



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **LAKUM – KTL, a. s.**
sídlem Ostravská 384, Frýdlant, 739 11 Frýdlant nad Ostravicí
zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

proti

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2020, č. j. 3901/20/5300-21444-712211,
ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

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

Odůvodnění:

Žalobní body:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 26. 3. 2020 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného z 29. 1. 2020, č. j. 3901/20/5300-21445-712211 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) z 9. 1. 2019, doměřující žalobci za zdaňovací období leden až srpen 2013, říjen až prosinec 2013 a leden až prosinec 2014 daň z přidané hodnoty a ukládající mu zaplatit penále. Důvodem doměření daně bylo neuznání uplatněného nároku na odpočet daně na základě přijetí plnění od společnosti PRESSTEX MEDIA SE (dále jen „PRESSTEX“), PAMBROKE Media s. r. o. („PAMBROKE“) a TONDINO SE („TONDINO“), neboť transakce mezi žalobcem a těmito společnostmi byly zasaženy podvodem na dani z přidané hodnoty, o kterém žalobce věděl, nebo přinejmenším vědět měl a mohl. Žalovaný se se závěry správce daně ztotožnil, odvolací námitky neshledal důvodnými, a proto prvostupňová rozhodnutí potvrdil.
2. Podle žalobce žalovaný vyšel z chybné definice podvodu, když do ní nezahrnul nezákonný účel transakce, a pouze detekoval okolnosti, které mají být nestandardní, což bez zjištění nezákonného účelu transakce samo o sobě ke konstatování podvodu nestačí.
3. Další žalobní námitky se vztahují k jednotlivým krokům ověřování, zda transakce je či není zasažena podvodem, a týkají se otázky chybějící daně, jednotlivých nestandardních okolností, ve kterých žalovaný a správce daně spatřují podvod, a objektivních okolností, které svědčí o tom, že se žalobce podvodu účastnil vědomě, i přijetí takových opatření žalobcem, která po něm lze rozumně požadovat, aby se účasti na podvodu vyhnul, a žalobcovy dobrá víry. Dále žalobce namítl nedostatečně zjištěný skutkový stav, nesprávné hodnocení důkazů a užití nepřípustných důkazních prostředků; poukázal rovněž na to, že žalovaný v podobných případech postupuje nedůvodně odlišně. Konečně požadoval přednost institutu ručení podle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Vzhledem k obsírnosti žalobních námitek krajský soud blíže rozvede pouze ty, které vedly ke zrušení napadeného rozhodnutí, a ty, jejichž vypořádání je nezávislé na zrušovacích důvodech.
4. Žalobce nesouhlasil se zjištěnou chybějící daní u společnosti PRESSTEX, PAMBROKE a TONDINO. Správce daně nezohlednil, že všechny společnosti podávaly daňová přiznání a daň uhradily. Společnosti PRESSTEX byla daň za období únor – červen 2013 doměřena z důvodu, že neumožnila zahájit daňovou kontrolu. Společnosti PAMBROKE byla daň doměřena za červenec až listopad 2013 z důvodu neprokázání faktického uskutečnění plnění od společnosti MEDICAMEL s. r. o., FINLINE SC s. r. o., ZCHP International Czech Republic s. r. o., PIPRA s. r. o., Kaomela s. r. o. Savado Cons. s. r. o., za období prosince 2013 až červen 2014 z důvodu neumožnění zahájení daňové kontroly. Společnosti TONDINO byla daň doměřena za třetí a čtvrté čtvrtletí 2014 důvodu neprokázání faktického přijetí plnění od společností EDECO s. r. s. a EDEMOS s. r. o.
5. Žalobce vytkl žalovanému, že se nezabýval důvodem, pro který byla těmito společnostem doměřena daň odlišně od tvrzené daně, ani tím, proč ji tyto společnosti neuhradily, a ačkoliv vyslechl zástupce těchto společností (Ing. T. za PRESSTEX a S. B. za PAMBROKE), na tyto skutečnosti se jich nedotázal. Nemůže se tak dovolávat toho, že by zde byla objektivní nemožnost dopátrat se důvodu neodvedení daně. Zástupce TONDINO, Ing. P., sice odmítl vypovídat, ale byl předvolán až v roce 2019, ač daňová kontrola probíhala od roku 2016, k předvolání tak došlo bezdůvodně opožděně.

6. Daň, kterou jeho dodavatelé neuhradili, není v příčinné souvislosti s plněním pro žalobce. Ačkoliv dodavatelům žalobce byla daň doměřena z důvodu nezjištění skutkového stavu, tedy nemožnosti zjistit, zda si nenárokovali odpočet z fiktivních plnění, v řízení u žalobce bylo prokázáno, že v identifikovaných řetězcích, tedy mezi dodavateli žalobce a společnostmi SK Sigma Olomouc, Golf Aréna Ostrava a EDEMOS s. r. o. se plnění reálně uskutečnilo, a proto minimálně z těchto plnění ve vztahu k žalobci jeho dodavatelům odpočet náležel. Společnosti PAMBROKE byl odepřen nárok v souvislosti s deklarovaným plněním od subjektů, kteří v řetězci s žalobcem vůbec nebyly a faktické přijetí plnění od SK Sigma Olomouc a Golf Aréna Ostrava zpochybněno nebylo.
7. I v případě, kdyby plnění mezi dodavateli žalobce a jejich dodavateli bylo zasaženo podvodem, bylo by to pouze na straně těchto dodavatelů, bez účasti žalobce. V takovém případě hrozí multiplikace daně a narušení její neutrality.
8. Žalobce nesouhlasil s tvrzenou nedělitelností plnění, která se však vztahuje pouze na placení daní, nikoliv přiznání daně.
9. Žalovaný neprokázal, v čem spočívá podvod. Předně chybí esenciální předpoklad podvodu, kterým je chybějící daň. Tzv. nestandardní okolnosti byly žalovaným, resp. správcem daně identifikovány, aniž by proběhlo jakékoliv srovnání s jinými obchody, a aniž by byl zjištěn tzv. standard (s výjimkou ceny), a jsou dobře vysvětlitelné i jinak, než podvodem.
10. Žalobce namítl, že žalovaný chybně nevyhověl jeho návrhu na připojení trestního spisu sp. zn. 34 T 4/2018.
11. Žalovaný neměl přistoupit k uplatnění odpovědnosti za podvod, ale aplikovat institut ručení, který je k daňovému subjektu z ekonomického hlediska šetrnější.
12. Napadené rozhodnutí je dále nepřezkoumatelné, zejména z následujících důvodů:
 - Správce daně nerozlišoval mezi nestandardními okolnostmi, které svědčí o podvodu jako takovém, a objektivními skutečnostmi, ze kterých má vyplývat vědomost žalobce o podvodu, když ve zprávách o daňové kontrole chybí příslušná úvaha, kterou však nedoplnil ani žalovaný.
 - Nepřezkoumatelnost je dána ve vztahu k subjektivní stránce, kdy žalovaný dospěl k závěru o vědomé účasti žalobce na podvodu, správce daně dovedl alternativě obě varianty (věděl, i vědět měl a mohl). Vědomou účast žalobce neprokázal správce daně ani žalovaný, ačkoliv oba dospěli k závěru, že smyslem obchodní spolupráce mezi žalobcem a jeho dodavateli bylo účelové čerpání nároku na DPH.
 - Žalobce konečně vytkl žalovanému pochybení při vedení spisu a nesouhlasil ani s volbou vzorků smluv, ze kterých vycházel, kdy mezi nimi nabyla žádná, která by byla uzavřena mezi reklamní agenturou a zájemcem o reklamu.

Stanovisko žalovaného:

13. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a setrval na svých závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí. Zopakoval, že chybějící daň byla postavena na jisto, že judikatura týkající se podvodů na DPH nevyžaduje, aby bylo zjištěno konkrétní zvýhodnění jako nutná podmínka neuznání uplatněného odpočtu a není nutné prokázat aktivní účast daňového subjektu na podvodu. Rozsudek ve věci *Vyrtych*, kterého se žalobce dovolává (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017-60 z 30. 1. 2018), nelze aplikovat paušálně.

14. Nesouhlasil ani s námitkou multiplikace daně, protože odepření nároku na odpočet z důvodu podvodu nesupluje výběr daně, ale je přímým důsledkem podvodu; pokud je odepřen více subjektů, není narušena neutralita daně, ale z důvodu podvodu žádnému takovému subjektu nárok na odpočet nevznikl. I v tomto považuje žalovaný za nesprávné aplikovat závěry ve věci *Vyrtych* paušálně.
15. K námitkám týkající se objektivních okolností žalovaný zdůraznil, že je nutné je posuzovat v jejich souhrnu, nikoliv jednotlivě. K namítaném předražení reklamy poukázal na závěry, přijaté Nejvyšším správním soudem v rozsudku z 29. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019-27 (ve věci *Actrad*) o existenci míry předražení, která musí být zřejmá i průměrnému daňovému subjektu bez speciálních znalostí.
16. Nesouhlasil ani s námitkou nevhodně zvoleného vzorku cen, kdy smlouvy s dodavatelem plnění nezahrnují žádné lukrativní reklamní místo nebo komplexnost plnění. K novým důkazům poukázal na závěry Nejvyššího správního soudu přijaté v rozsudku z 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 116/2014-91 o vyloučení možnosti unést důkazní břemeno až předložením důkazu před soudem; současně zdůraznil, že nepřiměřenost sjednaných cen byla shledána ve dvou rovinách, jednak v rovině nestandardního navýšení při přeprodeji, jednak v rovině srovnání s jinými subjekty.
17. K nepřipustnosti užití výpovědi D. H. a protokolů o místním šetření žalovaný uvedl, že daňový řád v § 93 odst. 1 výslovně umožňuje jako důkazních prostředků užití všech podkladů, kterými lze zjistit skutkový stav věci a které nejsou získány v rozporu s právními předpisy a umožňuje užití podkladů z jiných daňových řízení nebo získaným při správně daní jiných daňových subjektů. Právní kvalifikace správce daně přitom nebyla založena na výpovědi D. H., důkazní prostředek byl doplněn až v odvolacím řízení, a protože žalobce výslechem tohoto svědka nenavrhl, má žalovaný za to, že potupoval správně. Nepřipustnost užití místního šetření je vyloučena ustanovením § 78 odst. 2 daňového řádu, umožňující správci daně provádět místní šetření i bez součinnosti s daňovým subjektem.

Průběh řízení:

18. Krajský soud k podmínkám řízení konstatuje, 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.“).
19. Krajský soud rozsudkem ze dne 5. 8. 2021, č. j. 25 Af 63/2020-136, napadené rozhodnutí zrušil. Přisvědčil námitce nedostatečně zjištěné chybějící daně a nedostatečně identifikovaného podvodu. U nepřiměřeného navýšení ceny souhlasil s úvahou žalobce, že je nutno přihlédnout i k ceně za reklamu, jak ji nabízely v daném místě a čase reklamní agentury. Přisvědčil rovněž námitce nepoužitelnosti protokolu o místním šetření. Ke zbývajícím námitkám se nevyjádřil pro předčasnost.
20. Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil dne 27. 9. 2023, pod č. j. 8 Afs 305/2021-98. Nesouhlasil s názorem krajského soudu o nesprávně identifikované dani, když daňové orgány zjistily důvod doměření daně dodavatelům žalobce PRESSTEX, PAMBROKE i TONDINO, čímž se posuzovaná věc liší od věci *LAKUM 2012* (rozsudek Nejvyššího správního soudu z 19. 5. 2022, č. j. 9 Afs 179/2021-53, ve věci DPH žalobce za zdaňovací období září až prosinec 2012). Na rozdíl od krajského soudu uzavřel, že ze zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí dostatečně a jasně vyplývá spojení mezi chybějící daní

a identifikovaným podvodem; výslovně Nejvyšší správní soud uvedl, že je zcela zřejmé, v čem konkrétně spatřoval stěžovatel (pozn. krajského soudu, žalovaný) podvod na DPH a jak důvod doměření daně s tímto podvodem souvisí (odstavec 51 rozsudku). I zde shledal Nejvyšší správní soud odlišnost od rozsudku LAKUM 2012. Tímto závěrem je krajský soud vázán podle § 110 odst. 4 s. ř. s.

21. Nejvyšší správní soud se vyjádřil i k závěrům krajského soudu ohledně navýšení ceny. Předně nesouhlasil se zpochybněním možnosti uzavřít smlouvu o poskytování reklamních služeb přímo s SK Signa Olomouc, a.s. (bod 32 rozsudku), v čemž se nyní posuzovaná věc opět liší od rozsudku LAKUM 2012. Premisa, na které krajský soud založil svůj požadavek zjistit, za jsou cenu srovnatelné plnění v dané době poskytoval reklamní agentury, tak není správnou, a rozsudek krajského soudu je proto nezákonný; Nejvyšší správní soud poukázal na závěr v rozsudku Actrad (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, čj. 6 Afs 61/2019-27). Rovněž tímto závěrem je krajský soud vázán podle § 110 odst. 4 s. ř. s.
22. Krajský soud ve věci nařídil jednání, ke kterému se dostavil pouze žalovaný, který na svých tvrzeních setrval. Žalobce své stanovisko vyjádřil písemně v podání z 6. 11. 2023, ve kterém zopakoval svá tvrzení a sporoval argumentaci Nejvyššího správního soudu v kasačním rozsudku.

Zjištění z daňového spisu

23. Dne 11. 2. 2016 byla u žalobce správcem daně zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla mj. DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2013 a leden až prosinec 2014 v rozsahu prověření oprávněnosti nároku na odpočet DPH, uplatněného žalobcem na základě přijetí plnění od společnosti PRESSTEX, PAMBROKE a TONDINO. Správce daně dospěl k závěru, že obchodní transakce mezi žalobcem a uvedenými společnostmi jsou zasaženy podvodem na DPH, o němž žalobce přinejmenším vědět měl a mohl, a zároveň nepřijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu. Kontrolní zjištění správce daně shrnul ve třech zprávách o daňové kontrole.
24. Předmětem zprávy s číslem 29198/19/3208-62563-800237 byla daň z přidané hodnoty za období leden až prosinec 2013 v rozsahu prověření oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet DPH z reklamních a propagačních služeb přijatých:
- od společnosti PRESSTEX na základě smlouvy o reklamě a propagaci č. 59/2012 na období od 1. 1. 2013 do 30. 6. 2013 o umístění reklamy 2x3m² při utkáních Gambrinus Ligy a Českého poháru klubu SK Sigma Olomouc v areálu Androva stadionu a poskytnutí prostoru reklamní plochy v Golf Aréně v Ostravě za 3 000 000 Kč bez DPH
 - od společnosti PAMBROKE na základě smlouvy o reklamě a propagaci č. 8/2013 na období od 1. 7. 2013 do 31. 12. 2013 o umístění reklamy 2x3m² při utkáních Gambrinus Ligy a Českého poháru klubu SK Sigma Olomouc v areálu Androva stadionu a poskytnutí prostoru reklamní plochy v Golf Aréně v Ostravě za 3 000 000 Kč bez DPH, u kterých správce daně neměl pochyby o uskutečnění reklamních plnění fakturovaných žalobci, ani o úhradě fakturovaných částek. Správce daně však zjistil řetězce společností, zapojených do obchodních transakcí, ve kterých jeden účastník neodvedl daň, kterou si další článek v řetězci odečetl, těmito účastníky byli PRESSTEX a PAMBROKE. Na základě zjištěných nestandardních skutečností správce daně uzavřel, že transakce jsou zasaženy podvodem, o kterém žalobce měl a mohl vědět, a proto žalobci uplatněný odpočet neuznal.

25. Předmětem zprávy s číslem 29211/19/3208-62563-800237 byla daň z přidané hodnoty za období leden až červen 2014 v rozsahu prověření oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet DPH z reklamních a propagačních služeb přijatých:
- od společnosti PAMBROKE na základě smlouvy o reklamě a propagaci č. 01/2014 na období od 1. 1. 2014 do 30. 6. 2016 o umístění reklamy 2x3m² při utkáních Gambrinus Ligy a Českého poháru klubu SK Sigma Olomouc v areálu Androva stadionu a poskytnutí prostoru reklamní plochy v Golf Aréně v Ostravě za 3 000 000 Kč bez DPH, u kterých správce daně neměl pochyby o uskutečnění reklamních plnění fakturovaných žalobci, ani o úhradě fakturovaných částek. Správce daně však zjistil řetězce společností, zapojených do obchodních transakcí, ve kterých jeden účastník neodvedl daň, kterou si další článek v řetězci odečetl, těmito účastníky byla právě společnost PAMBROKE. Na základě zjištěných nestandardních skutečností správce daně uzavřel, že transakce jsou zasaženy podvodem, o kterém žalobce měl a mohl vědět, a proto žalobci uplatněný odpočet neuznal.
26. Předmětem zprávy s číslem 29224/19/3208-62563-800237 byla daň z přidané hodnoty za období červenec až prosinec 2014 v rozsahu prověření oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet DPH z reklamních a propagačních služeb přijatých:
- od společnosti TONDINO na základě smlouvy o reklamě a propagaci č. 7/2014 na období od 1. 7. 2014 do 30. 6. 2015 o umístění reklamy žalobce na banneru vedle hrací plochy o velikosti 6 x 1 m² při utkáních Gambrinus Ligy a Poháru České pošty klubu 1. FC SLOVÁCKO na Městském fotbalovém stadionu Miroslava Valenty v Uherském hradišti za 6 000 000 Kč bez DPH, u kterých správce daně neměl pochyby o uskutečnění reklamních plnění fakturovaných žalobci, ani o úhradě fakturovaných částek. Správce daně však zjistil řetězce společností, zapojených do obchodních transakcí, a to 1. FC SLOVÁCKO a.s. ↔ EDECO s. r. o. / EDEMOST s. r. o. ↔ TONDINO ↔ žalobce, ve kterých jeden účastník neodvedl daň, kterou si další článek v řetězci odečetl, tímto účastníkem byla právě společnost TONDINO. Na základě zjištěných nestandardních skutečností správce daně uzavřel, že transakce jsou zasaženy podvodem, o kterém žalobce měl a mohl vědět, a proto žalobci uplatněný odpočet neuznal.
27. Daňová kontrola byla ukončena doručením zpráv o daňové kontrole dne 9. 1. 2019 a ve vztahu ke zdaňovacím obdobím červenec až prosinec 2013 dne 11. 2. 2019. Následně správce daně předmětný nárok na odpočet DPH ve výši 105 000 Kč za každé jednotlivé zdaňovací období leden až srpen, říjen a prosinec 2013, leden až prosinec 2014 a ve výši 210 000 Kč za zdaňovací období listopad 2013 neuznal a žalobci DPH doměřil dodatečnými platebními výměry, současně stanovil povinnost uhradit penále.
28. Proti rozhodnutím správce daně podal žalobce dne 11. 2. 2019 odvolání.
29. V odvolacím řízení byl správcem daně doplněn spisový materiál (o místním šetření ze dne 25. 9. 2018, o protokoly správce daně o svědeckých výpovědích ze dnů 15. 2. 2018 a 10. 10. 2018 a o informace od 1.FC SLOVÁCKO, a.s z 15. 7. 2019), byl dne 10. 6. 2019 vyslechnut Ing. Petr Ptašek, člena představenstva společnosti TONDINO. Dále byl vyslechnut M. K., jednatele společností EDECO s. r. o. a EDEMOST s. r. o. dne 12. 6. 2019.
30. Žalovaný doplnil spisový materiál o protokoly správce daně o výsledku v tomto řízení navrhaných svědků PaeDr. Z. K. a Z. J. (dříve N.), které byly provedeny v rámci odvolacího řízení žalobce ve věci daně z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období let 2012.

31. Poté, co žalovaný žalobce seznámil před vydáním rozhodnutí s hodnocením návrhů na doplnění dokazování, resp. s důvody pro nevyhovění těmto návrhům, i se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, včetně právního hodnocení, a současně jej vyzval, aby se k nim vyjádřil, popřípadě navrhl další provedení důkazních prostředků, rozhodl napadeným rozhodnutím.

Definice podvodu, chybějící daň, spojení chybějící daně s podvodem

32. V předchozím rozsudku krajský soud shledal napadené rozhodnutí nedostatečné jednak v nesprávné identifikaci chybějící daně, v neuvedení, z jakého důvodu byla uvedeným společností doměřena/vyměřena daň, a dále v nedostatečném objasnění spojitosti mezi chybějící daní a popsáním podvodem.
33. Nejvyšší správní soud se s tímto názorem krajského soudu neztotožnil. Podle jeho závazného názoru byla chybějící daň identifikována, přičemž daňové orgány zjistily důvod doměření daně dodavatelům žalobce PRESSTEX, PAMBROKE i TONDINO. Daňové orgány dostatečně a jasně zjistily skutečnosti ke spojení mezi chybějící daní a identifikovaným podvodem.
34. Nejvyšší správní soud uložil krajskému soudu posoudit věcně námitky, týkající se chybějící daně a spojitosti chybějící daně s podvodem. Krajský soud se proto jimi bude nyní zabývat.
35. Žalobce v žalobě namítl, že k doměření chybějící daně došlo z důvodu procesní pasivity dodavatele v průběhu vlastního daňového řízení, resp. pro nesplnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet. Dodavatelé žalobce daň na vstupu i výstupu řádně přiznali. Daňová ztráta vznikla až zásahem správce daně, který uplatněný nárok na odpočet odepřel. Bez jeho zásahu by daň nechybila. Proti závěru o spáchání podvodu dodavateli mluví výpovědi svědků, zejména J. T., S. B., Ing. P. P., kterých se správce daně navíc ani nedotazoval na to, proč daň nebyla uhrazena. Daň, kterou dodavatelé neuhradili, není v příčinné souvislosti s plněním pro žalobce.
36. Krajský soud se neztotožňuje s názorem žalobce, že za této situace nelze nezaplacení správcem daně doměřené daně považovat za daň „chybějící“ ve významu „podvodné“. Judikatura správních soudů včetně SDEU se ohledně podvodů na DPH vyvíjí v souladu s poznáním této problematiky. Postulovala závěr, že společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod 26 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019 - 33, *ExaSoft Holding*). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov.

