



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: **JMB-STEEL s.r.o.**  
sídlem Zámecké nám. 42, Frýdek, 738 01 Frýdek-Místek  
zastoupená JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem  
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze 22.11.2023, č. j. 39210/23/5300-21444-711869, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

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

**Odůvodnění:**

1. Žalobkyně se žalobou doručenou soudu dne 26. 1. 2024 domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 22.11.2023, č. j. 39210/23/5300-21444-711869 (dále „napadené rozhodnutí“), kterým byly částečně změněny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců leden 2011 až září 2012 (dále „dodatečné platební výměry“), tak, že žalovaný vypustil z výrokové části dodatečných platebních výměrů výrok o stanovení penále a povinnosti k jeho úhradě, jakož i navazující údaj o jeho splatnosti. Dále změnil výrok o úhradě doměřené daně a penále na účet správce daně tak, že ve výroku ponechal pouze doměřenou daň. Důvodem pro

doměření daně byla skutečnost, že se žalobkyně účastnila podvodu na DPH, o kterém věděla.

2. Předmětem sporu mezi účastníky řízení je zejména otázka, do jaké míry lze v daňovém řízení vycházet pouze ze závěru trestního soudu ve věci, která se týká shodného zdaňovacího období a shodných transakcí, dále běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

### Shrnutí žaloby a žalobní body

3. Žalobkyně v žalobě vymezila následující žalobní body.
4. Žalobkyně vytkla žalovanému, že zjednodušeně a nepřezkoumatelně odůvodnil doměření daně odkazem na trestněprávní odsouzení. Výsledky dřívějších daňových kontrol na DPH a DPPO za jiná zdaňovací období jsou založeny na nesprávných premisách (obdobně jako trestní rozsudky). Konkrétně, že cena reklamního plnění dodaného společností PROPAG-STORM a.s. (dále „PROPAG-STORM“) žalobkyni byla údajně navýšena 10násobně, že smlouvy o poskytování reklamního plnění byly sjednávány žalobkyní s vědomím, že jí bude následně 80 % z daňového základu uvedeného v daňovém dokladu, jímž byla fakturována cena reklamního plnění, vrácena, a k vrácení následně docházelo, a konečně že si žalobkyně neověřovala cenu reklamního plnění na trhu.
5. Podle žalobkyně nebyla prokázána existence podvodu na DPH. Žalobkyně poukázala na rozpor stran referenční ceny reklamního plnění, odkázala se na doměřovací řízení na DPPO. Referenční ceny reklamního plnění reklamního plnění byly podle zjištění žalovaného ve zdaňovacím období 2012 nižší o 56 % a v roce 2013 o 37 %, než jaké uhradila PROPAG-STORM. Podle žalobkyně je tak vyloučeno, že mohlo dojít k několikanásobnému navýšení cen reklamního plnění, jež bylo poskytováno koncovým zákazníkům společnosti PROPAG-STORM. Žalobkyně připustila, že žalovaný nekladl žalobkyni k tíži samotnou cenu plnění, ale skutečnost, že cenu neověřovala. Podle žalobkyně je ale důležitá i samotná cena, neboť jedním ze znaků údajného podvodu v řetězci, do nějž byla zapojena, by mělo být údajné několikanásobné navýšení cen reklamního plnění prostřednictvím nichž měly být generovány vratky. Pokud nebyly ceny navýšeny ani jednonásobně, nemohlo dojít k daňovému podvodu, současně nebyl důvod ani ověřovat cenu.
6. Dalším rozporem, na který žalobkyně poukazovala, je rozpor se znaleckým posudkem, jenž doložila žalobkyně k určení obvyklé ceny reklamního plnění dodávaného společností PROPAG-STORM. Z něj pak vyplývá, že zjištěné hodnoty reklamní služby zakoupené žalobkyní v součtu za celé předmětné období leží mezi minimem a maximem zjištěných tržních cen a podle názoru znalce nevybočují z mantinelů ceny obvyklé. Podíl celkových nákladů na reklamu a celkových nákladů neukazoval na zjevnou nehospodárnost či nepřiměřenost. To podle žalobkyně odpovídá i rozsudku NSS ze dne 31. 3. 2016, č. j. 9 Afs 73/2015-37, z něhož žalobkyně akcentovala, že je pouze na podnikateli, jaký objem výdajů vynaloží na svou podnikatelskou činnost. Žalobkyně je přesvědčena, že nakupovala reklamní plnění za tržní cenu, která byla přiměřená, jak doložila i znaleckým posudkem. Naopak znalecký posudek, který byl vyhotoven pro trestní řízení, resp. jeho závěry, jsou jednak v rozporu se zjištěním referenčních cen žalovaného a také se znaleckým posudkem doloženým žalobkyní. Žalovanému tak vytkl, že nezjišťoval v místě a čase obvyklou cenu reklamního plnění formou znaleckého zkoumání, přestože sjednaná cena měla být podle žalovaného nadhodnocená, ale spokojil se pouze se závěrem, že cena byla účelově navýšena.
7. Žalobkyně dále vytýkala žalovanému jeho paušalizující závěr, že do systému vratek měli být zapojeni všichni odběratelé PROPAG-STORM. K tomu se odkázala žalobkyně na vlastní

šetření, ze kterého vyplývá, že ne všichni odběratelé byli stíháni. Z povahy věci tak není na místě dovozovat, že žalobkyně měla pobírat vratky, protože je pobíraly i další subjekty, jak mylně dovozují trestní soudy i žalovaný.

8. K nemožnosti vycházet toliko z odsuzujícího trestního rozsudku se žalobkyně odkázala na rozsudek NSS ze dne 15. 3. 2021, č. j. 3 Afs 27/2020-48. Trestní řízení nenahrazuje a ani nemůže nahradit daňové řízení.
9. Žalobkyně dále namítala, že jí nebylo možné doměřit za jednotlivá zdaňovací období roku 2011, neboť je to z povahy vyloučeno. Žalobkyně nebyla trestně odpovědná a za období roku 2011 nebyla odsouzena. Ustanovení § 148 odst. 6 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“) lze podle žalobkyně uplatnit pouze ve vztahu k odsouzeným daňovým subjektům, a to pouze ve vztahu k období, za které byly odsouzeny. Aplikovatelnost zmíněného ustanovení nelze rozšiřovat ani prostřednictvím analogického využití přičitatelnosti jednání statutárního orgánu. Příkladem odkázala žalobkyně na § 135 odst. 1 nebo § 145 odst. 1 daňového řádu. Z toho dovozovala, že je třeba odlišovat daňový subjekt, kterému lze doměřit daň, a osobu odlišnou od daňového subjektu.
10. Další žalobní námitkou je neprokázání vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu v obchodním řetězci, a to s ohledem na (1) způsob stanovení ceny reklamy a údajného neověřování výhodnosti ceny reklamního plnění, (2) rentabilnost a reálný účinek reklamního plnění, (3) znalost sportovního prostředí u jednatele žalobkyně a (4) výpověď statutární ředitelky PROPAG-STORM o vrácení části cen reklamního plnění.
11. K ověřování ceny reklamy žalobkyně opět poukázala na znalecký posudek, který si nechala vypracovat a který konstatoval, že sjednaná cena odpovídá ceně obvyklé. Žalobkyně uvedla, že neměla takřka žádné možnosti, jak zjistit cenu plnění v rámci řetězce. Jedinou skutečnost, kterou mohla posuzovat, byla ta, zda má plnění odpovídající hodnotu a zda je jeho cena přiměřená. Žalovaný však pominul, že na začátku řetězce příslušné subjekty nenakupovaly shodné plnění a ve shodném rozsahu, které obdržela žalobkyně, ale pouze práva na umístění reklamních zařízení (příp. sdělení) a televizní práva. Proto nelze cenu obvyklou v místě a čase posuzovat na počátku řetězce. Žalovaný měl zohlednit celkový rozsah plnění, a to včetně televizního dosahu. Žalobkyně dále poukazovala na to, že informace, které měla stran cen reklamního plnění v době navázání spolupráce, byly omezenější. Nelze jí tak klást k tíži skutečnosti, které objektivně na začátku, ani v průběhu transakcí nemohla vědět. V době realizace reklamních služeb neměla žalobkyně povědomí o existenci jiných subjektů z regionu, které by jí poskytly reklamní služby v obdobném rozsahu jako PROPAG-STORM. Vyloučila ale, že by se při výběru obchodního partnera spolehla pouze na jedinou referenci.
12. K rentabilnosti a reálnému účinku reklamního plnění žalobkyně namítla, že ze znaleckého posudku, který nechala vyhotovit, vyplývá, že poskytované plnění mělo reálný a rentabilní dosah s ohledem na televizní dosah reklamy. Žalobkyně dále popsala, jak se mezi lety 2011 a 2012-2013 změnilo formálně smluvní ujednání, kdy do konce roku 2011 bylo plnění poskytováno na základě Smlouvy o zajištění reklamních služeb, od roku 2012 pak následně prostřednictvím Rámcové smlouvy o spolupráci. Konkretizace poskytnutých služeb bylo obsaženo v přílohách. K dosahu reklamního plnění žalobkyně připomněla smluvní ujednání, z nichž vyplývá, že reklamní činnost měla spočívat v pronájmu reklamních ploch v dosahu záběru televizních kamer, proto se blížila přímé televizní reklamě. Žalobkyně tedy požadovala konkrétní reklamní plnění konkrétní kvality, nešlo tedy o pouhé uhrazení ceny

za reklamu bez konkrétních požadavků. Na meziročním srovnání obratu a počtu obchodních partnerů pak žalobkyně poukazovala na vzrůstající trend, který svědčí o předpokládaném efektu reklamy.

13. Ve vztahu ke znalosti sportovního prostředí žalobkyně uvedla, že její jednatel Ing. Janoviak měl zkušenosti z fotbalového klubu Frýdek-Místek, ten ovšem působil ve třetí lize. Žalovaný však přehlíží rozdílné dopady reklamy, neboť ta měla televizní dosah. Ceny reklamního plnění byly tímto ovlivněny.
14. Žalobkyně dále poukazovala na svědecké výpovědi svědkyň O. a K. týkající se vratek DPH, z nichž žalobkyně akcentovala, že svědkyně vycházely pouze ze svého přesvědčení a z ničeho nelze dovozovat, že by všechny obálky obsahovaly finanční hotovost odpovídající 80% vratkám a že by se skutečně jednalo o vratku získanou z tzv. středových společností. Dále žalobkyně poukázala na závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku ze dne 13. 12. 2023, č. j. 2 Afs 105/2020-105, že toliko výpovědi uvedených svědkyň nejsou samy o sobě způsobilé prokázat, že k vyplácení neoprávněného finančního prospěchu skutečně docházelo.
15. Žalobkyně dále namítala, že přijala kontrolní mechanismy k předejití účasti na daňovém podvodu (na DPH). Zejména, že prověřila daňové identifikační číslo, údaje ve veřejných rejstřících, solventnost dodavatele a počínaje rokem 2013 i to, zda PROPAG-STORM není tzv. nespolehlivým plátcem. Žalobkyně vydala i 3 interní předpisy týkající se prověřování dodavatelů. Na základě výše uvedeného tak žalobkyně uzavřela v rámci této části žalobních námitek, že nebylo ze strany žalovaného prokázáno protiprávní fungování řetězce vůči žalobkyni (resp. výhody z něj plynoucí).
16. Další soubor námitek se týkal vadnosti posudku společnosti A-Consult plus, spol s r.o., na kterém byly založeny trestní rozsudky. Jeho vypovídací hodnota a relevance pro daňové řízení je podle žalobkyně téměř nulová, neboť se znalecký ústav nevyjadřoval ke konkrétnímu obchodnímu vztahu žalobkyně a společnosti PROPAG-STORM. Závěry znalce jsou nepodložené srovnatelnými smluvními vztahy, neboť pro zjištění ceny obvyklé je nutno provést porovnání min. několika poskytovatelů totožného nebo obdobného plnění, které bylo poskytováno prvnímu držiteli reklamních práv, nikoliv se spokojit s konstatováním, že byly akceptovatelné pro prodávající a kupující. K tomu připomněla závěry krajského soudu z rozsudku ze dne 4. 3. 2020, sp. zn. 25 Af 47/2019, který žalovanému tehdy vytkl, že při se při zjišťování obvyklé ceny dopustil chyby, když se nepokusil jako referenční cenu zjistit cenu obvyklou. Spokojením se se zjištěním původní ceny se dopustil logické chyby, která implikovala, že se nejedná o osoby spojené. Dále žalobkyně posudku vytykala, že je nutné zohlednit konkrétní okolnosti ovlivňující výši ceny. Znalec A-Consult na toto zjišťování však rezignoval. Žalobkyně taktéž napadla závěr znalce, který uvedl, že nebylo možné porovnat vstupní ceny s cenami, za něž bylo plnění předprodáváno v rámci řetězce, čímž podle žalobkyně znalec fakticky popřel jím zvolený postup určení obvyklé ceny. Přesto znalec dovedl dalekosáhlé závěry co do obvyklosti sjednaných cen v relaci na ceny sjednané s odběrateli reklamního plnění tzv. na konci řetězce, ač sám uvedl, že není schopen určit vstupní data.
17. Žalobkyně dále napadala odbornost osob zpracovávajících posudky Ing. B. a Ing. C. Ani jeden z nich není a nebyl v době zpracování posudku soudním znalcem. Kromě toho, žádná odbornost znaleckého ústavu nezahrnovala oceňování cen reklamního plnění, resp. posuzování marketingové činnosti a cen za tuto činnost, ani posuzování cen reklamního

plnění.

18. Žalobkyně dále vytkla daňovým orgánům, že neprokázaly chybějící daň. V rámci této námitky se žalobkyně dovolávala rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 8. 2019, č.j. 25 Af 61/2018 – 102 (věc KADAMO), týkající se obdobné věci jiného žalobce, v níž nicméně figurovala společnost PROPAG-STORM. Z uvedeného rozsudku pak vyplývá, že samotná existence chybějící daně nepostačuje pro doměření daně, ale je nutné, aby daňový subjekt je účasten transakce zasažené podvodem, kterého se daňový subjekt vědomě účastnil.
19. Poslední námitkou je námitka, že žalobkyni měla být uznána alespoň část odpočtu DPH odpovídající DPH z částky, za kterou reklamní plnění nabyly původní nabyvatelé reklamního plnění na počátku řetězce. Podle žalobkyně východisko poskytuje nález Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, týkající se zadržování nesporné části nadměrného odpočtu.
20. Z výše uvedených důvodů navrhla žalobkyně napadené rozhodnutí zrušit, jakož i dodatečné platební výměry.

### **Vyjádření žalovaného**

21. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že s ní kategoricky nesouhlasí. Odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu vytkl žalobkyni, jak koncipovala žalobu. Podle žalovaného je žaloba složena z kusých citací závěrů žalovaného, judikatury a znaleckého posudku Kreston či výpovědí svědků a samotná žalobní argumentace působí nesourodě a chaoticky. K jednotlivým žalobním bodům se odkázal na napadené rozhodnutí a navrhl žalobu zamítnout.

### **Replika žalobkyně**

22. V rámci repliky žalobkyně zopakovala svá žalobní tvrzení. Nad rámec již uvedeného doplnila, že po vydání trestních rozsudků žalovaný v rámci doměřovacího řízení na DPPO za zdaňovací období roků 2012 a 2013 seznámil žalobkyni se skutečnostmi, že provede doměření daně s ohledem na referenční cenu, čímž podle žalobkyně popřel svou úvahu, že od závěru trestních rozsudků není možné se odchýlit. Zopakovala, že trestní odsouzení není pro správce daně závazné, a to ani z hlediska důvodů doměření daně, ani co do výše daňové povinnosti.

### **Ústní jednání**

23. V rámci ústního jednání účastníci zopakovali svá stanoviska a odkázali na svá dosavadní podání.

### **Zjištění ze správního spisu**

24. Ze správního spisu soud zjistil, že s ohledem na trestní rozsudky Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 12. 2020, č. j. 49 T 3/2019-7182, a Vrchního soudu v Olomouci ze dne 24. 11. 2021, č. j. 3 To 22/2021-7325, které si správce daně opatřil, a na základě skutečností plynoucích z daňové kontroly na DPH provedené u žalobkyně za zdaňovací období měsíců října 2012 až prosince 2013, správce daně dne 22. 9. 2021 vyzval žalobkyni k podání dodatečných daňových přiznání za zdaňovací období leden 2011 až září 2012. Uplynutím lhůty k jejich podání byla zahájena doměřovací řízení za jednotlivá zdaňovací období.
25. Důvodem pro výzvu správce daně totiž byla skutečnost, že žalobkyně v řešených zdaňovacích obdobích uplatnila nárok na odpočet DPH ve výši 76 000 Kč za každé

zdaňovací období za plnění, spočívající v poskytnutí reklamního plnění a reklamních služeb od společnosti PROPAG-STORM. Nárok na odpočet DPH byl nicméně trestními soudy označen za neoprávněný.

26. Předmětem sporných plnění byla marketingová reklamní činnost poskytovaná žalobkyní společností PROPAG-STORM na základě smluv o zajištění reklamních služeb (do r. 2011), resp. rámcových smluv. Reklamní služby měly spočívat v umístění reklam na předem definovaných plochách na dohodnutých sportovních a kulturních akcích a v grafickém zpracování reklamních nápisů (log) žalobkyně do podoby umožňující jejich umístění na reklamních plochách a v LED reklamním systému podle podkladů.
27. Z trestních rozsudků pak vyplývá, že jednatel žalobkyně a samotná žalobkyně byli shledáni vinnými za zločin krácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), písm. c) trestního zákoníku. Trestní soudy dospěly k závěru že jednatel žalobkyně jménem žalobkyně, resp. žalobkyně od r. 2012, krátili daňové povinnosti (DPH, DPPO) tím, že se podíleli na řetězcích obchodních společností, ve kterých docházelo k narušení neutrality DPH a krácení DPPO. Neodvedená daň z přidané hodnoty byla vybírána u tzv. středových společností, u kterých docházelo k účelovému navýšení cen a následnému přeprodeji společnosti PROPAG-STORM, která následně poskytovala reklamní plnění a reklamní práva na sportovních, kulturních apod. akcích konečným odběratelům, včetně žalobkyně. Neodvedená DPH byla jako vratka vrácena konečným odběratelům zhruba ve výši 80 % ceny účtované koncovým odběratelům. Z trestního rozsudku taktéž vyplývá, že všichni aktéři o skutečném charakteru řetězce věděli a celý řetězec společností fungoval na základě vzájemné důvěry. Trestní soudy pak tuto strukturu označily dokonce za konspirativní.
28. Správce daně čerpal taktéž ze zprávy o daňové kontrole žalobkyně na DPH za zdaňovací období říjen 2012 až prosinec 2013. Připomněl, že v tomto období žalobkyně odebírala reklamní služby u společnosti PROPAG-STORM ve výši základu daně 380 000 Kč měsíčně. V rámci uvedené daňové kontroly identifikoval správce daně existenci podvodu na DPH, o kterém žalobkyně věděla, nebo vědět mohla z důvodu objektivních okolností, které správce daně shledal v navázání obchodní spolupráce se společností PROPAG-STORM a stanovení ceny reklamy, neověřování výhodnosti ceny reklamy, zásadním porušení smlouvy, rentabilnosti a reálném účinku nákladné reklamy, znalosti sportovního prostředí jednatelům žalobkyně a ve výpovědi statutární ředitelky firmy PROPAG-STORM popisujícím vracení části vynaložených peněžních prostředků (tzv. vratek). Správce daně rovněž poukázal na to, že výsledky řečené daňové kontroly obstály při přezkumu správními soudy. Na shodné skutkové závěry poukázal správce daně i s odkazem na daňovou kontrolu na DPPO za zdaňovací období roků 2012 a 2013.
29. Správce daně pak z výše uvedených podkladů dospěl k závěru, že se žalobkyně účastnila podvodu na DPH, o kterém věděla. Správce daně zjistil existenci řetězce společností, které byly zapojeny do reklamních služeb. Původní držitelé práv pro umístění reklam byly sportovní svazy, kluby, organizátoři sportovních a kulturních akcí. Ti přeprodávali práva společností E-Motion s.r.o., resp. RC Sport s.r.o., které tytéž práva přeprodávaly za nabývací cenu a běžnou marži dalším subjektům, středovým společností. Střed řetězce tvořilo několik společností (např. NEDYRE s.r.o., Levimexo s.r.o., AZ Advert s.r.o. ad.), které reklamní práva přeprodávaly společnosti PROPAG-STORM. K navýšení ceny pak docházelo mezi tzv. středovými společnostmi a společností PROPAG-STORM. K využití

středových společností podle správce daně docházelo pouze z důvodu dohody mezi E-MOTION, s.r.o. a PROPAG-STORM na krácení daně, to mělo spočívat v nadsazení ceny středovými společnostmi a následné nárokování tzv. vratek. Vratky měly být následně vypláceny i žalobkyni, to ve výši 80 %.

30. Správce daně shledal naplnění znaků podvodu na DPH. Jednak narušení neutrality daně, a to jednak u společnosti PROPAG-STORM (za období května 2011 až dubna 2014), tak i u středových společností. Ty buď daň z přidané hodnoty nezaplátily, nebo ji přiznaly ve zkrácené výši a následně se staly pro správce daně nekontaktními. Nestandardnosti správce daně shledal v zapojení společností sídlících na virtuálních adresách, nezveřejňování účetních závěrek, jejich nekontaktnosti, absenci zaměstnanců, jakož i následné rušení jejich registrace k DPH. V neposlední řadě, za nestandardnost považoval správce daně tzv. systém vratek, který vyplýval z trestních rozsudků a spočíval v generování cca 80-85 % ceny účtované konečným odběratelům, kterou vybíraly středové společnosti a následně docházelo k vyplácení této vratky konečným odběratelům. Objektivní okolnost svědčící o podvodném charakteru shledal správce daně v neověřování výhodnosti cen, rentabilitě a reálném účinku reklamy, poukázal na znalost sportovního prostředí a zejména výše uvedený systém vratek.
31. Správce daně tak doměřil za jednotlivá zdaňovací období žalobkyni DPH a taktéž penále. Žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům podala odvolání.
32. Žalovaný posoudil námitky žalobkyně a konstatoval, že již samotné trestní rozsudky poskytují dostatečný podklad pro doměření daně z přidané hodnoty, odvolání proto zamítl a závěry správce daně napadeným rozhodnutím potvrdil. Stran uložené povinnosti uhradit penále nicméně změnil dodatečné platební výměry tak, že od této povinnosti upustil, neboť podle jeho názoru by se jednalo o dvojí trestání.

#### Posouzení soudem

33. 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 žalované (ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
34. V první řadě se krajský soud ztotožňuje s názorem žalovaného, že koncipování žaloby by mohlo být stručnější, na což ostatně poukazyval již několikrát i Nejvyšší správní soud. Zvláště toto vyniká v rámci srovnání s napadeným rozhodnutím, které je o 15 stran kratší. Krajský soud nicméně přikročil k posouzení jednotlivých žalobních bodů, přičemž se logicky musel i bez námitek zabývat vedle nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí i případnou prekluzí práva doměřit daň.
35. Předně krajský soud neshledal, že by bylo napadené rozhodnutí jakkoliv nepřezkoumatelné. Z napadeného rozhodnutí je zjevné, jak žalovaný rozhodl, dále z něj jednoznačně vyplývají úvahy, které žalovaného k rozhodnutí vedly, jsou podepřeny zjištěními z provedených důkazů a jeho závěry jsou logické.
36. Právní ukotvení problematiky daňových podvodů na DPH v řetězci obchodníků vychází z ustálené judikatury SDEU. Stěžejními jsou pak zejména rozsudky ve věci Halifax plc a další, C 255/02, ze dne 21. 2. 2006, ve spojených věcech Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 12. 1.

2006, ve spojených věcech Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, C-439/04 a C-440/04 ze dne 6. 7. 2006 a ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11, ze dne 21. 6. 2012.

37. Daňovým podvodem se podle judikatury SDEU rozumí situace, kdy jeden z daňových subjektů v řetězci neodvede státní pokladně řádně daň (v tomto případě DPH) a další ze subjektů v témže řetězci si tuto daň odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám a za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 94/2009-156).
38. Pro závěr, že se žalobkyně vědomě účastnila podvodu na DPH tak s ohledem na výše uvedené musí být prokázáno, že (1) byl zjištěn podvod na DPH, (2) existovaly tu objektivní okolnosti, na základě kterých žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH a (3) že nepřijala dostatečná opatření, aby se účasti na podvodu vyhnula. Přičemž kroky pod body (2) a (3) je možno označit ve svém souhrnu jako vědomostní test. Smyslem a účelem vědomostního testu je vytvořit určitý filtr, který by měl sloužit k rozlišení daňových subjektů, které o existenci daňového podvodu věděli nebo vědět mohli, kterým odpočet DPH nebude přiznán, a daňové subjekty, které z objektivních důvodů o existenci podvodu vědět nemohli, a proto jim nárok na odpočet náleží.
39. Krajský soud si na tomto místě rovněž vypůjčí odkaz správce daně na stanovisko generálního advokáta SDEU ve věci spojených věcí Kittel a Recolta (C-439/04 a C-440/04), v němž poukázal na to, že varianty podvodů na DPH mohou být rozmanité a jejich limitem je pouhá představitivost osob, které ho připravují. Právě jednu z těchto neobvyklých variant shledal soud v tomto případě, jak bude vysvětleno níže.
40. Krajský soud rovněž považuje za vhodné již úvodem uvést, že v kontextu projednávané věci nelze přehlížet trestní větev celé věci, v jejímž rámci byli jednatel žalobkyně, a i samotná žalobkyně, shledáni vinnými ze zločinu krácení daně podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), písm. c) trestního zákoníku. Trestní odsouzení, resp. shledání viny, jakož i závěr o úmyslném zkrácení daně představuje z hlediska daňového řízení závazné vyřešení otázky, kterým je správce daně vázán a není oprávněn si o něm učinit vlastní úsudek. Jinak řečeno, správce daně i žalovaný byli vázáni trestními rozsudky, jak bude vysvětleno níže v rámci vypořádání žalobních námitek. Za situace, kdy trestní soudy již pravomocně rozhodly o tom, že žalobkyně je vinná z trestného činu spočívajícím mimo jiné ve zkrácení daně z přidané hodnoty za rok 2012 an., a že nárok na odpočet, který si z dotčených plnění uplatnila, je nezákonný, neposkytly daňovým orgánům jinou možnost než přistoupit k doměření daně.
41. Dalším důsledkem trestního odsouzení je pak to, že námitky žalobkyně dotýkající se samotného nároku na odpočet DPH, nemohou padat na úrodnou půdu. Přestože si je krajský soud vědom vzájemných odlišností trestního a daňového řízení, zvláště jejich rozdílného účelu, nelze podle krajského soudu přehlížet, že pojmovým znakem trestního činu je jeho protiprávnost. Ta znamená rozpornost s právním řádem jako celkem. Pokud trestní soud dospěl k závěru, že nárok na odpočet DPH za řešená zdaňovací období byl

neoprávněný (nezákonný), pak ani správce daně nemůže dospět k opačnému závěru. Za situace, kdy není účastníky zpochybněno naplnění hmotněprávních podmínek, nelze z hlediska daňového učinit jiný závěr než, že se žalobkyně vědomě účastnila obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH.

42. Z dodatečných platebních výměrů je zjevné, že správce daně se striktně držel zkoumaní kritérií daňového podvodu, jak je vymezuje judikatura správních soudů, ačkoliv trestní odsouzení poskytuje dostatečný podklad pro závěr, že se žalobkyně vědomě zapojila do daňového podvodu.
43. V rámci prvního kroku, tj. zjištění existence podvodu na DPH dospěl správce daně k závěru, že k došlo k narušení neutrality DPH, a to za podezřelých okolností, které správce daně identifikoval u tzv. středových společností a v systému vratek. Středové společnosti řádně neplnily své zákonné povinnosti (nezveřejňovaly účetní závěrky, nepodávaly daňová přiznání), pro porušení povinností jim byla rušena registrace k DPH, pro správce daně se staly nekontaktními, protože nebylo možné ověřit plnění jejich daňových povinností a mnohdy vykazovaly vysoké nedoplatky na daňových účtech. Jako statutární orgán u nich působily osoby v postavení „bílých koní“. V rámci předprodeje reklamních práv u těchto společností došlo k několikanásobnému navýšení ceny reklamního plnění oproti jeho pořizovací ceně na počátku řetězce. Úloha středových společností byla zjevná, tj. navýšit cenu reklamního plnění, znemožnit správné zjištění daně a z neodvedené daně generovat vratky, jež byly následně vypláceny konečným odběratelům, a příp. část rovněž dalším osobám. Tento skutkový stav plně podporují pravomocné trestní rozsudky, na něž pro dokreslení poukázal i žalovaný, a s uvedeným posouzením se ztotožňuje i krajský soud.
44. V rámci zbývajících dvou kroků se již zkoumá vědomost o podvodu. Přičemž se v podstatě poměřují objektivní (podezřelé) okolnosti, kterých si mohl daňový subjekt být při vynaložení dostatečného úsilí vědom, oproti opatřením, které daňový subjekt přijal, aby se účasti na podvodu vyhnul. V projednávaném případě však nemůže být řeč o tom, že by žalobkyně o podvodném charakteru řetězce nevěděla. V opačném případě by totiž trestní soudy nemohly dospět k závěru, že je žalobkyně odpovědná za zločin kráčení daně. Pro trestní odpovědnost je totiž vyžadováno úmyslné zavinění. Již jen z toho důvodu je naplnění druhého kroku, tj. vědomost o podvodu naplněna, na což správně poukazovaly orgány obou stupňů.
45. Prvostupňový správce daně zjišťoval objektivní okolnosti, ačkoliv to v posuzované věci bylo nadbytečné, protože v zásadě postačovalo trestní odsouzení. To je však dáno specifičností celé věci. Zatímco v případě „běžných“ podvodů na DPH dochází ke zjišťování podvodu zpravidla nejprve v daňovém řízení, v projednávané věci se situace obrací. V prvně nastíněném případě je to správce daně, kdo primárně rozkrývá podvod pomocí tříkrokového testu, přičemž vědomou účast daňového subjektu na podvodu nasvědčují objektivní okolnosti, v případě žalobkyně o vědomosti svědčí již samo trestní odsouzení. Není výjimkou, že daňový subjekt přijde k podvodu nevědomky za přispění nedostatečné obezřetnosti a své lehkovážnosti, v případě žalobkyně o tomto není a nemůže být řeč. Její jednatel totiž o fungování řetězce věděl, a i s tímto vědomím do něj žalobkyni zapojil.

*Námítka prekluze práva stanovit daň*

46. Jako v pořadí první námitkou se soud zabýval důvodností námítky žalobkyně, že jí nebylo možné doměřit daň za jednotlivá zdaňovací období roku 2011, neboť za toto období nebyla

shledána trestně odpovědnou.

47. Podle § 148 odst. 6 daňového řádu *v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.*
48. Žalobkyně svou žalobní námitkou činí sporným to, zda je možné aplikovat citované ustanovení prolamující prekluzi práva stanovit daň i pro situaci, kdy se trestní odsouzení v rozsahu týkajícím se zdaňovacích období leden až prosinec 2011 netýká daňového subjektu, ale jejího jednatele.
49. Obsahově shodnou námitkou se zabýval již žalovaný v odst. 15, resp. 28 an. napadeného rozhodnutí a soud se s jeho vypořádáním ztotožňuje.
50. Žalovaný uzavřel, že prolomení prekluzivní lhůty není na překážku situace, kdy odsouzeným subjektem (ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2011) byl jednatel žalobkyně. Jednání, za něž byl jednatel žalobkyně odsouzen, je podle žalovaného přičitatelné žalobkyni, neboť bylo činěno jejím jménem. Žalovaný rovněž námitku žalobkyně vypořádal odkazem na důvodovou zprávu k novele daňového řádu provedené zákonem č. 267/2014 Sb., byť neúčinného v době řešených zdaňovacích období, konkrétně k ust. § 148 odst. 4 písm. c) daňového řádu, které se rovněž zabývá vztahem daňového a trestního řízení a kde je mj. uvedeno, že: *„Trestní stíhání nutně nemusí být vedeno proti daňovému subjektu, o jehož daňovou povinnost se ve smyslu daňových zákonů jedná. Rozhodným parametrem je zde skutečnost, že je vedeno trestní stíhání týkající se konkrétní daně. (...) Je přitom irelevantní, zda trestní stíhání je vedeno vůči daňovému subjektu nebo jiné osobě, byť nejčastější případ bude právě situace, kdy půjde o daňový subjekt. Potřeba nevázat účinky daného ustanovení pouze na případy trestního stíhání daňového subjektu může být dána typicky u daňových subjektů – právnických osob, kdy trestní stíhání je vedeno pouze vůči konkrétní fyzické osobě, která stála za krácením daně.“*
51. K tomu soud dodává následující. V první řadě, výše citované ustanovení daňového řádu nestanovuje, že by pro prolomení prekluzivní lhůty bylo nezbytné trestní odsouzení daňového subjektu. Naopak citované ustanovení akcentuje jako středobod samotné jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu. To podporuje i recentní judikatura Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek ze dne 10. 2. 2025, č. j. 9 Afs 139/2024 – 65: *„Z textu § 148 odst. 6 daňového řádu neplyne, že dopadá výlučně na situace, kdy je pachatelem daňového trestného činu pouze daňový subjekt, kterému byla daň doměřena platebním výměrem. Podstatná je souvislost daňového trestného činu se stanovenou daňovou povinností, což dovodil (mimo jiné) za pomoci systematického výkladu NSS v rozsudku č. j. 10 Afs 4/2024-38.“* Závěr z toho plynoucí je pak zjevný, totiž, že na základě řečeného ustanovení je možné stanovit daň i subjektu odlišnému od toho, který byl pravomocným trestním rozsudkem shledán vinným. Za tohoto stavu nelze přisvědčit žalobkyni, že bez jejího odsouzení ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2011 nelze aplikovat § 148 odst. 6 daňového řádu a daň doměřit.
52. Soud navíc považuje za nutné připomenout, z jakých důvodů nepřikročily trestní soudy k odsouzení žalobkyně za zkrácení daně za jednotlivá zdaňovací období roku 2011. Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim (dále „ZTOPO“) nabyl účinnosti až od 1. 1. 2012. V souladu s principem zákazu retroaktivity nebylo možné

sankcionovat právnické osoby zpětně za jednání, která byla spáchána před účinností ZTOPO. To pak vysvětluje, z jakého důvodu nebylo možné sankcionovat žalobkyni v trestním řízení za skutky, které se staly před rokem 2012. Že však absence trestní odpovědnosti nebrání doměření daně daňovému subjektu, za nějž jednal jeho jednatel, pak aproboval (byť v odlišné věci) např. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 6. 2016, č. j. 10 Afs 54/2015-51, na který žalovaný rovněž poukazoval.

53. Krajský soud tak uzavírá, že námitka prekluze práva stanovit daň za zdaňovací období roku 2011 je nedůvodná.

*Zjednodušené a nepřezkoumatelné odůvodnění doměření daně odkazem na trestní rozsudek*

54. Další soubor žalobních námitek žalobkyně směřovala vůči zjednodušenému a nepřezkoumatelnému odůvodnění doměření daně odkazem na trestní rozsudek. Žalobkyně totiž poukazovala, že z ustanovení § 148 odst. 6 daňového řádu vyplývá možnost prolomení prekluzivní lhůty, nikoliv však, že pro účely doměření daně postačí odkázat na trestněprávní rozhodnutí.
55. K tomu úvodem soud dodává, že mezi stranami není sporné, zda trestní rozsudek může být důkazem v daňovém řízení. Sporným nicméně mezi stranami zůstává to, do jaké míry může postavit správce daně své rozhodnutí na takovém rozsudku.
56. Krajský soud souhlasí se žalobkyní, že § 148 odst. 6 daňového řádu se týká toliko běhu lhůty pro stanovení daně a že z uvedeného ustanovení neplyne ničeho dalšího k dokazování. Nicméně pokud žalobkyně namítá, že žalovaný nekriticky přejímá závěry trestních soudů, ve své podstatě svou námitku směřuje spíše proti závaznosti trestního rozsudku.
57. Podle § 99 odst. 1 daňového řádu *vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. Může také dát podnět příslušnému orgánu veřejné moci k zahájení řízení nebo vyzvat daňový subjekt, popřípadě jinou osobu zúčastněnou na správě daní, aby podala žádost o zahájení řízení před příslušným orgánem veřejné moci ve lhůtě, kterou správce daně určí. Podle odst. 2 téhož ustanovení správce daně si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani o otázkách osobního stavu.*
58. Podle § 52 odst. 2 věty první s. ř. s. *soud je vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, jakož i rozhodnutím soudu o osobním stavu.*
59. Z citovaného ustanovení vyplývá, že správce daně je vázán rozhodnutím o předběžné otázce, o níž již pravomocně rozhodl orgán veřejné moci. Odst. 2 pak dodává, že v otázce, zda byl spáchán trestný čin, přestupek nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá si správce daně učinit vlastní úsudek nemůže. Stejně závěry stran závaznosti trestního rozsudku plynou i pro správní soudy.
60. Jak dovodil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017-30: *„Správní soud je v souladu s § 52 odst. 2 s. ř. s. vázán výrokem rozsudku trestního soudu o vině jako celku, a to v části skutkové i právní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2015, č. j. 6 As 173/2014 – 186). Správce daně je dle § 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, vázán posouzením otázky, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci. Za takové rozhodnutí je třeba nepochybně považovat i pravomocné rozhodnutí soudu v trestním řízení o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal*

(rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014 – 204).“ (pozn. zvýraznění provedeno soudem)

61. V jiném řízení pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „pokud byla tato otázka vyřešena v trestním řízení, které splňuje ty nejpřísnější požadavky kladené ústavním pořádkem na vedení řízení před orgány veřejné moci z hlediska práv dotčené osoby, nelze v daňovém řízení tvrdit, že skutková situace dané věci byla jiná. Toto rozhodnutí trestního soudu tak představuje rozhodnutí o předběžné otázce, jímž je správce daně vázán – srov. ustanovení § 99 daňového řádu.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017-31)
62. K závaznosti pravomocného rozsudku v trestním řízení v rámci daňového řízení se Nejvyšší správní soud vyjádřil rovněž v rozsudku č. j. 10 Afs 54/2015-51 ze dne 16. 6. 2016, kdy vyslovil závěr, že pokud se jedná o skutkově shodnou věc, „v daňovém řízení nelze na základě použití jakýchkoliv důkazů či výkladů dospět k jinému závěru, než jaký byl ohledně tohoto plnění vysloven v pravomocném trestním rozsudku.“ „Vzhledem k tomu, že v trestním řízení byly zkoumány totožné skutečnosti (...) a byl přijat pravomocný závěr, že uplatněním tohoto nároku naplnil jednatel stěžovatele znaky trestného činu, daňové řízení nemohlo být ukončeno přiznáním takového nároku.“
63. Již samotná námitka žalobkyně, že k doměření daně v jejím případě došlo pouze na základě trestních rozsudků je nesprávná. V této souvislosti soud podotýká, že z hlediska soudního přezkumu tvoří rozhodnutí správních orgánů I. a II. stupně jeden celek. Tato zásada znamená, že řízení představuje jeden celek až do vydání rozhodnutí a pojímá se dohromady (ve svém komplexu). Jako jeden celek jsou vnímána též všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení (srov. např. rozsudek ze dne 15. 3. 2017, č. j. 5 Azs 270/2016-39). Správce daně nepostavil dodatečné platební výměry pouze na trestním odsouzení, ale celou věc posoudil komplexně, i za užití zprávy o daňové kontrole za pozdější období, a to nejen co se týče kontroly na DPH, ale i daně z příjmů právnických osob. Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí pouze doplnil, že nebylo třeba vést další dokazování a daň bylo možné stanovit pouze na základě trestních rozsudků Krajského soudu v Ostravě a Vrchního soudu v Olomouci, které dospěly k závěru, že žalobkyně (od r. 2012) a její jednatel se dopustili trestného činu krácení daně podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), písm. c) trestního zákoníku, spočívající ve zkrácení daňových povinností na DPH i DPPO. Ke krácení daně docházelo právě v řetězcích týkajících se reklamního plnění, které žalobkyně odebírala od společnosti PROPAG-STORM. Ve vztahu k právě projednávané věci je pak nutné doplnit, že trestní soud ve skutkové větě výrokové části rozsudku uzavřel, že jednatel žalobkyně, potažmo žalobkyně samotná od r. 2012, za jednotlivá zdaňovací období ledna 2011 až září 2012 zkrátily DPH, když neoprávněně uplatnili za každé z uvedených zdaňovacích období odpočet na DPH ve výši 76 000 Kč měsíčně (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 12. 2020, č. j. 49 T 3/2019-7182). Byť ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2011 byl shledán vinný toliko jednatel žalobkyně, bylo tomu ve vztahu ke krácení daňové povinnosti žalobkyně.
64. Výroková část rozsudku je přitom závazná pro všechny další orgány veřejné moci. Právě z těchto důvodů tak není možné přisvědčit námitce žalobkyně, že trestní odsouzení samo o sobě nepostačuje k doměření daně. V tomto je zcela příležitý odkaz žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 28. 1. 2019, sp. zn. 52 Af 36/2017: „Zmíněným trestným činem v důsledku zkrácení DPH a neoprávněného vylákání nadměrného odpočtu u žalobkyně byla způsobena škoda v celkové výši...a zároveň bylo

*konstatováno, že se žalobci pokusili o neoprávněné vylákání nadměrného odpočtu DPH... K tomu krajský soud nemá co dodat, snad jen to, že by bylo již absurdní přezkoumávat závěry žalovaného v mezích žalobních bodů, které se týkají obhajoby nároku žalobce na odpočet DPH, když tento návrh žalobkyně je podložen trestnou činností zmíněných osob...“ „V dané věci se zmíněná společnost, tedy žalobce, nepochybně obohatila, a to na úkor státu, když mu způsobila výše uvedenou škodu v souvislosti s uvedenou trestnou činností zmíněných osob... Bylo by pak absurdní, aby se žalobkyně domohla v tomto soudním řízení, respektive v daňovém řízení, aby zmíněný nárok, získaný trestnou činností, jí byl v rozporu s uvedenými závěry vyslovenými v trestních věcech uznán a prostředky získané z trestné činnosti by byly této společnosti ponechány.“* K tomuto závěru nemá krajský soud snad nic co dodat.

65. Pokud tedy žalobkyně poukazovala na to, že žalovaný postavil nekriticky doměření daně toliko na trestním odsouzení a jeho závěry jsou nedostatečné a nepřezkoumatelné, pak s tímto názorem se krajský soud neztotožňuje. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakého důvodu byla žalobkyni doměřena daň, proč nebyl nárok na odpočet oprávněný, jakož i rozhodné skutečnosti, v nichž žalovaný spatřoval podvod na DPH. Shodné se dá uvést i o dodatečných platebních výměrech, které napadené rozhodnutí přezkoumalo.
66. Žalobkyně se tak svou žalobní argumentací snaží *de facto* zvrátit závěry trestního rozsudku, když tvrdí, že okolnosti zjištěné trestním soudem jsou nesprávné. Závěry trestního soudu jsou nicméně s ohledem na výše uvedenou judikaturu závazné jak pro správce daně, tak i pro správní soudy. V tom se situace liší oproti žalobkyni odkazovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2021, č. j. 3 Afs 27/2020-48, kde správce daně odůvodnil své rozhodnutí usnesením o zahájení trestního stíhání, jehož důkazní síla a z toho plynoucí využitelnost je diametrálně jiná.
67. Krajský soud tak uzavírá, že s ohledem na výše uvedené a citovanou judikaturu nebyl žalovaný, a není ani nyní krajský soud, oprávněn jakkoliv přezkoumávat závěr o neoprávněném uplatnění odpočtů na DPH, jak jej shledaly trestní soudy. Vyřešení této otázky je pro soud závazné. Proto nelze než žalobkyni odkázat na to, že svou argumentaci stran této otázky měla směřovat do trestního řízení.
68. Co se týče konkrétních namítaných rozporů, na které poukazovala žalobkyně, pak s těmito se soud neztotožňuje a dodává, že jsou buď účelově převráceny, nebo se mýjí s důvody napadeného rozhodnutí.
69. Pokud žalobkyně argumentovala tím, že v rámci doměřovacího řízení na DPPO dospěl žalovaný k tomu, že referenční ceny byly pouze nepatrně nižší (řádově o desítky procent), přesto žalovaný dospěl v rámci doměření DPH k tomu, že cena byla navýšena 10násobně, pak se žalobkyně dopouští dezinterpretování závěrů správce daně, resp. žalovaného. Pokud daňové orgány uváděly, že cena byla několikanásobně navýšena, pak tím bylo nepochybně myšleno navýšení fakturované ceny v rámci obchodního řetězce, nikoliv snad 10násobné nadhodnocení ceny v porovnání s referenčními cenami. Podstatnější je nicméně skutečnost, že referenční cena, resp. její posouzení, nemá v případě doměření daně z důvodu účasti na daňovém podvodu relevanci (tím soud nezpochybňuje, že nadhodnocení ceny může obecně představovat jednu z objektivních okolností).
70. Ze stejných důvodů se s důvody napadeného rozhodnutí mýjí i námitka rozporu se znaleckými posudky k určení obvyklé ceny. Soud znovu připomíná, že z hlediska důvodu doměření daně není obvyklost ceny relevantní a nebyl důvod provádět důkaz znaleckým

posudkem, který si nechala žalobkyně vypracovat.

