruk pro žalobkyni a za cenu plnění vyšší než je cena běžná, spokojila pouze s nahlédnutím do veřejných rejstříků, pak nezbyvá než konstatovat, že tato opatření nezabrání narušení systému DPH, ať již přímo žalobkyní nebo třetí osobou, a pro žalobkyni mají tedy za následek ztrátu nároku na odpočet. Ani tato žalobní námitka není důvodná.

Závěr a náhrada nákladů řízení

42. Jelikož tedy soud z výše uvedených důvodů seznal všechny v žalobě vznesené námitky proti napadenému rozhodnutí za nedůvodné, je nucen uzavřít, že žaloba je jako celek rovněž nedůvodná. Jako takovou pak zdejší soud žalobu výrokem I. tohoto rozsudku zamítl podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s.
43. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nebyla přiznána náhrada nákladů řízení proti žalobkyni, neboť jeho náklady nepřesáhly běžnou úřední činnost.

Poučení:

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

Ostrava 30. března 2023

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje