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*).

37. Transakce, jimiž se takový podvod uskutečňuje, neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, bod 30 a judikatura tam citovaná). Za takové situace je při posuzování nároku na odpočet daně nutné hodnotit všechny okolnosti transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, bod 34).
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 Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, *Autodoprava K&K*, bod 25).
39. 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, bod 28).
40. Ve světle těchto východisek se nelze ztotožnit s žalobcem, že „vyrobil-li“ správce daně chybějící daň doměřením daně již dříve přiznané, bez čehož by daň nechyběla, nemůže tato daň být daní chybějící ve smyslu narušení daňové neutrality, protože bez zásahu správce daně by podvod nebyl. Naopak, neuhrazení doměřením daně, která by jinak nechyběla, protože by prostě nebyla doměřena, je situací u podvodů běžnou. Aby takto nezaplacená doměřena daň byla daní chybějící jako definičního znaku podvodu, musí buď její nezaplacení, nebo jiné okolnosti, být důsledkem podvodného jednání, a nikoliv podnikatelského selhání. Musí tedy „zapadnout“ do mozaiky skutečností, které o zasažení transakce podvodem svědčí. Jak bylo vysvětleno výše, souvislost mezi chybějící daní v tomto smyslu a podvodem dokonce nelze chápat tak, že daň musí chybět z posuzovaného přeprodeje. I v tom se žalobce mýlí., což vedlo k narušení daňové neutrality.
41. V posuzované věci správce daně a žalovaný identifikovali dodavatelský řetězec, v němž se přeprodovalo reklamní plnění, kterým byl spáchán podvod. Tento podvod je definován nejen samotným přeprodejem reklamního plnění a neuhrazením doměřené daně, ale dalšími tzv. nestandardními okolnostmi. Řetězec je podrobně popsán ve zprávách o daňové kontrole a shrnut v napadeném rozhodnutí. Žalobce nenamítal pochybení v identifikaci jednotlivých svých dodavatelů a jejich dodavatelů, krajský soud proto nepovažuje za nutné jej zde opisovat a odkazuje na body 63 a 65 napadeného rozhodnutí.

Žalobcovi dodavatelé PRESSTEX, PAMBROKE a TONDINO doměřenou daň neuhradili, stali se pro správce daně nekontaktní a přestali spolupracovat. Dalšími nestandardními okolnostmi, bylo nedodržení smluvních a platebních podmínek, nedostatečná smluvní identifikace reklamního plnění, platby v hotovosti ve vysoké výši, rozpor mezi předmětem smlouvy a předmětem fakturace, způsob pořízení fotodokumentace a neověřování prezentace reklamy, mnohonásobné navýšení ceny reklamy v řetězci, neprověřování efektivitu reklamy, absence porovnání ceny nabízené reklamy s jinými subjekty, znalost sportovního prostředí ze strany tehdejšího předsedy představenstva žalobce, absence prověření dodavatelů a u společnosti TONDINO předčasné ukončení spolupráce. Dále personální propojenost společností PRESSTEX, PAMBROKE, TONDINO, EDECO A EDEMOST, časté změny dodavatelů reklamního plnění pro žalobce, nedůvodné obchodování společnosti TONDINO přes mezičlánky namísto přímého obchodování s 1. FC SLOVÁCKO, a.s., formální působení Stanislava Bedřicha jako jednatele a jediného společníka společnosti PAMBROKE, zdravotní nezpůsobilost J. T., člena představenstva společnosti PRESSTEX, absence písemných smluv mezi společnostmi TONDINO a EDECO A EDEMOST a související nezáměr Ing. P. S., zda tyto společnosti mají smluvní vztah s 1. FC SLOVÁCKO, na jehož stadionu byla reklama realizována.

42. Krajský soud má ve shodě s daňovými orgány, že tyto skutečnosti neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Byť lze u každé z nich namítnout, že sama o sobě „vlastně nic neznamená“, a že u obchodníků je podstatné, zda obchod proběhl, což je jasná priorita a smysl podnikání, ostatní nedostatky jsou podružné, ve svém souhrnu je jediným rozumným důvodem postupu aktérů právě spáchání podvodu. Jak bylo vysvětleno výše, není úlohou ani daňových orgánů a ani soudu prokázat podvod včetně úmyslu zcela detailně, postačí důvodná domněnka podvodu, a ta z uvedených okolností vyplývá. Žalobce sice tvrdil, že podal racionální vysvětlení jednotlivých transakcí, to však není pravda, protože žádné myslitelné, jasné a všechny shora uvedené okolnosti vysvětlující, nepodal. Takovým vysvětlením není poukaz na to, že když bylo nezpochybněně řádně plněno, nelze ex post žalobci vyčítat nedostatečné a rozporné podklady, ani to, že není nic podezřelého na měsíční fakturaci, že nemohl vědět o navýšení reklamy v řetězci (toto je navíc objektivní okolnost ve vztahu k subjektivní stránce, pro popis podvodu je podstatné samotné navýšení), že nemohl vědět o propojenosti svých dodavatelů (toto je rovněž objektivní okolnost ve vztahu k subjektivní stránce, pro popis podvodu je podstatné samotné propojení), jak více měl prověřovat efektivitu a provedení reklamy, když tato poskytnuta byla, tvrzení, že prověřoval své dodavatele běžným způsobem a že žádné nesrovnalosti nezjistil. Tím totiž žalobce neposkytuje vysvětlení odlišné od podvodu, ale rozporuje jednotlivé zjištěné okolnosti, ve kterých podvod spočívá. Takto vedená argumentace však sama o sobě nevyvrací závěr daňových orgánů, se kterým se soud ztotožňuje, že jediným rozumným vysvětlením přítomnosti všech výše uvedených nestandardních okolností je to, že transakce jsou zasaženy podvodem. Žalobce by musel poskytnout jiné relevantní vysvětlení, což však neučinil, protože se zaměřil na negaci každé jednotlivé nestandardní okolnosti.
43. Krajský soud tedy nepovažuje za důvodnou námitku chybné definice podvodu, nenarušení neutrality daně ani nepropojení chybějící daně s podvodem, a rovněž považuje za nedůvodné všechny námitky k jednotlivým nestandardním okolnostem, protože žalobce k jejich souhrnu neposkytl žádné jiné vysvětlení, než ke kterému dospěly daňové orgány. V neposlední řadě krajský soud poukazuje na to, že nestandardní okolnosti, které daňové orgány identifikovaly, jsou typické pro podvod na DPH (viz např. bod 26 rozsudku

Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2022, č. j. 1 Afs 346/2021-44). Konečně k námitce nezákonné multiplikace krajský soud souhlasí s žalovaným, že odepření nároku na odpočet neslouží k výběru daně, ale je důsledkem toho, že transakce byly zasaženy podvodem (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020-104, zejm. body 42 a 43).

*Navýšení ceny/ vysoká cena reklamního plnění,
nerozlišování nestandardních okolností a objektivních skutečností,
nepřezkoumatelnost ohledně subjektivní stránky*

44. Jak krajský soud uvedl v předchozím rozsudku, výši ceny daňové orgány uvážily ve dvou rovinách. V rovině neúměrného navýšení ceny při přeprodeji v řetězci, kde zjistily navýšení 105x, 109x a více než 81x, pro které nebyl žádný racionální důvod (žalovaný se nad rámec správce daně zabýval i tím, zda navýšení nebylo způsobeno náklady na výrobu a realizace reklamy, s negativním závěrem, viz zejm. odstavce 101, 102, 120 napadeného rozhodnutí). Dále v rovině absolutně vysoké ceny, kterou žalobce zaplatil, aniž by pro to měl důvod, a aniž by si zjišťoval cenu jiných dodavatelů. Krajský soud v předchozím rozsudku uzavřel, že vzorek smluv byl zjištěn chybně, neboť nebyly zahrnuty smlouvy s reklamními společnostmi, což by bylo možné pouze za předpokladu, že by bylo postaveno na jisto, že žalobce v dané době mohl uzavřít smlouvu přímo s klubem, což ovšem postaveno najisto nebylo.
45. Nejvyšší správní soud se ve zrušujícím rozsudku s touto úvahou neztotožnil. Dospěl ke zjištění, že uzavřít smlouvu přímo s klubem nebylo vyloučeno, resp. bylo to možné, a tedy úvaha krajského soudu o chybném vzorku smluv neobstojí. Současně odkázal na rozsudek ve věci *Actrad*, ze kterého vyplývá, že „na první pohled“ neúměrné navýšení ceny není třeba dále zkoumat a je znakem podvodu bez dalšího.
46. Krajský soud je podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán závěrem Nejvyššího správního soudu o tom, že v nyní posuzované věci není nutno zjišťovat cenu od reklamních agentur pro zjištění ceny běžné, která by byla základem pro závěr o odlišnosti posuzované ceny, za kterou žalobce reklamní plnění nakoupil, od ceny, za kterou by nakoupit mohl, pokud by transakce nebyly zasaženy podvodem. V takovém případě zcela ob stojí posouzení žalovaného, který zejména v odstavcích 213 až 220 napadeného rozhodnutí vysvětlil svou úvahu o neúměrné výši ceny a dopadu na vědomost žalobce o zapojení do podvodu. Krajský soud se s přihlédnutím k závěrům Nejvyššího správního soudu ve zrušujícím rozsudku ztotožňuje s tím, že vzorek smluv, který vzal správce daně za základ svého rozhodnutí, byl zvolen správně. Jak poukázal žalovaný, individuálním ceníkem jednotlivých klubů by bylo možno odůvodnit pouze mírnou odlišnost v cenách, nikoliv rozdíl stonásobný, jak tomu bylo v posuzovaném případě. Rovněž lze přisvědčit názoru žalovaného, že je – li aplikován § 23 odst. 4 zákona o dani z příjmu, je nutno stanovit referenční cenu co nejpresněji, neboť od jejího stanovení se odvíjí výše případně doměřené daně z příjmu. V posuzované věci však došlo k neuznání uplatněného odpočtu z důvodu zasažení transakce podvodem na DPH, kde stanovení ceny obvyklé má jiný účel, a proto nemusí být stanovena úplně přesně; její výše je podstatná pouze pro závěr, zda se posuzované ceny od ceny dosahované v běžném obchodním styku markantně odlišují.
47. Co se týká navýšení ceny v řetězci, zde jde podle názoru krajského soudu o situaci obdobnou, jakou řešil ve věci *Actrad* zdejší soud a následně Nejvyšší správní soud.

Z rozsudku *Actrad* vyplývá, že navýšení ceny v řetězci může být tak masivní, že jeho neúměru lze rozeznat bez bližšího zkoumání, protože takového navýšení za normálního běhu okolností nemůže dosáhnout žádný jakkoliv šikovný obchodník. Ve věci *Actrad* bylo takto uvažováno o navýšení 229x - 89x, šlo rovněž o přeprodej reklamního plnění. Krajský soud nevidí žádný důvod, proč by se měl od toho posouzení nyní odchýlit, když v nyní posuzovaných řetězcích je navýšení obdobné (109x - 89x). Žalobce k tomuto navýšení v řetězci ani žádnou argumentaci nepředestřel. Krajský soud proto ve shodě s daňovými orgány uzavírá, že navýšení cen reklamního plnění v řetězci bylo neúměrné a je nestandardní okolností svědčící o tom, že transakce byly zasaženy podvodem.

48. Toto navýšení je daňovými orgány považováno jak za znak podvodu. Je také považováno za tzv. objektivní okolnost, která měla žalobce varovat a jejíž ignorování svědčí o jeho zapojení do podvodu. Žalobce k této druhé, subjektivní části, v žalobě tvrdí, že o navýšení vědět nemohl a že se jeho situace liší od věci *Actrad*. Pokud k navýšení mělo dojít, jednalo se o navýšení nepodstatné, které nemohl laik zjistit.
49. Krajský soud v prvé řadě nemůže přisvědčit odlišnosti posuzované věci od věci *Actrad*. Naopak, věci jsou podobné v mnoha bodech, a to jak v okolnostech, které svědčí o zasažení transakcí podvodem, tak skutečnostech, které svědčí o vědomosti žalobce a podvodu. Pokud zůstaneme jen u ceny a jejího navýšení, v obou případech bylo předmětem reklamní plnění, které bylo postupně přeprodáváno bez významné přidané hodnoty mezi několika společnostmi až k žalobci. Při přeprodeji došlo k enormnímu navýšení ceny, pro které nebylo zjištěno a ani tvrzeno žádné rozumné vysvětlení. Cena, kterou žalobce v obou případech zaplatil, byla výrazně vyšší, než zaplatily jiné subjekty za podobné reklamní plnění. V obou případech byly uvažovány pouze ceny, které nabízely sportovní kluby, a nikoliv reklamní agentury, přesto Nejvyšší správní soud považoval za správnou úvahu, že navýšení ceny je takového rozsahu, že ani případná marže reklamní agentury jej nemůže vysvětlit. Krajský soud tak nesouhlasí s názorem žalobce, že závěry ve věci *Actrad* nejsou na případ žalobce použitelné; konečně i Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku uložil krajskému soud k závěrům ve věci *Actrad* přihlídnout.
50. Co se týče vědomosti o neúměrně vysoké ceně, žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal na argumentaci správce daně, podle které žalobce mohl k datu uzavření smluv se společnostmi PRESSTEX, PAMBROKE a TONDINO z veřejně dostupných zdrojů, tj. ze Sbírky listin, zjistit, že sjednaná cena představuje 17 - 18 % výnosů z reklamy společnosti SK Sigma Olomouc, a.s., za rok a 12 % výnosů z reklamy společnosti 1.FC SLOVÁCKO, a.s., za rok, což podle žalovaného znamená, že pokud by byly ceny zaplacené žalobcem tržní, dosáhla by deklarovaných výnosů z reklamy společnost SK Sigma Olomouc, a.s. poskytnutím pouhých 6 bannerů a společnost 1.FC SLOVÁCKO, a.s. poskytnutím pouhých 8 bannerů. Společnosti SK Sigma Olomouc, a.s., 1.FC SLOVÁCKO, a.s., však disponovaly a poskytovaly mnohem větší počet bannerů, což bylo pro odvolatele zjistitelné pouhou návštěvou daných stadionů. Žalovaný dále odkázal na závěry ve věci *Actrad*. Dále žalovaný souhlasil se správcem daně v tom, že znalost sportovního prostředí předsedy představenstva žalobce také svědčí o tom, že žalobce vědět měl a mohl o nestandardnosti sjednané ceny.
51. Ačkoliv krajský soud považuje za poněkud krkolomné objasnění, jak si mohl žalobce zjistit předražení ceny počítáním bannerů a zjišťováním zisku sportovních klubů, u kterých reklamu měl, ve Sbírce listin, souhlasí s tím, že žalobce o předražení reklamy vědět

minimálně mohl. Jak správně poukázal žalovaný a správce daně, předseda představenstva znal sportovní prostředí a mohl odhadnout, zda cena je či není přiměřená. Tím se nemyslí, že by byl schopen odhadnout malé rozdíly, například navýšení v řádech jednotek; zde však šlo o předražení až stonásobné. Jak uvedl žalovaný, v době uzavírání smluv neměly kluby ceníky, takže nepochybně se ceny reklamního plnění pohybovaly v určitém rozpětí. Předražení 100x však je i podnikatel – laik, zvyklý uvažovat o cenách z ekonomického hlediska a nadto se pohybující ve sportovním prostředí, schopen rozeznat.

52. Minimálně je takto zvýšená cena způsobila vyvolat pochybnosti a přimět rozumného obchodníka, aby zjistil, zda jde opravdu o cenu úměrnou. Daňové orgány proto správně zjišťovaly, zda žalobce výši ceny ověřoval, zda si dělal v tomto směru průzkum trhu a zda své dodavatele prověřoval nad rámec nahlédnutí do veřejného rejstříku. Žalobce tak nepostupoval a krajský soud proto souhlasí se závěrem, že žalobce si počínal natolik neobezřetně, že na podvodu musel participovat, neboť jiné rozumné vysvětlení není k dispozici a konečně je žalobce ani nenabídl.

53. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve věci *Actrad*, „cena za stěžovatelkou přijatá zdanitelná plnění byla „předražena“ takovým způsobem, že i průměrný daňový subjekt bez speciálních znalostí by mohl a měl vědět, že se jednalo o ceny neobvyklé a přemrštěné, k jejichž výši stěžovatelka navíc neposkytla žádné ekonomicky racionální zdůvodnění. Stěžovatelka rovněž potvrdila (...), že nezjišťovala, zda a za jakých podmínek by smlouvy o reklamě a propagaci bylo možno uzavřít přímo se společnostmi provozujícími jednotlivé kluby (ačkoli je to dle učiněných zjištění správce daně běžná praxe), což by byl způsob řádově méně nákladný, než kolik bylo za reklamní a propagační služby stěžovatelce účtováno společností PRESSTEX, jehož cenu stěžovatelka bezvýhradně akceptovala. Zároveň nezjišťovala, zda a za jakých podmínek by smlouvy případně bylo možno uzavřít s odlišným dodavatelem. Stěžovatelka tak přijala plnění v podobě reklamních služeb za cenu, kterou nelze pokládat za přiměřenou, aniž by zpracovala (nebo si nechala zpracovat) analýzu ekonomické návratnosti prostředků vynaložených na tyto služby v objemu několika desítek milionů Kč, a hlouběji nezkoumala ani dopady této formy propagace na vlastní podnikatelskou činnost. Tvzení, že cena byla sjednána s přihlédnutím k rozsahu a délce dosavadní vzájemné spolupráce s uvedeným dodavatelem, nelze pokládat za uspokojivé a přesvědčivé vysvětlení, které by prokazovalo, že stěžovatelkou přijaté služby obsahovaly natolik specifické a nezaměnitelné požadavky, které by odůvodňovaly mnohonásobné navýšení ceny oproti ceně placené za služby (v obdobném rozsahu) jinými subjekty. Chování stěžovatelky tak v dané věci nebylo možno pokládat za obezřetné, a jak správně dovodil krajský soud, nebylo možno dospět k závěru, že by stěžovatelka jednala s přiměřenou péčí a že by s ohledem na finanční objem uskutečněných plnění přijala taková opatření, která na ní bylo možno v souladu s judikaturou Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu rozumně požadovat. Stěžovatelce lze v obecné rovině přisvědčit, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu, jakož i judikatury Soudního dvora EU (srovnej rozsudek ve věci *Mahagében*), nelze u daňových subjektů požadovat přehnaně „proaktivní“ přístup, při kterém by samy u svých partnerů měly aktivně vyhledávat okolnosti svědčící o možném podvodu, a v konečném důsledku tak nabražovaly činnost daňových orgánů. Přesto je však třeba na daňových subjektech vstupujících do obchodních vztahů vyžadovat, aby zachovaly náležitou míru obezřetnosti a učinily taková opatření, jejichž povaha a rozsah bude záviset na konkrétních okolnostech případu.“

54. Tento závěr (podtržen krajským soudem) lze učinit i v posuzované věci vzhledem k stejnému modu operandi. Rozdíl v celkové výši investice do reklamního plnění (ve věci

Shodu s prvopisem potvrzuje

Actrad přes 40 milionů, ve věci žalobce přes 10 milionů Kč) nehraje podstatnou roli, neboť v obou případech jde o vysoké částky.

55. Konečně, stejně uvážil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 346/2021-44 z 7. 9. 2022, ve kterém v obdobné situaci (přijetí reklamního plnění od společnosti Presstex a Pambroke, které bylo neúměrně navýšeno) uvedl: „další stěžovatelova námitka směřovala proti jeho nevědomosti o mnohonásobném navýšení ceny poskytnutého plnění, respektive o jeho nemožnosti si toto navýšení ověřit. Stěžovatel však přistoupil na nabídku obou dodavatelů, aniž by jakýmkoliv způsobem ověřoval vhodnost tohoto druhu propagace pro své podnikání či ověřoval, zpochybňoval cenu nebo alespoň žádal o její vysvětlení či způsob kalkulace. Jednalo se o částku nijak nevýznamnou, přesto u stěžovatele nelze vidět ani náznak opatrnosti či zdrženlivosti při nakládání s vlastními prostředky (obdobně také rozsudek ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 11/2020 - 55). Stěžovatel také nezjišťoval cenu za poskytnutí reklamy a propagačních služeb u jiných subjektů, či v jiných srovnatelných areálech.“
56. Žalobní námitka tak není důvodná.
57. Žalobce namítal, že napadené rozhodnutí trpí nepřezkoumatelností v tom, že daňové orgány směšovaly nestandardní okolnosti, svědčící o tom, že transakce byly zasaženy podvodem, a objektivní skutečnosti, které svědčí o tom, že žalobce o zasažení transakcí podvodem mohl vědět.
58. Ani této žalobní námitce krajský soud nepřisvědčil. Jak v napadeném rozhodnutí, tak ve zprávách o daňové kontrole, sice není přesná hranice mezi identifikací původu a zjištěním vědomosti žalobce o něm a daňové orgány skutečnosti, na kterých jsou vystavěny oba závěry, posuzovaly najednou z obou hledisek. Toto však vede snad pouze k menší přehlednosti zpráv o daňových kontrolách a napadeného rozhodnutí, nikoliv k jejich nepřezkoumatelnosti, neboť argumenty, které daňové orgány vedly k závěru, že posuzované transakce jsou zasaženy podvodem na DPH a že žalobce o zapojení do podvodu minimálně musel vědět, v nich obsaženy jsou. Není nutné vždy trvat na struktuře přezkumu, definovanou správními soudy jako 1. nestandardní okolnosti, jimiž je popsán podvod, 2. objektivní okolnosti, které mají daňový subjekt varovat a které svědčí o vědomosti daňového subjektu o podvodu, 3. přijetí rozumných opatření, které lze po daňovém subjektu požadovat, aby se účasti na transakcích zasažených podvodem vyhnul. Přezkum je však vždy třeba v těchto všech směrech vést, což v posuzované věci splněno bylo. Nedodržení struktury se nabízí zejména tehdy, když nestandardní skutečnosti a objektivní okolnosti splývají, jak tomu bylo v posuzované věci. Daňové orgány všechny výše uvedené zjištěné skutečnosti, kterými popsaly podvod, posoudily i z hlediska jejich vlivu na subjektivní stránku podvodu, což je vedlo k závěru, že žalobce o zasažení transakcí podvodem alespoň musel vědět.
59. Žalobce namítl nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí (i zpráv o daňové kontrole) ohledně toho, zda se žalobce měl podvodného jednání účastnit úmyslně (věděl), nebo nedbalostně (vědět měl a mohl). Tuto žalobní námitku krajský soud již v předchozím rozsudku považoval za nedůvodnou, protože obě možnosti vedou k témuž odepření uplatněného nároku na odpočet, když pro odepření odpočtu postačuje nedbalost, čemuž odpovídá judikatura správních soudů (za všechny např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017 - 60 z 30. 1. 2018). Pouze v případě, kdyby správce daně dospěl k závěru o úmyslné účasti na podvodu a neumožnil daňovému subjektu prokázat svou dobrou víru a přijetí všechny opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby se účasti na

podvodu vyhnul, by chybný závěr o úmyslné účasti vedl k nezákonnosti rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu z 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42). V posuzované věci však žalobce měl možnost prokázat přijetí nezbytných rozumných opatření a odvolací námitku v tomto směru žalovaný v napadeném rozhodnutí rovněž věcně vypořádal. K tomu názoru krajského se Nejvyšší správní soud nevyjádřil a krajský soud proto na něm setrvává, když v řízení nedošlo ke změně, která by změnu názoru odůvodňovala.

Další žalobní námitky:

60. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že ověření registrace k DPH a absence statusu nespolehlivého plátce jeho dodavatele, společně s ověřením existence dodavatele, jeho předmětu podnikání a absence insolvenčního řízení jsou zcela běžná opatření v jakémkoliv obchodním styku, nikoliv opatření, která by mohla sama o sobě sloužit k zabránění účasti odvolatele na podvodu na DPH; žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 51 Af 21/2017 ze dne 18. 5. 2018, odst. 47 a 49.
61. Žalobce s tímto v žalobě nesouhlasil, když poukázal na to, že v okamžiku sjednávání předmětných obchodů neměl žádné indicie, které by mohly vzbudit jeho podezření, resp. prvotní pochybnosti. Proto byly přijatá opatření dostatečná. Žalobce tedy primárně sporuje závěr daňových orgánů, že zde byly takové objektivní skutečnosti, které měly žalobce varovat před účastí na posuzovaných transakcích, a jejichž ignorování svědčí o minimálně o možné vědomosti žalobce o podvodu.
62. Jak dovodila judikatura správních soudů, 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 totiž podle ustálené judikatury 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 rozumná 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 jejichž 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).
63. 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.

64. Jsou zde však i další okolnosti.

65. Jak krajský soud vysvětlil výše, žalobce již v okamžiku sjednávání předmětných obchodů měl k dispozici indicie, které v něm pochybnost vzbudit měly. Krajský soud podrobně vysvětlil, že prvním varováním byla nepřiměřeně vysoká. Dále jimi byly (jak poukázal správce daně i žalovaný) rizikové vlastnosti některých z nich v podobě virtuálního sídla (u společnosti PRESSTEX MEDIA SE) a nezveřejňování účetních závěrek (u společností PRESSTEX MEDIA SE a PAMBROKE Media s.r.o.), charakter ready made společností (u společností PRESSTEX MEDIA SE a PAMBROKE Media s.r.o.). Nedostatky ve smluvní dokumentaci ohledně jasného smluvního vymezení poskytované reklamy a požadavek na platby v hotovosti. Tyto skutečnosti jsou judikaturou běžně akceptovány jak objektivní skutečnosti, které mají daňový subjekt varovat. Je nepochybně nutno vždy přihlídnout k individuálním okolnostem případu. Zde však nejde o zvláštní případ, ale naopak případ typický, ke kterému se soudy již mnohokrát vyjadřovaly, o čemž svědčí rozhodnutí, které zde krajský soud citoval, a které vycházejí z v podstatě totožné situace. Žalobce ani zvláštnost svého případu netvrdil. Krajský soud zdůrazňuje, že ačkoliv některé z těchto skutečností nejsou nezákonné a každá z nich sama o sobě stojící by nevyklučovala dodavatele, který jí trpí, ve svém souhrnu představují značné riziko, čemuž měly být přizpůsobeny přijatá opatření nad rámec běžné obezřetnosti, kterou žalobce prokázala a které se dovolává jako dostatečné. Dostatečná však nebyla. Nepřiměřenost opatření, jež žalobce přijal, dovedl k obdobné námitce i Nejvyšší správní soud ve shora citovaných rozsudcích *Actrad* a č. j. 1 Afs 346/2021-44. Krajský soud proto ani tuto námitku nepovažuje za důvodnou.

66. Další námitka, se kterou se krajský soud již vypořádal v předchozím rozsudku a která zůstala zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu nedotčena, je námitka neprovedení navrženého důkazu trestním spisem sp. zn. 34 T 4/2018, který žalobce navrhl za účelem zjištění spolehlivého a objektivního rozpětí ceny obvyklé reklamy, a ke zjištění, že žalobce se žádného podvodu neúčastnil; žalobce současně uvedl, že konkrétní důkazní prostředky nemohl označit, neboť obsažené důkazní prostředky je zapotřebí posoudit ve vzájemné souvislosti. Krajský soud s ohledem na nezměněný stav její vypořádání nyní stručně opakuje.

67. Žalovaný důkaz neprovedl s odůvodnění, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně a žalovaný neuvedl ani konkrétní skutečnosti, které mají být trestním spisem prokázány, a zejména neuvedl konkrétní důkazní prostředky z trestního spisu, které by měly jeho účast na podvodu vyloučit, ani neuvedl konkrétní skutečnosti, které mají být vyvráceny, a to ačkoliv mohl do trestního spisu nahlížet, přičemž označit konkrétní důkazní prostředky odmítl.

68. Co se týká zamítnutí důkazního návrhu, Ústavní soud opakovaně vytyčil 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 jemuž ověření nebo vyvrácení navrhoval důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzení nebo skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (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). Žalovaný podřadil důvod zamítnutí důkazního návrhu pod absenci vypovídací potence a pod nadbytečnost, s čímž se v tomto případě krajský soud ztotožňuje, když při absenci konkrétních tvrzení k neúčasti žalobce na podvodu a odmítnutí uvést důkazní prostředky, které se vztahují jak k neúčasti žalobce na podvodu, tak k výši ceny za reklamu, nelze o vypovídací potenci vůbec mluvit a nadbytečnost vyplývá ze skutečnosti, že žalovaný měl svá zjištění za prokázaná. Námitka tak důvodná není.

69. Krajský soud se v předchozím rozsudku vyjádřil i k námitce nepřípustnosti důkazů užití protokolu o výpovědi svědka D. H. I ohledně této námítky krajský soud nyní na svém vypořádání setrvává.
70. Ohledně svědka H. žalobce poukázal na to, že není povinen navrhovat důkazy ve svůj neprospěch, a proto nemusel výslech tohoto svědka navrhnout. Žalovaný užitím protokolu o výpovědi místo výpovědi samotné porušil zásadu bezprostřednosti.
71. V daňovém řízení obecně lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů (§ 93 odst. 2 daňového řádu), nicméně je-li takovým podkladem protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti (§ 92 odst. 3 daňového řádu), což odráží skutečnost, že daňový řád upřednostňuje bezprostřední výpověď svědka před čtením protokolu o jeho výpovědi. „*Smyslem je, že správce daně i daňový subjekt se mohou, oproti statickému čtení protokolu, při výslechu svědka doptat na skutečnosti, které jsou pro daný případ potřebné*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. srpna 2015 č. j. 4 Afs 109/2015 - 41). „*Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 ze dne 30. ledna 2008).
72. Z posledně citovaného rozsudku vyplývají též podmínky, za nichž mohou protokoly o výpovědi svědků pořízené v jiných řízeních sloužit jako podklady pro rozhodnutí. (1) Nesmějí být pořízeny účelově proto, aby správce daně zabránil daňovému subjektu v přítomnosti u výslechu svědka a ve výkonu práva klást svědkovi otázky; (2) výslechy musejí být provedeny v souladu se zákonem; a (3) musejí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se s jejich obsahem mohl seznámit a případně navrhnout další důkazy. „*V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek*

vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení“ (citovaný rozsudek soudu č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

73. V nyní posuzované věci žalobce žádnou ze skutečností, která by užití protokolu o výpovědi znemožňovala, neuvádí a výslech svědka H. nenavrhl, tedy nebyl splněn předpoklad pro obligatornost nařízení výslechu. Krajský soud tak přisvědčil žalovanému, že nebyl povinen jeho výslech nařídít proto, a mohl vyjít pouze z protokolu o výpovědi, když pouze ze zásady bezprostřednosti tato potřeba nevyplývá.
74. Krajský soud se v předchozím rozsudku vyjádřil i k námitce týkající se nepoužitelnosti protokolu o místním šetření. I zde zůstal právní názor krajského soudu nezměněn. Krajský soud uvádí, že obecně sice může být podkladem pro vydání rozhodnutí, nemůže však nahrazovat svědeckou výpověď, jak k tomu je v tomto případě. Soud ověřil z protokolu o místním šetření ze 17. 1. 2018 že pan K. za 1. FC Slovácko a.s. a pan U. uvedli skutečnosti týkající se exkluzivních reklamních smluv s reklamní agenturou, na kterých žalovaný vystavěl závěr o tom, že žalobce měl možnost uzavřít smlouvu o reklamě přímo s klubem. V takovém případě lze přisvědčit žalobci, že užití protokolu o místní šetření byla obejita úprava svědecké výpovědi, a proto je nelze jako podklad pro rozhodnutí použít. Vzhledem k tomu, že otázku možnosti uzavřít smlouvu o reklamě přímo s klubem, zodpověděl Nejvyšší správní soud v kasačním rozsudku, nemá toto pochybení vliv na zákonnost rozhodnutí.
75. Další námitka, ke které se krajský soud vyjádřil v předchozím rozsudku, je námitka týkající se neaplikování institutu ručení. Námitka není důvodná.
76. Shodnou námitku již opakovaně řešila judikatura správních soudů, zejména pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 12. 2019, č. j. 7 Afs 454/2018 – 49, jehož závěry jsou plně aplikovatelné na posuzovanou věc. Argumentace je založena na východisku, že základní podmínkou pro použití zásady *lex specialis derogat legi generali* (přednost zvláštní právní úpravy před obecnou) je, aby *lex specialis* i *lex generalis* upravovaly tutéž materii (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2004, č. j. 7 Ads 25/2003 - 44). Ručení a neuznání nároku na odpočet daně však představují dva samostatné instituty mající své místo v jiných fázích daňového řízení a uvedená podmínka tak není naplněna. V nyní posuzované věci – shodně jako ve věci řešené Nejvyšším správním soudem - žalobci nebyl uznán nárokovaný odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce, aplikován tak byla právní institut spadající svojí povahou právě do fáze nalézací. Procesní úprava pro aplikaci daňového ručení je obsažena v § 171 daňového řádu, v hlavě V - Placení daní, dílu IV - Zajištění daní. Toto ustanovení uvádí, že nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud mu správce daně ve výzvě sdělí stanovenou daň, za kterou ručí, a současně jej vyzve k úhradě nedoplatku ve stanovené lhůtě. Výzvu ručiteli lze vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen dlužníkem, ačkoliv ten byl o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud není zřejmé, že vymáhání na něm by bylo prokazatelně bezvýsledné. Uvedené podmínky musí být splněny kumulativně. Zvláštní úprava ručení je pak obsažena v § 109 zákona o DPH. Odstavec první tohoto ustanovení uvádí, že plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění věděl nebo vědět měl a mohl, že a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo

Shodu s prvopisem potvrzuje

obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody. Institut ručení tedy systematicky spadá do fáze placení daní, v které funguje jako akcesorický a subsidiární prostředek zajištění úhrady daně již stanovené jinému daňovému subjektu (ke shodnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud též v rozsudku ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017 - 33, obdobně usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96). Institut ručení tedy nelze v nalézací fázi daňového řízení použít a žalovaný správně nárok na odečet posuzoval z hlediska, zda žalobci lze nárok odeprýt z důvodu zasažení transakce podvodem, či nikoliv. Ekonomické hledisko výhodnosti zde není relevantní.

77. Žalobce v žalobě vznesl řadu důkazních návrhů. Krajský soud tyto neprovedl pro jejich nadbytečnost, když se týkaly zjištění výše ceny reklamního plnění. Napadené rozhodnutí ob stojí i bez jejich provedení, jak krajský soud podrobně vysvětlil výše.

Závěr a náhrada nákladů řízení

78. Vzhledem k nedůvodnosti žaloby ji krajský soud zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
79. Krajský soud pro úplnost uvádí, že si je vědom svého rozhodnutí ve věci sp. zn. 25 Af 75/2019, ve které jinak posoudil otázku nepřipojení navrženého trestního spisu. S ohledem na kontradiktornost řízení ve správním soudnictví je však soud vázán uplatněnými žalobními námitkami, které řízení navzájem odlišují a odůvodňují též rozdílný soudní závěr.
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 6. prosince 2023

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