71. V neposlední řadě žalobkyně v rámci námitky zjednodušených a nepřezkoumatelných úvah zpochybňovala, že se účastnila systému vratek. Žalovaný, stejně jako trestní soudy, podle ní vycházeli z nesprávného předpokladu, že všichni odběratelé žalobkyně byli zapojeni do systému vratek, dopustili se proto paušalizujícího závěru.
72. Ani s touto námitkou se soud neztotožňuje. Podle soudu je až absurdní, pokud žalobkyně navzdory odsuzujícímu trestnímu rozsudku, který uzavřel, že jednatel žalobkyně, resp. žalobkyně samotná, krátili DPH mimo jiné v časově shodných obdobích a v rámci shodných transakcí s právě projednávanou věcí a že se žalobkyně systému vratek vědomě účastnila, v právě projednávané věci namítá, že tomu tak nebylo. Závěr trestního soudu je závazný jak pro žalovaného, tak pro správní soud. Otázka, zda se systému vratek účastnily i jiné subjekty je tak zcela irrelevantní za situace, kdy je tu pravomocný rozsudek usvědčující žalobkyni z opaku. Z těchto důvodů soud neprovedl ani důkazní návrhy žalobkyně vztahující se k této námitce.

#### *Námitka neprokázání účasti na daňovém podvodu*

73. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný nesprávně vyvodil její vědomou účast na daňovém podvodu. Co se týče této námitky, pak ani v této nemůže soud žalobkyni přisvědčit.
74. V rámci námitek proti zjištěným objektivním okolnostem se žalobkyně snažila o vytržení jednotlivých okolností z kontextu a jejich následné rozbití. Nicméně veškeré okolnosti nelze vnímat izolovaně, ale jako ucelený celek.
75. O vědomé účasti žalobkyně svědčí právě zmíněné trestní řízení, které pro žalobkyni a jejího jednatele skončilo pravomocným odsuzujícím rozsudkem, jehož výrok je závazný pro správce daně i pro správní soud. V trestním řízení, z něhož čerpalo i napadené rozhodnutí, bylo detailně popsáno fungování řetězce, všech zúčastněných aktérů i jeho skutečný význam. Pravomocným vyřešením otázky viny žalobkyně byla s konečnou platností vyřešena právě i její vědomost o protiprávním fungování celého řetězce. Byť ve vztahu k části řešených zdaňovacích období (jednotlivá zdaňovací období roku 2011) nebyla žalobkyně odsouzena, nemění to nic na skutečnosti, že trestní rozsudek se týkal daňových povinností žalobkyně a oprávněnosti jejich odpočtů. Jak již soud výše uvedl, jednání jednatele žalobkyně je přičitatelné jí samotné, neboť bylo činěno jejím jménem a v rámci její činnosti. V projednávaném případě nemůže být řeč o tom, že by žalobkyně o podvodném charakteru řetězce nevěděla. V opačném případě by totiž trestní soudy nemohly dospět k závěru, že je žalobkyně odpovědná za zločin kráčení daně. Pro trestní odpovědnost je totiž vyžadováno úmyslné zavinění (srov. § 13 odst. 2 trestního zákoníku). Již jen z toho důvodu je naplnění druhého kroku, tj. vědomost o podvodu naplněna, na což správně poukázal žalovaný. Zjištěné objektivní skutečnosti pak jen dotvářejí celý obraz, že obchodní vztah navázaný se společností PROPAG-STORM nebyl standardním obchodním vztahem.
76. V této konkrétní situaci se nemůže žalobkyně dovolávat ani přijatých opatření. Jak dovodil Nejvyšší soud např. v rozsudku ze dne 29. 11. 2023, čj. 8 Afs 80/2021-186: *„Daňové orgány jsou obecně při posuzování účasti daňového subjektu na podvodu na DPH povinny zkoumat, zda přijal preventivní opatření k zamezení účasti na podvodu. Jestliže se však podvodu na DPH spočívajícím v uplatnění (neoprávněného) nároku na odpočet účastnil daňový subjekt vědomě, nemůže být v dobré víře, a je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na takovém podvodu (rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2023, čj. 8 Afs*

174/2021-64, bod 17).“

77. Žalovaný i prvostupňový správce daně správně uzavřely, že žalobkyně se účastnila řetězce zasaženého podvodem na DPH, o němž věděla. Tato námitka je tedy nedůvodná.

*Vadnost posudku společnosti A-Consult plus, spol. s r.o.*

78. Nedůvodnou je i námitka o vadnosti posudku společnosti A-Consult plus, spol. s r.o., neboť stanovení obvyklé ceny, které napadá žalobkyně, nebylo pro žalovaného relevantní a míjí se se tak s důvody napadeného rozhodnutí. Mimo to, samotné napadené rozhodnutí s uvedeným posudkem vůbec nepracuje a soudu tak není zřejmé, jakým způsobem by jeho závěry měly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
79. Rozhodujícími skutečnostmi pro rozhodnutí o tom, že se žalobkyně vědomě účastnila podvodu na DPH, a proto jí není možné přiznat nárok na odpočet DPH, jsou, že (1) byl zjištěn podvod na DPH, (2) existovaly tu objektivní okolnosti, na základě kterých žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH a (3) že nepřijala dostatečná opatření, aby se účasti na podvodu vyhnula.
80. Stěžejním důkazem pro doměření daně byly v právě projednávaném případě trestní rozsudky, které se se závěry znaleckých posudků vypořádaly. V projednávaném případě bylo zjištěno, že k narušení neutrality DPH došlo, a že se nejednalo o pouhé podnikatelské selhání (k tomu srov. systém vratek a jejich generování). Žalobkyně, resp. její jednatel o podvodu na DPH věděli, což potvrzují trestní rozsudky, z nichž vyplývá závěr o vědomém krácení daně. V žádném kroku není a nebylo rozhodující kritérium obvyklé ceny, byť právě neracionální navyšování ceny v řetězci typicky bývá jednou z podezřelých okolností svědčících o podvodu, popř. vysoká cena vymykající se obvyklé výši může představovat jednu z objektivních okolností. Nad rámec pak krajský soud doplňuje, že obecně není vyloučeno, aby k podvodu na DPH došlo i při zachování obvyklé ceny v řetězci.
81. Žalobkyní odkazované rozsudky správních soudů pak nejsou podle krajského soudu přiléhavé. Rozsudek zdejšího soudu ze dne 4. 3. 2020, č. j. 25 Af 47/2019-67, který se sice týkal žalobkyně, avšak daně z příjmů právnických osob, akcentoval nesprávnost zjišťování ceny obvyklé ze strany žalovaného, který chtěl doměřit daň z příjmů z důvodu existence jinak spojených osob. Pro takové posouzení je zjišťování obvyklé ceny klíčové pro správné doměření daně. V právě projednávané věci však obvyklost ceny není stěžejním pro závěr žalovaného, jak bylo vysvětleno v předchozím odstavci. Co se týče rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 7. 2019, č. j. 29 Af 26/2017-109, pak ani ten není na právě projednávanou věc přiléhavý. Obvyklost ceny v tam projednávané věci byla relevantní z důvodu, že údajné cenové nadhodnocení mělo představovat objektivní okolnost v rámci vědomostního testu. Obvyklost ceny však v právě projednávaném případě není s ohledem na trestní odsouzení a vědomou účast žalobkyně na podvodu relevantní.
82. Pokud žalobkyně dále namítala, že zpracovatelé posudku samotní nebyli soudními znalci, pak ani této námitce nemůže soud přisvědčit. V prvé řadě, i pro tuto námitku platí shora uvedené, tzn. že cena obvyklá není pro posouzení podvodu na DPH relevantní, proto by ani případná vada posudku neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Námitka ale není důvodná sama o sobě. Na shodnou námitku odpověděl již Vrchní soud v Olomouci v odst. 56 svého rozsudku: „Fakt, že se v rámci znaleckého ústavu na zkoumání a vypracování posudku podílí fyzická osoba, která není zapsaná jako znalec pro příslušné odvětví, jež je zkoumáním dotčeno, není pro relevantnost a použitelnost znaleckého zkoumání podstatná. Právě fakt, že

*zpracovatelem je ústav jako takový, který musí naplnit podmínky, které na něj klade zákonodárce k zapsání do příslušného rejstříku, opravňuje učinit závěr, že takovýto ústav je garantem odbornosti nejen vlastní činnosti jako takové, ale též osob, které jej tvoří a fakticky vykonávají znaleckou činnost.“ S tímto vypořádáním se ztotožňuje i krajský soud.*

83. Soud tak uzavírá, že ani tato námitka není důvodná.

*Námitka neprokázání chybějící daně*

84. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný neprokázal existenci chybějící daně s odkazem na zrušující rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 8. 2019, č. j. 25 Af 61/2018 – 102, ve věci KADAMO.
85. Odkazovaný rozsudek se týkal, stejně jako právě projednávaná věc, neuznání odpočtu na DPH z důvodu účasti v řetězci zasaženém podvodem na DPH. Tehdejší žalobce (KADAMO) rovněž nakoupil reklamní plnění od společnosti PROPAG-STORM, které správce daně doměřil DPH z důvodu neprokázání hmotněprávních podmínek na odpočet. Krajský soud v tehdejší věci dospěl k závěru, že *„pouze v případě, že následkem neuhrazené daně pro neuznaný odpočet došlo podvodně ke vzniku výhody na straně žalobce a žalobce o tom věděl nebo vědět měl, a za tuto daň jako podvodník odpovídá. Bylo-li u žalobce zjištěno, že důvod pro doměření daně u společnosti Propag zde ve skutečnosti není, neboť skutkový děj zde správce daně a žalovaný zjistili jinak, než se to (ne)podařilo správci daně společnosti Propag, pak závěr o tom, že právě zde je chybějící daň, která je základním kamene podvodu, nemůže dále obstát, protože řečeno trestněprávní terminologií byla porušena jednota skutku.“*
86. Žalobkyní dovolávaný rozsudek byl nicméně zrušen Nejvyšším správním soudem ze dne 15. 10. 2021, č. j. 3 Afs 328/2019-70, a to právě i z důvodu, kterého se aktuálně dovolává žalobkyně. Nejvyšší správní soud uvedl, že *„podobně jako ve věci ExaSoft i v nyní projednávané věci však žalovaný neustal na určení chybějící daně u společnosti Propag, avšak též uvedl, že tato daň nebyla odvedena u (nyní nekontaktních) středových článků řetězce. V rozsudku NSS ve věci ExaSoft k tomu soud dodal, že „[k]rajský soud [v rozsudku KS ve věci ExaSoft – pozn. NSS] s ohledem na zjištění správce daně podrobně popsána ve zprávě o daňové kontrole identifikoval chybějící daň u tzv. středových společností (dodavatelů společnosti PROPAG-STORM), u nichž docházelo ke skokovému navýšení ceny plnění, aniž by k němu byla přidána jakákoli hodnota, a které přiznaly a odvedly daň řádově nižší, než jaký u nich byl skutečný rozdíl mezi DPH na výstupu a na vstupu (v podrobnostech viz body 33 – 36 napadeného rozsudku). Tyto závěry stěžovatelka [zde společnost ExaSoft Czech a.s. – pozn. NSS] nijak nezpochybnila, pouze namítala, že žalovaný nesprávně identifikoval chybějící daň u společnosti PROPAG-STORM, avšak zcela pominula, že v tomto dílčím bodě jí dal krajský soud za pravdu (zejména bod 41 napadeného rozsudku). To však nic nemění na závěru, že stěžovatelka byla zapojena do řetězce, v němž došlo k daňovému úniku, přičemž není podstatné, že se tak stalo na vzdálenějších člancích dodavatelského řetězce (obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. prosince 2020 č. j. 6 Afs 154/2020 - 47).“ A následně dodal, že „krajský soud v nyní přezkoumávaném rozsudku pochybil, pokud z izolovaného tvrzení, že žalovaný spatřuje chybějící daň u společnosti Propag, dovodil nezákonnost jeho rozhodnutí. Postačuje totiž, že orgány daňové správy správně identifikovaly řetězec společností, jímž procházely reklamní služby, které nakonec žalobkyně pořídila od společnosti Propag.“*
87. I v právě projednávané věci žalobkyně poukazovala na chybějící daň u společnosti PROPAG-STORM, resp. toho, že v této chybějící dani nelze spatřovat podvodný charakter

řetězce. Zcela však přehlíží jednak závěry žalovaného, resp. správce daně, který v rámci zkoumání existence podvodu slovy Nejvyššího správního soudu neustal na určení chybějící daně u společnosti PROPAG-STORM, ale narušení neutrality DPH dovedl i ve vztahu ke středovým společnostem. Taktéž nelze přehlížet, že k dříve řešeným věcem přistoupila další skutečnost v podobě trestního odsouzení, na kterou žalovaný správně poukázal. Ve skutkové větě trestní soud uvedl, že „u středových společností docházelo k navýšení ceny reklamních služeb a následnému neodvedení DPH ve výši odpovídající navýšení ceny reklamy, kdy daňová přiznání k DPH těchto společností buď nebyla podávána nebo byla podávána ve zkreslené podobě.“ Jak bylo vysloveno výše, pravomocné rozhodnutí soudu o spáchání trestného činu představuje závazné vyřešení otázky, kterou byl žalovaný vázán. S ohledem na to, že existence podvodu byla dovozena i v rámci středových společností a proti těmto závěrům žalobkyně nebrojila, není ani tato námitka důvodná.

#### *Přiznání alespoň části odpočtu*

88. Poslední námitkou pak bylo, že jí žalovaný měl uznat alespoň část odpočtu s odkazem na náleze Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18.
89. Krajský soud se neztotožnil ani s touto námitkou. Předně krajský soud uvádí, že odkazovaný náleze je nepřiléhavý, neboť se týkal odlišné situace. Stěžejním důvodem je nicméně skutečnost, že pakliže byl ze strany žalovaného shledán podvod na DPH, o kterém žalobkyně věděla, není možné jí uznat nárok na, byť částečný, odpočet. Shodnou námitkou se již zabýval Nejvyšší správní soud ve věci žalobkyně v rozsudku ze dne 28. 3. 2023, č. j. 10 Afs 120/2020 – 118, kde konstatoval, že „námitky v tomto směru nemohou být důvodné. K tomu odkazuje na závěry z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, Finanzamt M, v němž SDEU dovedl, že osobě povinné k dani musí být nárok na odpočet DPH odepřen v plném rozsahu, pokud se prokáže, že tato osoba věděla nebo měla vědět, že se porušením určitého zboží či služeb účastní plnění zasaženého únikem na DPH, a to i když z něj nemá sama žádný prospěch (body 35 a 38). V návaznosti na citovaný text NSS v nedávném rozsudku ze dne 19. 1. 2023, čj. 1 Afs 101/2021-42, jednoznačně uzavřel, že „nelze připustit ani částečné uznání nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého daňovým podvodem“ (bod 26).“ S ohledem na to, že jediná odlišnost obou věcí, citované a právě projednávané, je odlišné zdaňovací období, nemá krajský soud co doplnit. Ani tato námitka tak nebyla důvodná.

#### **VII. Závěr a náklady řízení**

90. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
91. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 12. března 2025

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu