ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Ondřeje Bartoše ve věci

žalobce: **MELICHAR CZ s. r. o.**,
se sídlem v Úpici, Dr. Teuchmanna,
zastoupen korporací UNTAX, s. r. o.,
se sídlem v Praze 10, U Továren 256/14

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
se sídlem v Brně, Masarykova 42//31

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. září 2024, č.j. 27165/24/5300-22441-712084,

takto:

I. **Žaloba se zamítá.**

II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a 11 dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty vydaných dne 20. 11. 2019 potvrdil.

I. Předmět řízení

2. Dne 20. 11. 2017 zahájil Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně") u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (dále také „DPH") mj. za zdaňovací období duben až prosinec 2016 a červenec a srpen 2017 v rozsahu namátkové kontroly všech skutečností týkajících se uplatněných odpočtů daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění vyplývajících z uzavřené smlouvy o zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu pro všechna uvedená zdaňovací období. Daňová kontrola byla ukončena dne 14. 11. 2019. Správce daně žalobci neuznal nárok na odpočet daně z daňových dokladů přijatých od společnosti Spencer life Media, s.r.o., neboť dle názoru správce daně žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že se účastnil plnění zasažených daňovým podvodem. Proti dodatečným platebním výměrům na DPH podal žalobce odvolání. Žalovaný dospěl v odvolacím řízení k odlišnému právnímu názoru než správce daně, a konstatoval, že nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH"). Žalobce byl s tímto odlišným právním názorem seznámen (viz seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení č. j. 16067/21/5300-22441-712084 ze dne 28. 4. 2021) a zareagoval na něj podáním ze dne 7. 6. 2021.
3. Žalovaný svým rozhodnutím č. j. 27786/21/5300-22441-712084 ze dne 20. 7. 2021 odvolání žalobce zamítl, neboť neprokázal přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce bránil žalobou, kterou zdejší soud posoudil jako nedůvodnou (viz rozsudek č. j. 31 Af 29/2021-91 ze dne 20. 7. 2022). Žalobce podal dále kasační stížnost, o které Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že rozsudek zdejšího soudu i rozhodnutí o odvolání zrušil (rozsudek ze dne 16. 8. 2023, č.j. 1 Afs 212/2022 – 79).
4. Žalovaný následně dle ust. 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád") přistoupil k doplnění odvolacího řízení a s výsledky doplnění žalobce seznámil písemností č. j. 11061/24/5300-22441-712084 ze dne 2. 4. 2024. V reakci na seznámení podáním zaevidovaným dne 31. 5. 2024 žalobce navrhoval provedení opakované svědecké výpovědi pana L. E., ta byla provedena dne 11. 7. 2024 a s jejím hodnocením byl žalobce seznámen dne 15. 7. 2024. Žalobce na toto seznámení reagoval dne 30. 7. 2024 písemným podáním.
5. Napadeným rozhodnutím následně žalovaný dle ust. § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání žalobce zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil, když dospěl k závěru, že žalobci nelze přiznat nárok na odpočet daně z přijatých daňových dokladů od dodavatele Spencer life Media s. r. o., neboť žalobce minimálně vědět mohl a měl o svém zapojení do podvodu na DPH.

II. Žalobní tvrzení

A/ Důvody nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí:

6. Podle žalobce žalovaný při aplikaci judikatury Nejvyššího správního soudu porušil princip zákazu retroaktivity, čímž způsobil nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Při aplikaci právních norem jsou státní orgány povinny respektovat princip zákazu retroaktivity, tzn. zákazu zpětné účinnosti právních norem, jak vyplývá z nálezu Ústavního soudu dne 13. 6. 2022 pod sp. zn. III. ÚS 611/01. Jelikož při rozhodování o odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu judikatura Nejvyššího správního soudu představuje v materiálním smyslu právní normu, podle žalobkyně se princip zákazu retroaktivity nutně musí vztahovat i na aplikace této judikatury. Žalovaný v dané věci zákaz retroaktivity nerespektoval, neboť v žalobou napadeném rozhodnutí učinil žalobce zodpovědným za právní jednání obchodní

korporace VIDAL TECHNOLOGY s.r.o., které v době, kdy se toto jednání událo, judikaturou Nejvyššího správního soudu vůbec za podvod na DPH považováno nebylo. Právní posouzení jednání obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY s.r.o., jakožto podvodu na DPH, žalovaný opírá o judikaturu Nejvyšší správního soudu. Dle názoru žalovaného tedy není zapotřebí přesně prokázat podvod na DPH, je však nutné shromáždit takový soubor důkazů, na jejichž podkladě je možné konstatovat důvodnou domněnku existence daňového podvodu (srov. rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, ze dne 28. 5. 2021, č. j. 6 Afs 204/2020-43, nebo ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79).

7. Žalobce upozornil, že poslední zdaňovací období, za které mu byla DPH doměřena, skončilo dne 31. 8. 2017, takže veškerá výše citovaná judikatura pochází z doby pozdější, což je v rozporu se zákazem retroaktivity. Pokud by jednání obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. žalovaný posuzoval podle judikatury Nejvyššího správního soudu platné v době, kdy se toto jednání událo, potom by žalovaný nutně musel dojít k závěru, že podvod na DPH v dané věci prokázán nebyl. Podle tehdejší judikatury bylo tudíž povinností správce daně nejprve identifikovat konkrétní obchodní transakci (tzn. konkrétní zdanitelné plnění), ze které nebyla odvedena DPH. Teprve poté se správce daně mohl zaobírat okolnostmi této konkrétní obchodní transakce, a případně z nich vyvodit závěr o zasažení této konkrétní transakce podvodem na DPH. Tvrzení, že *„daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění“*, se podle žalobce v judikatuře Nejvyššího správního soudu poprvé objevuje až v rozsudku vydaném dne 16. 4. 2019 pod č. j. 4 Afs 104/2018-79. Úkolem žalovaného dle žalobce bylo, aby jím učiněné závěry opřel o judikaturu pocházející z doby do 31. 8. 2017.

B/ Ke způsobu realizace podvodného jednání (v čem podvod na DPH podle žalovaného spočíval) a k povědomosti žalobce o jeho zapojení do tohoto podvodu:

8. Podle žalobce popis podvodného jednání žalovaným předpokládá, že jak obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. (podle žalovaného v obchodním řetězci na pozici cross-invoicer), tak i obchodní korporace Spencer life Media s. r. o. (podle žalovaného v obchodním řetězci na pozici buffer), jakož i žalobce (podle žalovaného v obchodním řetězci na pozici broker) by si při spáchání podvodu na DPH musely počínat ve vzájemné shodě, tzn. že jejich jednání by muselo být součástí jimi společně zosnovaného podvodného plánu. Pokud by tedy ke spáchání podvodu popsaným způsobem skutečně došlo, žalobce by o tomto podvodu nutně musel vědět. Žalovaný však dle žalobce neprokázal, v čem podvod spočíval, a nesplnil tak svoji povinnost plynoucí z judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek vydaný dne 25. června 2015 pod č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS) (viz dále bod a)).

a) Žalovaný spáchání podvodu na DPH jím popsaným způsobem neprokázal:

9. Podle judikatury Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu byl žalovaný povinen prokázat, že narušení neutrality DPH, resp. vzniklá daňová ztráta je důsledkem daňového podvodu. Podle žalobce žalovanému nepostačovalo prokázat, že daňová ztráta mohla být způsobena podvodem na DPH, ale žalovaný byl povinen prokázat, že tato ztráta byla způsobena podvodem coby úmyslným protiprávním jednáním. Žalovaný některé naprosto podstatné okolnosti údajného podvodu na DPH vůbec neprokázal a v některých podstatných dílčích závěrech si sám protiřečí. Žalovaný především neprokázal postavení obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. v popsaném obchodním řetězci coby údajného cross-invoicera, resp. missing tradera. Závěr, že obchodní korporace VIDAL

TECHNOLOGY s.r.o. si coby cross-invoicer uplatnila nárok na odpočet DPH z pouze fiktivních plnění, je totiž pouhým dohadem žalovaného. Zmiňovaný závěr se totiž zakládá na úvaze žalovaného, resp. na jeho dohadu o tom, že je nereálné, aby obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. denně obdržela více než 7 zjednodušených daňových dokladů (tzn. daňových dokladů dokládajících přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty s hodnotou do 10 000 Kč včetně DPH), což žalovaný zjistil propočtem údajů z kontrolních hlášení podaných obchodní korporací VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. (viz bod [42] žalobou napadeného rozhodnutí). Žalobci ovšem přijetí sedmi či více zjednodušených daňových dokladů denně nijak nereálné nepřipadá. Přitom tuto skutečnost lze nepochybně docela dobře vysvětlit i jinak, než že plnění deklarovaná na dotčených dokladech byla pouze fiktivní. Navíc žalovaný žádný důkaz o tom, že dotčená plnění byla pouze fiktivní, nepředložil, a místo toho se spokojil s pouhým dohadem. Toto bylo podle ust. § 92 odst. 2 daňového řádu úkolem žalovaného, ten však žalovaný podle žalobce nesplnil. Neprokázal, že by obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. z jejího zapojení v popsaném obchodním řetězci jakkoli profitovala. Krácení její daňové povinnost zmiňovaným způsobem se totiž obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. mohla dopouštět i bez toho, aby se nutně musela zapojit do popsaného obchodního řetězce.

10. Žalovaný dle žalobce pouze zevrubně rozebírá úhrady za předmětná reklamní plnění prováděná žalobcem ve prospěch jeho dodavatele, tj. obchodní korporace Spencer life Media s. r. o., přičemž hotovostní formu těchto úhrad vydává žalovaný za důkaz podvodu na DPH (viz bod [56] žalobou napadeného rozhodnutí).
11. V popisu podvodného jednání podaném žalovaným existuje dle žalobce důkazní mezera spočívající v rozkrytí pohybu peněz směrem k obchodní korporaci VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. Přitom bez zaplnění této důkazní mezery nelze posoudit, zda je popis údajného podvodu vůbec věrohodný, tj. podaný tak, aby z něj bylo zřejmé a aby bylo průkazné, že počínání jednotlivých účastníků popsaného obchodního řetězce bylo racionální, tedy že skutečně byli do řetězce zapojeni.
12. Žalovaný totiž sice poukazuje na provádění hotovostních úhrad mezi údajným brooker (tzn. žalobcem) a buffer (tzn. obchodní korporací Spencer life Media s. r. o.), zcela stranou jeho zájmu ovšem ponechává otázku pohybu peněz směrem ke cross-invoicer, resp. k missing trader, tzn. směrem k obchodní korporaci VIDAL TECHNOLOGY s.r.o., která přitom dle žalovaným podaného popisu podvodného jednání měla z tohoto jednání profitovat. Žalovaný tedy neprokázal, že by obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. ze svého zapojení v popsaném obchodním řetězci jakkoli profitovala. Nicméně součástí správního spisu jsou i záznamy o úkonech a šetřeních provedených správci daně u obchodních korporací VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. a Spencer life Media s. r. o. Podle žalobce z těchto důkazních prostředků vyplývá, že poznatky o případném přesunu finančních prostředků v popsaném obchodním řetězci směrem k obchodní korporaci VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. žalovaný k dispozici mít měl či mít mohl.
13. Konkrétně ze zprávy o daňové kontrole z provedené kontroly u obchodní korporace Spencer life Media s. r. o. sepsané pod č. j. 1262365/18/2709-60561-608377 vyplývá, že důvodem doměření DPH této obchodní korporaci za zdaňovací období leden až prosinec 2016 bylo neuznání nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění v podobě reklamních služeb dodaných obchodní korporací VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. Důvod neuznání nároku na odpočet DPH spočíval v tom, že obchodní korporace Spencer life

Media s. r. o. se měla vědomě zapojit do daňového podvodu v obchodním řetězci VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. → Spencer life Media s. r. o. → Edifio Solution Team (závodní motokrosový tým, bez právní subjektivity), resp. VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. → Spencer life Media s. r. o. → jiné subjekty ("jednotliví odběratelé"). Dále z této zprávy o daňové kontrole vyplývá, že obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. neumožnila správci daně u ní provést daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2016 a že jednatele této obchodní korporace pana P. M. se nepodařilo správci daně vyslechnout. Přitom obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. ve svých přiznáních k DPH vykázala přijatá zdanitelná plnění do 10 tis Kč v řádech milionů Kč, která ovšem kvůli nespolupráci této obchodní korporace se správcem daně nelze ověřit; právě v tom má spočívat narušení neutrality DPH daňovým podvodem.

14. Protože obchodní korporace Spencer life Media s. r. o. a VIDAL TECHNOLOGY s. r. o. neumožnily správci daně provést u nich daňovou kontrolu, nebyla vykázaná přijatá zdanitelná plnění správci daně prokázána. Správce daně uzavřel, že detekoval podvodný obchodní řetězec, resp. řetězce plátců DPH s dodávkami reklamních služeb se zapojením obchodních korporací VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. (zřejmě na pozici missing trader), Spencer life Media s. r. o. (na pozici buffer) a Edifio Solutions s.r.o., DIČ: CZ03522920 (rovněž na pozici buffer).
15. Podle žalobce tvrzení žalovaného nepostačují k vyvození popisu realizace podvodného jednání tak, jak jej žalovaný podává v bodě bod [44] žalobou napadeného rozhodnutí. Popis podvodného jednání žalovaným proto představuje pouhý myšlenkový konstrukt, který žalovaný neprokázal a nedoložil. Žalobce zdůraznil, že na druhou stranu se správci daně podařilo provést daňovou kontrolu u obchodní korporace Spencer life Media s. r. o. za příslušná zdaňovací období spadající do roku 2016. Poznatky z této daňové kontroly o případném přesunu finančních prostředků v popsaném obchodním řetězci směrem k obchodní korporaci VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. žalovaný k dispozici mít měl či mohl. Žalovaný proto pochybil tím, že tyto poznatky opomněl zahrnout do dokazování. Tímto podle žalobce podstatná okolnost realizace údajného podvodu na DPH zůstala neobjasněna.
16. Žalobce dále uvedl, že po žalovaném požadoval zpřístupnění všech podkladů v podobě originálních dokumentů pocházejících ze souvisejících správních řízení, přičemž tento svůj požadavek opírala o rozsudek Soudního dvora EU vydaný dne 16. října 2019 ve věci C-189/18 Glencore Agriculture Hungary Kft., EU:C:2019:861 a příslušné stanovisko generálního advokáta, EU:C:2019:462. Žalovaný ovšem tomuto požadavku nevyhověl. Žalovaný tím zkrátil jeho právo na procesní obranu zaručené právem EU.
17. Žalobce upozornil, že z dodatečných platebních výměrů dokládajících doměření DPH obchodním korporacím VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. a Spencer life Media s. r. o. obdržených žalobcem vyplývá, že výše DPH doměřené za rozhodná období těmto obchodním korporacím řádově převyšuje výši DPH doměřené žalobci. Z toho dovodil, že obchodní transakce v popsaném obchodním řetězci mezi obchodní korporací Spencer life Media s. r. o. a žalobcem nutně musely_představovat pouze dílčí část rozsáhlejšího podvodného jednání a do rozsáhlejšího podvodného jednání tak by musely být zapojeny i další subjekty, přičemž lze očekávat, že způsob provedení (modus operandi) podvodného jednání by i v dalších případech poskytování reklamních plnění obchodní korporací Spencer life Media s. r. o. mohl být obdobný. Z judikatury lze zjistit, že nárok na odpočet DPH z reklamních plnění poskytnutých v letech 2016 a 2017 obchodní korporací Spencer life Media s. r. o. kromě žalobci daňové orgány neuznaly i dalším odběratelům této

obchodní korporace - viz rozsudky zdejšího soudu: ze dne 29. 3. 2021, č. j. 31 Af 22/2019-60, dále ze dne 6. 4. 2022, č. j. 31 Af 1/2021-59 a ze dne 26. 9. 2023, č. j. 31 Af 1/2021-88, dále ze dne 24. 6. 2022, č. j. 31 Af 3/2021-46, a konečně rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 16. 2. 2023, č. j. 54 Af 21/2020-49.

18. Dále žalobce upozornil, že daňové orgány neuznaly nárok na odpočet DPH z reklamních plnění poskytnutých v letech 2016 a 2017 spřízněnou obchodní korporací Edifio Solutions s.r.o., DIČ: CZ03522920, která je v úředním záznamu vydaném dne 10. září 2018 pod č. j. 1687309/18/2709-60561-602188 stejně tak jako obchodní korporace Spencer life Media s. r. o. zmiňována na pozici buffer. Podle žalobce z uvedené judikatury přitom vyplývá, že celá řada z těchto případů se skutkově velmi podobá dané věci. Lze tedy předpokládat, že tyto případy jsou součástí výše zmiňovaného rozsáhlejšího podvodného jednání. Proto i skutková zjištění či dílčí závěry učiněné daňovými orgány v těchto případech by mohly být přínosem pro posouzení daně věci; nehledě na pravděpodobně existující případy, které soudy přezkoumávány vůbec nebyly a o kterých se proto žalobce ani nemohl dozvědět. Konkrétně např. z citovaných rozsudků týkajících se dodání reklamních služeb obchodní korporaci Chládek a Tintěra, Pardubice a.s., lze vysledovat, že obdobná reklamní plnění byla této obchodní korporaci poskytována za podstatně vyšší ceny, než za které byla poskytována žalobci. Žalobce proto v odvolacím řízení navrhoval, aby žalovaný o poznatky učiněné v těchto jiných případech (věcech) doplnil dokazování, a konkrétně např. za účelem ověření tvrzení žalovaného o přemrštěnosti cen reklamních služeb zakoupených žalobcem (viz odpověď žalobce ze dne 31. 5. 2024 na výzvu vydanou dne 2. 4. 2024 pod č. j. 11061/24/5300-22441-712084). Žalovaný ovšem tomuto požadavku nevyhověl, přitom podle žalovaného v dané věci má být zásadním důkazem podvodu na DPH právě údajně přemrštěná cena, za kterou obchodní korporace Spencer life Media s. r. o. prodávala předmětná reklamní plnění žalobci.

19. Dále žalovaný poukazuje na skutečnost, že sám žalobce uzavřel smlouvu o poskytování reklamních služeb motocyklovým týmem ENC Racing CZ za cenu ve výši pouhých 124 000 Kč (viz bod [48] žalobou napadeného rozhodnutí). Zároveň této přemrštěnosti ceny předmětných plnění si podle žalovaného žalobce musel být dobře vědom. To spolu s chatrností ujednání smlouvy uzavřené mezi žalobcem a obchodní korporací Spencer life Media s. r. o. má podle žalovaného dokazovat, že mu nešlo o návratnost (efektivitu) výdajů na reklamní služby, ale pouze o vylákání odpočtu DPH (viz body [64] až [70] žalobou napadeného rozhodnutí). Podle žalobce ovšem žalovaný neprokázal, že by cena reklamních plnění dodaných obchodní korporací Spencer life Media s. r. o. byla přemrštěná, a ani nevyvrátil žalobcem tvrzené důvody, proč tato cena byla ekonomicky opodstatněná (racionální). Přitom obchodní korporace Spencer life Media s. r. o. obdobné služby jako žalobci prodávala jiným subjektům i za ceny mnohem vyšší, než za které tyto služby prodávala žalobci.

20. Žalovaný žádný propočet reálné ceny reklamní plochy na jeden motokrosový závod v napadeném rozhodnutí neuvedl. V bodě [47] žalobou napadeného rozhodnutí argumentuje cenou reklamních služeb, které dodala obchodní korporace Edifio Solutions s.r.o. obchodní korporaci AUTO-AKU s.r.o., DIČ: CZ47471379 za cenu 60 000 Kč, a které dodala obchodní korporace Spencer life Media s. r. o. panu R. D. za cenu 255 000 Kč. Ovšem tyto pouhé dva případy nemohou být dostatečným podkladem pro nalezení obvyklé ceny. Podle žalobce je i hodnocení svědecké výpovědi pana L. E. žalovaným účelové, když z ní vyplynulo, že do ceny sjednaných reklamních služeb se vedle umístění reklamy naprosto podstatným způsobem promítá i aktuální stav naplňování finančního

rozpočtu motokrosového týmu na nadcházející závodní sezónu, přitom rozpočet velmi závisí na závodním programu týmu. Přitom však podle žalobce není nepodstatné, že popřením existence měřítek pro posouzení výše ceny žalovaný zpochybňuje svůj vlastní závěr o tom, že cena reklamních služeb pořízených žalobcem od obchodní korporace Spencer life Media s. r. o. byla přemrštěná. Podle žalobce je však odhalování podvodů na DPH nikoliv na základě dokazování v zásadě neakceptovatelné.

21. Žalobce vyslovil přesvědčení, že závěry žalovaného nejsou logické, neboť skutečnost, že někteří odběratelé reklamních služeb hradili větší částku než žalobce, svědčí v neprospěch závěru, že cena těchto služeb hrazená žalobcem byla přemrštěná. Podle žalobce se proto žalovaný nedokázal věcně vypořádat s argumentací, pomocí které se žalobce snažil vyvracet tvrzení žalovaného o přemrštěnosti sjednané ceny, a obhajovat podnikatelskou racionalitu pořízení předmětných reklamních plnění.
22. Žalobce vyslovil přesvědčení, že se úhrada ceny za předmětná reklamní plnění v celkové výši 2 200 000 Kč nijak nevymyká jeho podnikatelské praxi. V roce 2016 žalobce vynaložil náklady na reklamní služby ve výši 3 323 841 Kč, což představuje cca 2,5 % jeho dosaženého obratu. V roce 2017 to bylo ve výši 3 196 891 Kč, tzn. cca 2,3 % obratu dosaženého žalobkyní. Navíc vzhledem k oboru, ve kterém žalobce podniká (maloobchodní prodej nářadí a dílenského vybavení, autodoplňků, zahradní techniky apod. "hobby" sortimentu) je vynakládání těchto výdajů naprosto nezbytné, přičemž reklama právě v oblasti motoristického sportu je pro něho vhodná.
23. Navíc zdůraznil, že srovnání ceny předmětných reklamních služeb s cenou reklamních služeb hrazenou žalobkyní týmu ENC Racing CZ učiněné žalovaným je nepatřičné. Žalovaný totiž mezi sebou srovnával reklamní služby realizované ve dvou motocyklových disciplínách, které co do reklamního zásahu, a tedy i do ceny reklamních služeb zdaleka nejsou nesrovnatelné (viz odpověď žalobkyně ze dne 31. května 2024 na výzvu vydanou dne 2. dubna 2024 pod č. j. 11061/24/5300-22441-712084). Žalobce navrhl provedení důkazu jeho odpovědí ze dne 31. 5. 2024 na výzvu vydanou dne 2. 4. 2024 pod č. j. 11061/24/5300-22441-712084.
24. Žalobce měl dále za to, že pokud by měl žalovaný prokázat, že žalobce za předmětná plnění hradil jinou, tzn. logicky vzato nižší cenu, než byla cena uvedená na příslušných daňových dokladech, potom by žalovaný musel respektovat judikaturu Nejvyššího správního soudu vztahující se k ust. § 8 odst. 3 daňového řádu a vedle objektivní stránky prokázat i subjektivní stránku dissimulace skutečné ceny předmětných plnění žalobkyní (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vydané dne 3. 4. 2007 pod č. j. 1 Afs 73/2004-89, č. 1301/2007 Sb. NSS). Toto však žalovaný neučinil. Nicméně žalobce trval na tom, že za předmětná reklamní plnění skutečně uhradil cenu deklarovanou na příslušných daňových dokladech.
25. Dále připomněl, že účetními záznamy z let 2016 a 2017 doložil, že jakožto maloobchodní prodejce každý měsíc inkasuje a hradí v hotovosti platby objemu v řádu několika milionů Kč, a podrobně popsal způsob nakládání s touto hotovostí. Žalobce disponoval hotovostí potřebnou k provádění hotovostních plateb za předmětné reklamní služby v částce 242 000 Kč odpovídající měsíčně fakturované částce a vysvětlil, proč bylo provádění hotovostních plateb za předmětné služby pro žalobce i jednodušší (viz odpověď žalobce ze dne 31. 5. 2024 na výzvu vydanou dne 2. 4. 2024 pod č. j. 11061/24/5300-22441-712084). Dále uvedl, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu prokazování účasti na podvodném jednání je odvislé od specifických okolností každého konkrétního případu, a proto i

judikaturu vztahující se k daňovým podvodům nelze aplikovat mechanicky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu vydaný dne 2. prosince 2021 pod č. j. 1 Afs 262/2021-40).

26. Žalobce napadenému rozhodnutí vytýká tvrzení o přemrštěnosti ceny sjednané za předmětná reklamní plnění. Žalovaný především není schopen nalézt spolehlivé měřítko, pomocí něhož by bylo možné na přemrštěnost ceny usuzovat. Na druhou stranu žalovaný tvrdí, že úhrada takto přemrštěné ceny byla z pohledu žalobce racionální, čímž si však protiřečí. Dále žalobce žalovanému vytýká hodnocení provedení úhrady údajně přemrštěné ceny za zmiňovaná plnění.

b) Závěr o podvodu na DPH postavil žalovaný na pouhých dohadech a okolnostech, které vůbec nejsou způsobilé k prokázání podvodného jednání:

27. Dle názoru žalobce žalovaný dává do souvislosti s podvodem na DPH okolnosti, které s tímto podvodem nijak nesouvisejí. Žalovaný přitom existenci případné souvislosti vypočtených okolností s podvodem na DPH nijak neobjasnil ani neprokázal. V bodě [55] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný za důkaz podvodu na DPH vydává tvrzení, že předmětná reklama pro žalobce nemohla být efektivní, neboť motokrosový závodník se v průběhu závodní sezóny zranil a logo žalobce umístěné na jeho motocyklu bylo nepříliš velké. V bodě [73] žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný tytéž okolnosti vydává za důkazy povědomosti žalobce o jeho účasti na podvodu na DPH. Tyto závěry označuje žalobce za vágní a nepodložené. Žalovaný navíc neprokázal, že by zranění soutěžního jezdce bylo součástí podvodného plánu subjektů zapojených v obchodním řetězci.

C) K porušení principu proporcionality při vyvozování odpovědnosti za spáchání podvodu na DPH:

28. Z důkazů ve správním spise dle žalobce vyplývá, že jednatele obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. označené v popisu podvodného jednání žalovaným jako cross-invoicer, resp. missing trader, pana P. M., se v daňovém řízení nepodařilo svědecky vyslechnout. Nicméně z úředního záznamu sepsaného pod č. j. 1687309/18/2709-60561-602188 dne 10. 9. 2018 vyplývá, že pan P. M. s daňovými orgány komunikoval a poukazoval přitom na svůj zdravotní stav. Byl členem statutárního orgánu 41 obchodních korporací, přičemž v minulosti byl členem statutárního orgánu 133 obchodních korporací. Žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž ani vícenásobná účast téže osoby ve vícero korporacích nemůže svědčit o daňovém podvodu (viz např. rozsudek vydaný dne 30. 1. 2018 pod č. j. 5 Afs 60/2017-60). Podle žalobce se v daňovém řízení vyskytly indicie nasvědčující tomu, že pan M. ohledně svého zdravotního stavu správci daně lhal. V citovaném úředním záznamu se přitom však neuvádí, zda vůbec a případně jakým způsobem správce daně na tyto varovné indicie bezprostředně reagoval, když se vůči podvodnému jednání obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. stavěl liknavě.
29. Žalobce považoval za nesporné, že judikatura Soudního dvora EU vyzdvihuje význam boje proti daňovým podvodům, jakožto cíle uznávaného a podporovaného Směrnicí Rady 2006/112/ES vydané dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (viz např. rozsudky vydané dne 26. 2. 2013 ve věci C-617/10, Åkerberg Fransson, EU:C:2013:105 a dne 14. 4. 2021 ve věci C-108/208, Finanzamt Wilmersdorf, EU:C:2021:266). Zároveň však judikatura Soudního dvora EU zapovídá správní praxi, která za úhradu ztrát způsobených daňovými podvody jednostranně činí zodpovědnými jiné plátce (viz např. rozsudky Soudního dvora EU vydané dne 23. 9. 2007 ve věci C-409/04, Teleos a další, EU:C:2007:547, dne 21. 2. 2008 ve věci C-271/06, Netto Supermarkt, EU:C:2008:105, dne 21. 6. 2012 ve věci C-80/11 a C-142/11, Mahagében

kft a Péter Dávid, EU:C:2012:373, srov. s rozsudky Nejvyššího správního soudu vydané dne 26. 4. 2021 pod č. j. 5 Afs 155/2018-35 a zde citovaná judikatura, a dne 31. 7. 2017 pod č. j. 5 Afs 525/2017-31).

30. Podle žalobce přitom z principu proporcionality rozložení úhrady daňové ztráty způsobené daňovým podvodem, jakož i z ústavního principu rovnosti zbraní (procesní rovnosti) vyplývá, že důkazní břemeno ohledně prokázání těch opatření k zamezení daňového podvodu, které mají a mohou učinit daňové orgány, tíží tyto daňové orgány. Bez existence tohoto důkazního břemene by totiž reálné naplnění zmiňovaného principu proporcionality bylo prakticky nemožné. Žalobce proto v odvolacím řízení požadoval, aby žalovaný doplnil spisový materiál o výčet konkrétních opatření učiněných daňovými orgány k zamezení spáchání podvodu na DPH obchodní korporací VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. (viz odpověď žalobkyně ze dne 31. 5. 2024 na výzvu vydanou dne 2. 4. 2024 pod č. j. 11061/24/5300-22441-712084).
31. Podle žalobce je však zřejmé, že zveřejnění statusu obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. coby nespolehlivé osoby v roce 2019 nelze považovat za preventivní opatření k zamezení podvodu na DPH spáchaného v letech 2016 a 2017. Přitom časový údaj o přidělení statusu nespolehlivého plátce obchodní korporaci VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. nelze podle žalobce z registru DPH zjistit, přičemž žalovaný tento údaj možná záměrně tají. Z informací zveřejněných v obchodním rejstříku dle žalobce vyplývá, že v roce 2017, tzn. V době, kdy se správce daně neúspěšně pokoušel o to, provést u obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. výše zmiňované daňové kontroly, byl její jednatel pan P. M. v osobním angažmá u dalších 15ti obchodních korporací. Dále z informací zveřejněných v obchodním rejstříku vyplývá, že již v době neúspěšných pokusů správce daně o zahájení zmiňovaných daňových kontrol všech těchto 15 obchodních korporací vyjma akciových společností (Lindův Dvůr a.s. a AB CONSULT CZECH, a.s.) po dobu mnoha let soustavně nezakládaly ve sbírce listin dokumenty stanovené zákonem. V případě obchodních korporací HANDYCOM s.r.o., Art-Kov s.r.o. a FLORACREDIT s.r.o. byla z tohoto důvodu nařízena jejich likvidace soudem (v případě obchodních korporací HANDYCOM s.r.o. FLORACREDIT s.r.o. se tak stalo na návrh správce daně). V případě obchodních korporací Mobilmax s.r.o. a NAITECH Holding s.r.o. byla nařízena soudem jejich likvidace z důvodu nesplnění povinnosti rozhodnout o změně jejího sídla, neboť korporace fakticky nesídlily na adrese zapsané v obchodním rejstříku.
32. Z toho žalobce dovodil, že již v době neúspěšných pokusů o zahájení zmiňovaných daňových kontrol u obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. správci daně mohlo a mělo být známo, že obchodní korporace řízené panem P. M. neplní řadu svých zákonných povinností, a zřejmě, že jejich činnost provázejí i další skutkové okolnosti vydávané judikaturou Nejvyššího správního soudu za atributy daňových podvodů. Žalobci přitom bylo pouze z registru DPH známo, že z výše vypočtených obchodních korporací byl přidělen status nespolehlivé osoby obchodním korporacím NAITECH Holding s.r.o. (ode dne 31. července 2018), Abolendo media s.r.o. (ode dne 23. 11. 2018), VANELLA GROUP s.r.o. (ode dne 9. dubna 2019) a Art-Kov, s.r.o. (ode dne 22. 2. 2022). Podle žalobce je ovšem zcela namístě se ptát, jaká další opatření státní orgány přijaly k tomu, aby zamezily nezákonnostem páchaným korporacemi řízenými jednatelem obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY s.r.o. Správce daně ovšem žalobce před jeho možnou účastí na daňovém podvodu včas nevaroval., porušil tak princip proporcionality rozložení úhrady daňové ztráty způsobené daňovým podvodem mezi žalobkyni a stát.

III. Vyjádření žalovaného

K námitce, že aplikace judikatury Nejvyššího správního soudu žalovaným je v rozporu se zákazem retroaktivity:

33. Žalovaný s odkazem na nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3221/11 ze dne 12. 12. 2013 konstatoval, že soudní nalézání práva nelze (zpravidla) považovat za tvorbu právních předpisů, ale za jejich výklad a zpřesňování. Z povahy věci tedy působí retroaktivně, neboť soud zpravidla posuzuje jednání, k němuž došlo v minulosti. Působení nové judikatury se řídí zásadou tzv. incidentní retrospektivy, podle které se nová judikatura aplikuje i v těch řízeních, která mají základ v minulosti. Dále žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek č. j. 3 Afs 148/2022-103 ze dne 20. 9. 2024.

K námitce, že žalovaný spáchání podvodu na DPH jím popsaným způsobem neprokázal:

34. Žalovaný nesouhlasil s žalobcem, že neprokázal postavení společnosti VIDAL TECHNOLOGY s. r. o. v předmětném obchodním řetězci coby tzv. cross-invoicera. odkázal na body [41] až [43] napadeného rozhodnutí, kde dospěl k závěru o narušení neutrality daně jak u společnosti VIDAL TECHNOLOGY s. r. o., tak Spencer life Media s. r. o. U společnosti VIDAL TECHNOLOGY s. r. o. shledal typické znaky tzv. cross-invoicera, neboť tato neumožnila zahájit správci daně daňovou kontrolu a ověřit tvrzenou daň a oprávněnost nároků na odpočet daně vykázaných v oddílu B3 kontrolních hlášení, čímž si nárokovala odpočet daně ve výši několika milionů Kč z fiktivních plnění a neoprávněně si tak snižovala svou výslednou daňovou povinnost. Žalovaný připomněl, že narušení daňové neutrality je nutno spatřovat již v samotné nekontaktnosti jednoho či více článků obchodního řetězce, neboť není možné ověřit, zda byla daň do státního rozpočtu skutečně odvedena, resp. odvedena ve správné výši. Tento závěr vyplývá i z rozsudku č. j. 10 Afs 341/2020-50 ze dne 27. 7. 2022, kde Nejvyšší správní soud shrnul, že *„[s]kutečnost, že se daňovým orgánům nepodařilo ověřit konkrétní částku neodvedené daně, nebrání tomu, aby konstatovaly existenci daňového podvodu (např. rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2021, čj. 1 Afs 262/2021-40, bod 45; nemožnost ověřit bližší okolnosti zde byla způsobena následným jednáním dotčených subjektů, které se pro správce daně staly nekontaktními). I desátý senát potvrdil, že pro závěr o neodvedení DPH, resp. o podvodu na DPH, postačuje, že daňové subjekty neposkytly správci daně součinnost ani přes opakované výzvy. Opačný výklad by totiž do rukou podvodných podnikatelů vložil mocný nástroj: jakýkoliv podnikatel v řetězci, který podal přiznání k DPH a daň uhradil, by se vzápětí mohl stát nekontaktním, a správce daně by tak u něj nemohl ověřit, zda je DPH deklarována ve správné výši. To by správci daně automaticky znemožnilo odhalit další skutečnosti (srov. již citovaný rozsudek 10 Afs 206/2020, PM Trading, bod 29).“*

35. Ve zde řešeném případě lze dle žalovaného zcela oprávněně usuzovat, že důvodem neumožnění zahájení daňové kontroly ze strany společnosti VIDAL TECHNOLOGY s. r. o. bylo právě vykazování neúměrně vysokých hodnot v oddílu B3 kontrolních hlášení, a tím snaha o to, aby správce daně nemohl ověřit zákonnost uplatněných nároků na odpočet daně z těchto plnění vykázaných v oddílu B3 kontrolních hlášení. Správce daně k této otázce uvedl, že veškeré daňové doklady byly vystaveny s formou úhrady převodem z účtu, nicméně vyhledávací činností bylo zjištěno, že společnost Spencer life Media s. r. o. v roce 2016 svému dodavateli, společnosti VIDAL TECHNOLOGY s. r. o., žádné finanční prostředky bezhotovostním převodem nehradila, z čehož vyplývá, že úhrady poskytnutého plnění probíhaly rovněž v hotovosti.

36. Žalovaný nesouhlasil ani s námitkou žalobce, že byl zkrácen na svém právu na procesní obranu. Uvedl, že na základě žádosti žalobce zaevidované dne 15. 4. 2024 mu bylo zasláno sdělení č. j. 13363/24/5300-22441- 712084 ze dne 23. 4. 2024, jehož přílohou byly dokumenty v něm specifikované, ze kterých vyplývá, že v posuzovaném případě došlo k narušení neutrality daně.
37. K otázce přiměřenosti ceny plnění za poskytnutou reklamu žalovaný uvedl, že cena plnění je řazena mezi objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu mohou svědčit o daňovém podvodu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 222/2020-35 ze dne 15. 2. 2022). Cenou plnění se žalovaný napříč napadeným rozhodnutím podrobně zabýval a setrval tak na svém závěru, že žalobcem sjednaná cena reklamních služeb ve výši 1 800 000 Kč + DPH/rok je neobvyklá, a to za situace, kdy bylo propagováno pouze malé logo žalobce. Pochybnosti žalobci mohly vyvstat i na základě skutečnosti, že 1. 4. 2016, tedy v předmětném období, uzavřel smlouvu o poskytování reklamy během motocyklových soutěží enduro s dodavatelem ENC Racing CZ, a to za cenu 124 000 Kč (co se týče rozsahu, dle doložených důkazních prostředků mělo dojít k propagaci na 10 závodech enduro, a to i v zahraničí, přičemž k propagaci žalobce mělo být využito více motocyklů). Ač lze mezi závody motokrosu a enduro vysledovat určité odlišnosti, nejsou natolik významné, aby žalobci nevznikly pochybnosti o ceně plnění.
38. Žalovaný dále k ceně reklamní propagace uvedl, že jestliže se jezdec motokrosového týmu, pan P. M., měl v roce 2016 účastnit celkem 19 závodů motokrosu, odpovídala by cena propagace na jednom závodě částce 115 789,48 Kč, což v případě malého propagovaného loga nelze nepochybně za cenu obvyklou považovat. V důsledku zranění jezdce však nakonec došlo k propagaci žalobce pouze na 12 závodech, žalobce tudíž propagace vyšla na jednom závodě dokonce na částku 183 333,33 Kč. Žalovaný v této souvislosti podotýká, že není reálné, aby cena reklamních ploch na motokrosu, kterému není oproti jiným sportům věnováno tolik mediálního prostoru, byla mnohonásobně vyšší oproti rallye závodům či mnohem rozměrnější reklamě na prvoligových fotbalových stadionech, kde cena reklamních ploch dosahuje pouze hodnoty tisíců Kč (viz bod [65] napadeného rozhodnutí). S ohledem na uvedené je dle žalovaného zřejmé, že reálná hodnoty reklamní plochy na jeden motokrosový závod (běžná cena realizovaná při standardních transakcích nezatížených daňovým podvodem) se pohybuje v řádech tisíců Kč. Tento závěr podporuje i skutečnost, že společnost Spencer life Media s. r. o. uzavřela v roce 2017 obdobnou smlouvu s panem R. D., kdy cena plnění byla sjednána ve výši 255 000 Kč + DPH (z hlediska umístění a lukrativnosti se jednalo o srovnatelnou reklamu s žalobcem, dokonce docházelo k propagaci jednoho loga oproti žalobci navíc – viz bod [97] napadeného rozhodnutí), a že společnost AUTO-AKU, s.r.o. (společnost již vymazána z obchodního rejstříku), uzavřela pro celý rok 2016 a 2017 v základních parametrech téměř identickou smlouvu o zajištění reklamy s dodavatelem Edifio Solutions s.r.o. (viz bod [46] napadeného rozhodnutí) za cenu 60 000 kč + DPH. O neobvyklé ceně plnění dle žalovaného svědčí i opakovaná svědecká výpověď pana L. E. provedená dne 11. 7. 2024.
39. Žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 31/2018-53 ze dne 15. 8. 2018, kde soud dospěl k závěru, že *„nebylo nutné, aby správce daně určil zcela přesnou obvyklou či průměrnou cenu, neboť postačuje, že zjistil, že předmětné dodávky byly realizovány za zjevně násobné ceny oproti normálu.“*
40. K námitce žalobce, že výše výdajů na reklamu je dle něj zcela přiměřená, když v roce 2016 představovala 2,5 % jeho obratu a v roce 2017 dosahovala 2,3 % jeho obratu, žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 134/2024-35 ze dne 10. 10.

2024, z něhož dovodil, že výdaje na reklamu vynaložené žalobcem sice samy o sobě nepředstavují významný podíl z jeho obratu, avšak žalovaný v případě žalobce prokázal, že jím uhrazená cena za reklamu je s ohledem na běžné ceny realizované při standardních transakcích nezatížených daňovým podvodem zjevně přemrštěná, a proto ji lze považovat za okolnost svědčící o vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu.

41. K námitkám týkajícím se plateb v hotovosti žalovaný uvedl, že takové platby jsou ustálenou judikaturou považovány za objektivní okolnost, která může ve spojení s dalšími skutečnostmi svědčit o daňovém podvodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 259/2023-77 ze dne 22. 8. 2024). Hotovostní platby jsou tedy obecně rizikovým prvkem a počínání žalobce, když přistoupil na úhradu plnění v hotovosti, nelze považovat za obezřetné.

K námitce, že závěr o podvodu na DPH postavil žalovaný na pouhých dohadech a okolnostech, které vůbec nejsou způsobilé k prokázání podvodného jednání:

42. Žalobce namítal, že žalovaný dává do souvislosti s podvodem okolnosti, které s ním nijak nesouvisejí, konkrétně odkázal na body [53] a [54] napadeného rozhodnutí. Žalovaný k tomu uvedl, že existenci daňového podvodu nevyvozoval toliko z rizikových znaků společností zapojených do řetězce, na které odkazuje žalobce, ale z celé řady zjištěných nestandardních okolností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně nedošlo pouze v důsledku podnikatelského selhání, ale právě v důsledku jednání podvodného. Mezi tyto nestandardní okolnosti, které žalovaný identifkoval, patří dále, mimo rizikových znaků společností zapojených do řetězce, také cena předmětného plnění, osoba pana L. E. a změny poskytovatelů reklamních služeb a názvů závodních týmů, okolnosti týkající se realizované reklamy, úhrady v hotovosti a následné výběry hotovosti z účtu dodavatele žalobce, nedostatečná kvalita informací na dokladech a nedostatečná specifikace plnění na daňových dokladech a také personální propojenost a účelovost vytvořeného řetězce. V podrobnostech k jednotlivým identifikovaným skutečnostem žalovaný odkázal na body [46] až [61] napadeného rozhodnutí.

K námitce porušení principu proporcionality při vyvozování odpovědnosti za spáchání podvodu na DPH:

43. Žalovaný odkázal na body [113] až [117] napadeného rozhodnutí. K tomu doplnil, že smyslem a účelem nepřiznání nároku na odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu, o němž věděl či alespoň vědět měl a mohl, je samotná ochrana systému DPH. Smysl a účel tohoto institutu je tak primárně preventivní, neboť se vyznačuje jistým odstrašujícím charakterem, který má odradit daňové subjekty od účasti na obchodních transakcích zatížených podvody a zároveň chránit ty, které DPH řádně odvádějí. Účel nepřiznání nároku pak není v žádném případě možné spatřovat v získání chybějící daně ve státním rozpočtu. Uvedené závěry potvrdil SDEU v rozsudku ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21 Finanzamt M., kdy v bodě [34] připomněl, že „*cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112 je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužíváním, takže jednotlivci se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat norem unijního práva. Vnitrostátní orgány a soudy tedy musí nárok na odpočet odepřít, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 21, a rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 45 a citovaná judikatura).*“ Dále žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 101/2021-42 ze dne 19. 1. 2023.

44. S žalobcem tak nelze v žádném případě dle žalovaného souhlasit v tom směru, že je v rozporu s právem SDEU činit za spáchání podvodu na DPH společností VIDAL TECHNOLOGY s. r. o. odpovědného žalobce. Je tomu právě naopak, nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního práva a nárok na odpočet je nutné odepřít každému daňovému subjektu, který o své účasti na daňovém podvodu věděl anebo vědět měl a mohl (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 41/2023-35 ze dne 18. 6. 2024, nebo č. j. 6 Afs 158/2019-63 ze dne 7. 9. 2021).
45. K tvrzení žalobce, že správce daně nečinil žádná preventivní opatření k zabránění společnosti VIDAL TECHNOLOGY s. r. o. spáchání podvodu na DPH, žalovaný uvedl, že správce daně kroky v rámci boje proti daňovým únikům činil, když se pokusil u dané společnosti zahájit daňovou kontrolu a ověřit tvrzenou daň, nicméně společnost zahájení daňové kontroly neumožnila. Dále od 26. 6. 2018 se společnost VIDAL TECHNOLOGY s. r. o. stala nespolehlivým plátcem.
46. Žalovaný zdůraznil, že přijímání preventivních opatření správcem daně však nelze v žádném případě chápat jako varování žalobce před jeho možnou účastí na podvodu na DPH. Je zcela na uvážení a svobodné vůli žalobce, do jakých obchodních vztahů a s jakými obchodními partnery bude vstupovat. Nicméně pokud nepřijme taková opatření, kterými je schopen předejít a zabránit své účasti na podvodu na DPH a zúčastní se obchodní transakce zasažené podvodem, musí počítat s tím, že ponese za toto počínání důsledky v podobě neuznání nároku na odpočet DPH. Aby vyhověl požadavkům na odpočet DPH, je žalobce povinen uzpůsobit své jednání a zachovávat při realizaci obchodní činnosti náležitou obezřetnost a prověřovat své obchodní partnery tak, aby minimalizoval riziko svého zapojení do obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 67/2007-147 ze dne 10. 1. 2008 – *„je povinností podnikatelů „věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.*“). Daňové řízení je totiž vedeno vždy s konkrétním subjektem a nelze na základě skutečností v něm zjištěných „varovat“ další daňové subjekty, jak se toho domáhá žalobce.

IV. Replika žalobce

Ad a) Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí aplikoval judikaturu Nejvyššího správního soudu v rozporu se zákazem retroaktivity:

47. Podle žalobce je podstatné, že podle dřívější judikatury (tzn. judikatury pocházející z doby před dobou pozdější) by předmětné jednání obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY, s.r.o. za daňový podvod vůbec považováno nebylo. Proto aplikací judikatury z doby pozdější žalovaný porušil princip zákazu retroaktivity, čímž způsobil nezákonnost žalobou napadeného rozhodnut. Podle žalobkyně ovšem citované závěry učiněné Ústavním soudem nepochybně nelze použít tehdy, jestliže právní úprava, provádění jejíhož výkladu a zpřesňování má judikatura za úkol, úplně chybí. Proto právě kvůli absenci zákonné právní úpravy odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti plátce na daňovém podvodu nelze tento právní názor v dané věci použít. Platnost zásady incidentní retrospektivy judikatury nijak nevyvrací závěr o tom, že judikatura k daňovým podvodům představuje v materiálním smyslu právní normu. Žalovaný se s touto žalobní námitkou nevypořádal.

Ad b) Žalovaný spáchání daňového podvodu jím popsaným způsobem neprokázal:

48. Některé naprosto podstatné skutkové okolnosti údajného daňového podvodu žalovaný vůbec neprokázal, a neprokázal ani, že ke vzniku daňové ztráty došlo důsledkem podvodného jednání. Tato argumentace žalobce přitom vychází z rozsudku Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek vydaný dne 25. 6. 2015 pod č. j. 6 Afs 130/2014-60.
49. Podle žalobce závěr, že je povinností správce daně prokázat najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod na DPH spočíval – tedy popsáno, v jakých skutkových okolnostech spočívala jeho podstata, je neslučitelný se závěrem, že správci daně postačuje konstatovat existenci důvodné domněnky, že v konkrétním případě došlo ke spáchání podvodu na DPH.
50. Podle žalobce mezi sofistikované daňové podvody patří daňový podvod s účastí subjektu na pozici cross-invoicer, ke kterému podle žalovaného mělo dojít v dané věci. Přitom závěr žalovaného, že obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY, s.r.o. si coby cross-invoicer uplatnila nárok na odpočet DPH z pouze fiktivních plnění, je pouhým dohadem, resp. domněnkou, kterou žalovaný nijak neprokázal. Žalobce ovšem trvá na tom, že nekontaktnost obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY, s.r.o. pro daňové orgány v kombinaci s nemožností zkontrolovat správnost jí podaného daňové přiznání podle judikatury Nejvyššího správního soudu sice představuje důkaz narušení neutrality DPH, nikoliv však důkaz daňového podvodu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu vydaný dne 18. září 2024 pod č. j. 8 Afs 6/2023-47).
51. Žalovaný chybně klade rovnítko mezi narušení neutrality DPH a prokázání daňového podvodu. Dovolává se přitom závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu vydaného dne 27. 7. 2022 pod č. j. 10 Afs 341/2020-50, podle kterých *„[s]kutečnost, že se daňovým orgánům nepodařilo ověřit konkrétní částku neodvedené daně, nebrání tomu, aby konstatovaly existenci daňového podvodu (např. rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2021, čj. 1 Afs 262/2021-40, bod 45; nemožnost ověřit bližší okolnosti zde byla způsobena následným jednáním dotčených subjektů, které se pro správce daně staly nekontaktními). I desátý senát potvrdil, že pro závěr o neodvedení DPH, resp. o podvodu na DPH, postačuje, že daňové subjekty neposkytly správci daně součinnost ani přes opakované výzvy. Opačný výklad by totiž do rukou podvodných podnikatelů vložil mocný nástroj: jakýkoliv podnikatel v řetězci, který podal přiznání k DPH a daň uhradil, by se vzápětí mohl stát nekontaktním, a správce daně by tak u něj nemohl ověřit, zda je DPH deklarována ve správné výši. To by správci daně automaticky znemožnilo odhalit další skutečnosti (srov. již citovaný rozsudek 10 Afs 206/2020, PM Trading, bod29).“*
52. Podle žalobce je tedy otázkou, zda judikatura Nejvyššího správního soudu vůbec skýtá nějaká férová pravidla pro prokázání daňového podvodu.
53. Proti takto mechanické aplikaci judikatury vážící se k daňovým podvodům se postavil Nejvyšší správní soudu, když konstatoval, že *„[p]rokazování účasti na podvodném jednání je odvislé od specifických okolností každého konkrétního případu, které je třeba hodnotit ve vzájemných souvislostech.“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu vydaný dne 2. prosince 2021 pod č. j. 1 Afs 262/2021-40, bod [41]).
54. Žalobce trval na tom, že žalovaný zkrátil jeho právo na procesní obranu tím, že mu v daňovém řízení nezpřístupnil podklady v podobě originálních dokumentů pocházejících ze souvisejících správních řízení.
55. K žalobcem tvrzené absenci jakýchkoliv důkazů dokládajících údajnou přemrštěnost ceny za služby sjednané žalobcem žalovaný poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu vydaný dne 15. 8. 2018 pod č. j. 6 Afs 31/2018-53, podle kterého *„nebylo nutné, aby správce daně určil zcela přesnou obvyklou či přiměřenou cenu, neboť postačuje, že zjistil, že předmětné*

dodávky byly realizovány za zjevné násobné ceny oproti normálu. Nejvyšší správní soud je sice dalek tomu, aby stěžovateli určoval, za jako cenu měl předmětné obchody realizovat, avšak musí poukázat na to, že takové několikanásobné navýšení ceny by mělo být doloženo či nějak vysvětleno." Podle žalobce je však citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu k dané věci nepřiléhavý, neboť žalovaný nedoložil, že v dané věci byly předmětné reklamní služby realizovány za zjevné násobné ceny oproti normálu. Žalovaný zde proto opět pouze mechanicky aplikuje judikaturu vážící se k daňovým podvodům, což však Nejvyšší správní soud zapovídá.

56. Žalobce uvedl, že pokud by věděl, že jemu hrazená cena je přemrštěná, potom by jeho počínání nebylo racionální, neboť újma žalobce v podobě zbytečně vynaložených peněz na úhradu přemrštěné ceny by převažovala nad výhodou, kterou by žalobce v podobě nároku na odpočet na DPH získal. V takovém případě by jeho vědomá účast v popsaném obchodním řetězci nebyla racionální, neboť na této účasti by sice profitovala obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY, s.r.o. coby cross-invoicer, resp. missing trader, ovšem na úkor žalobce. Podle žalobce rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10 2024, č.j. 1 Afs 134/2024 -35 v podstatě dává jeho argumentaci za pravdu. Žalobce v daňovém řízení i v žalobě podal racionální vysvětlení, proč úhradu za předmětné reklamní služby obchodní korporaci Spencer life Media s. r. o. prováděl v hotovosti.

57. Podle žalobce žalovaný jeho vysvětlení odbývá pouhým odkazem na obecné judikaturní závěry. Ve svém důsledku tak žalovaný již neprovádí dokazování, ale uplatňuje nepřípustné vyvozování kolektivní odpovědnosti.
Ad c) Žalovaný závěr o daňovém podvodu postavil na pouhých dohadech a okolnostech, které vůbec nejsou způsobilé k prokázání podvodného jednání:

58. Podle žalobce žalovaný svůj závěr o daňovém podvodu opírá o okolnosti, které s tímto podvodem nesouvisejí, a nemohou jej proto prokazovat. Žalovaný přitom existenci případné souvislosti těchto okolností s daňovým podvodem neobjasnil ani neprokázal. Na podporu svých tvrzení se žalovaný dovolává závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu vydaného dne 15. 2. 2017 pod č. j. 1 Afs 53/2016-55.

Ad d) Žalovaný vyvozením odpovědnosti žalobce za spáchání daňového podvodu porušil princip proporcionality:

59. Podle žalobce daňové orgány v dané věci nerespektovaly princip proporcionality rozložení rizika úhrady daňové ztráty způsobené daňovým podvodem mezi žalobce a stát, neboť nepřijaly preventivní opatření, aby případnému spáchání daňového podvodu obchodní korporací VIDAL TECHNOLOGY, s.r.o. zamezily a vůči podvodnému jednání této obchodní korporace se stavěly liknavě. Žalovaný nezmínil žádná preventivní opatření přijatá daňovými a případně jinými státními orgány za účelem zamezení spácháním daňového podvodu obchodní korporací VIDAL TECHNOLOGY, s.r.o. Proto za této situace je v rozporu s principem proporcionality požadovat, aby veškerá takováto opatření přijal žalobce.

V. Soudní jednání

60. Zástupce žalobce uvedl, že předmětem sporu je posouzení, zda se žalobce vědomě zapojil do daňového podvodu. Pro zvážení této právní otázky považoval za podstatné, jestli podvodem jako takovým byla zasažena transakce, které se účastnil žalobce, či zda podvodem bylo zasaženo nějaké plnění, které této transakci předcházelo. Za klíčové považoval prokázání účasti žalobce na podvodu, tedy minimálně jeho povědomost o

podvodném jednání. V podrobnostech žalobce odkázal na písemné vyhotovení žaloby a podanou repliku.

61. Za znepokojující okolnost považoval to, že ačkoliv se podařilo provést kontrolu u Spencer Life Média s. r. o., žalovaný ani přes výzvu žalobce nezahrnul dokumenty získané při kontrole této společnosti do svých hodnotících úvah. Odkázal přitom na rozsudek SDEU C-189/18, dne 16. 10. 2019.
62. Podle žalobce je odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí pouhým souhrnem násilně vytrhaných útržků judikatury napasovaným na skutková zjištění. Za důležité považoval vyzdvihnout tzv. princip proporcionality, tedy jestli odpovědnost za daňovou ztrátu má být rovnoměrně a rozumně rozdělena mezi stát, tedy autora takového systému a plátce daně z přidané hodnoty, který je povinen se těmito pravidly, které on sám nesestavil, řídit. Judikatura SDEU rozhodně říká, že je nepřípustné takové jednání finanční správy, která za úhradu ztrát způsobených daňovými podvody činí odpovědnými jiné plátce. Zástupce žalobce upozornil, že pan P. M., statutární orgán VIDAL TECHNOLOGY s. r. o. minimálně od roku 2002 v některých případech dokonce i dříve, má angažmá v mnoha korporacích, které nezakládají do obchodního rejstříku povinné listiny a má problémy s prokázáním sídla. Některé tyto korporace byly dokonce z rejstříku jen pro tyto důvody vymazány. Žalovaný tyto okolnosti dává za důkaz vědomého zapojení žalobce do podvodného jednání třetích osob. Žalobce považoval za pravděpodobné, že po působení pana P. M. zůstaly v mnoha takových korporacích ne nevýznamné nedoplatky na daních. Zde by si tedy žalovaný měl sáhnout do svého svědomí, zda skutečně přijal patřičná opatření, aby k takovým situacím nedocházelo.
63. Žalobce navrhl provedení důkazu před soudem a to ve formě sdělení žalovaného, jaké korporace nebo jaké daňové nedoplatky po korporacích, v nichž je pan P. M. angažován a jsou označeny v bodě 160 žalobního návrhu, zůstaly po jeho působení vůči státu nezaplaceny. Tím by mělo být prokázáno, že žalovaný v rozporu se zmiňovaným principem proporcionality přenáší břemeno odpovědnosti za páchání nepravostí třetími osobami zcela v rozporu s právem na žalobce. Dále zdůraznil, že pan P. M. po dlouhé časové období zakládá různé korporace, které si neplní své povinnosti a možná okrádá stát na daních, když minimálně v posuzovaném případě takové okolnosti žalovaný pravděpodobně zjistil. Stát reprezentovaný žalovaným jen tomu nečinně přihlíží a chce daň vybrat od žalobce. Žalobce tak žádal, aby soud zvážil, zda je skutečně žalobce zodpovědný za vzniklou daňovou ztrátu, či zda to není stát, který ač má nástroje, včas nepravostem nezamezil.
64. Žalobce, jak zástupce uvedl, si dal dostatečnou práci v prvostupňovém řízení i v řízení o odvolacím, aby vysvětlil finanční správě, že reklama, kterou pořídil od korporace Spencer Life Média s. r. o., měla racionalitu ekonomickou, a taktéž měla racionalitu v úhradách, které prováděl v hotovosti. Zástupce připomenul, že žalobce je subjektem, který prodává pracovní nástroje koncovým fyzickým osobám, které v jeho obchodech obvykle platí v hotovosti. S ohledem na transakční náklady je pro něho výhodnější takové dodávky zaplatit v hotovosti, navíc za situace, kdy dodavatel takovou úhradu požadoval. Představa žalovaného, že tržby je nezbytné nejprve odnést do banky a odtud provést následně platbu, jsou podle jeho názoru zcela vytržené z reality.
65. Dle žalobce byla reklama racionální, cena nebyla přemrštěná a reklama byla pro žalobce obchodním přínosem s ohledem na cílovou skupinu, která se právě na motocyklových závodech tohoto charakteru pohybuje.

66. Žalovaný setrval na svých závěrech obsažených v odůvodnění napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

VI. Přezkoumání věci krajským soudem

67. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) ve vazbě na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem ve shora vzpomínaném rozsudku ze dne 16. 8. 2023, č.j. 1 Afs 212/2022 – 79 a usoudil následovně.
68. Jak již bylo shora konstatováno, žalovaný svým rozhodnutím č. j. 27786/21/5300-22441-712084 ze dne 20. 7. 2021 odvolání žalobce zamítl, neboť neprokázal přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu. Zdejší soud svým rozsudkem č. j. 31 Af 29/2021-91 ze dne 20. 7. 2022 tento názor potvrdil a žalobu podanou žalobcem zamítl.
69. Nejvyšší správní soud pak na základě kasační stížnosti podané žalobcem rozsudek zdejšího soudu i rozhodnutí o odvolání zrušil (rozsudek ze dne 16. 8. 2023, č.j. 1 Afs 212/2022 – 79). Konstatoval přitom, že vzhledem ke konzistenci předložených důkazních prostředků, navíc podpořené svědeckými výpověďmi, z nich neplynou žádné pochybnosti o jejich věrohodnosti a rozsahu skutečně poskytnutého plnění. Nejvyšší správní soud pak doplnil, *„že za jinak nezměněných podmínek, a s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem věci, by žalovaný mohl setrvat na závěru o neuznání nárokovaných odpočtů, pokud by prokázal, že se stěžovatel účastnil transakce zasažené podvodem na DPH a o této skutečnosti věděl či mohl vědět (to také bylo původní východisko správce daně, které žalovaný v odvolacím řízení změnil na závěr o nesplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu). Pak by bylo třeba se zabývat tou linií stěžovatelovy argumentace, která nyní nebyla relevantní, a to sice dodržením principu neutrality DPH, odvedení daně dodavatelem apod.“*
70. Na základě tohoto závěru pak žalovaný přistoupil znovu dne 4. 9. 2024 k vydání nového rozhodnutí č.j. 27165/24/5300-22441-712084 (napadené rozhodnutí), jímž odvolání žalobce proti 11 dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty vydaným dne 20. 11. 2019 zamítl a tato prvoinstanční rozhodnutí potvrdil.
71. Krajský soud předesílá, že nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé žalobní námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Spíše proti nim hodlá postavit vlastní ucelený argumentační systém, ve smyslu závěrů vyslovených v nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (srov. obdobně též rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 – 58, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 – 30). Rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je totiž spjat s otázkou hledání míry, respektive poměrnosti či adekvátnosti odůvodnění ve vztahu k námitkám. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Zejména u velmi obsáhlých podání by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudky NSS ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, a ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71).
72. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že žalobce uzavřel se společností Spencer life Media s. r. o. smlouvy o zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu. Dne 1. 4. 2016 uzavřel smlouvu na období od 1. 4. do 31. 12. 2016 a dne 31. 3. 2017 na období od 1. 4. do 31. 12. 2017. Předmětem smluv bylo zajištění propagace prostřednictvím motokrosového týmu Edifio Solution team. V článku III. smluv bylo ujednáno, že propagace bude poskytována na některých vybraných sportovních podnicích Mistrovství

Evropy a Mezinárodního mistrovství ČR, při dalších blíže nespecifikovaných sportovních akcích a mezinárodních závodech, na reklamním poutači, u zázemí týmu, na sportovním motocyklu, na společenských akcích, při charitativní činnosti, na dresech jezdců týmu a případným ústním projevem při televizním a rozhlasovém vysílání. Z tohoto článku dále plyne, že Edifio Solution team je povinen vyhradit pro prezentaci loga druhé smluvní strany místo, které odpovídá vloženým prostředkům (ve smlouvě pro rok 2017 je dále uvedeno, že logo stěžovatele bude umístěno na levém a pravém spojleru sportovního motocyklu, na dresu jezdce a na reklamním poutači u zázemí týmu). Cena za uvedená plnění byla v obou smlouvách stanovena ve výši 1 800 000 Kč + DPH ve výši 21 % a měla být hrazena ve sjednaných lhůtách splatnosti uvedených na průběžně vystavovaných zálohových fakturách převodem nebo hotově.

73. Žalobce dále předložil správci daně zálohové faktury a daňové doklady, podle nichž mu uvedená společnost fakturovala „zálohu za provádění reklamy prostřednictvím motoristického sportu“. Na fakturách (daňových dokladech) je uveden odkaz na zálohové faktury. Dále předložil fotoknihy, fotografie z motokrosových závodů, polepku na soutěžní stroj a kalendář na rok 2016.
74. K argumentaci uváděné v podané žalobě konstatuje krajský soud následující.
75. Žalobce nejprve upozornil, že poslední zdaňovací období, za které mu byla DPH doměřena, skončilo dne 31. 8. 2017, takže veškerá žalovaným citovaná judikatura pochází z doby pozdější, což je v rozporu se zákazem retroaktivity. Této žalobní námitce nemohl krajský soud přisvědčit. Z ustálené judikatury totiž obecně platí, že soudem přijatý právní názor je třeba aplikovat i na případy mající skutkový základ před vydáním příslušného soudního rozhodnutí. K otázce tzv. intertemporálních (přechodných) účinků soudní judikatury se vyjádřil Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11. Podle uvedeného nálezu *„soudní nalézání práva […] nelze (zpravidla) považovat za tvorbu právních předpisů, ale (jen) za jejich výklad a zpřesňování, s účinky inter partes, především pak toto z povahy věci působí ‚retroaktivně‘, neboť soud posuzuje (zpravidla) jednání, k němuž došlo v minulosti. Justice jakožto ‚nalézací‘ instituce tedy provádí výklad zákona (v jeho mezích), který platí ‚od začátku‘ a své uplatnění (coby právo v materiálním smyslu) zpravidla nalezne i u dalších případů, jejichž skutkový základ leží rovněž v minulosti (k tomu podrobněji níže). U vysloveného právního názoru také nelze hovořit o ‚platnosti a účinnosti‘ (jež by byly spojeny s jeho publikací), někdy může být dokonce obtížné určit přesný okamžik vzniku právního názoru, jenž má být v konkrétní věci použit, neboť může být výsledkem postupného vývoje v rámci rozhodovací činnosti či představovat kombinaci více právních názorů.“* Ve shodě s touto judikaturou pak lze dovodit, že jestliže tedy soudní rozhodnutí z podstaty věci působí zpětně (retrospektivně), nemůže se na ně uplatit ani obecný zákaz retroaktivity. Zásada právní jistoty, resp. důvěry v právo zde své uplatnění principiálně nenalezne, což plyne z existence zpravidla přítomné nejistoty účastníků řízení ohledně výsledku soudního nalézání práva. Ta je dána tím, že *„soudce není ‚subsumpční automat‘, který na skutkový stav aplikuje ‚dokonalé‘, tj. jednoznačně znějící (a všechny situace výslovně řešící) zákonné ustanovení, nehledě na to, že se v řadě případů jedná o záměr zákonodárce, jako je tomu u norem s relativně neurčitou hypotézou, kde je dotváření práva ze strany justice nezbytné.“*
76. K této otázce lze rovněž nalézt odpověď i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, např. v jeho rozsudku ze dne 18. 6. 2024, č.j. 5 Afs 41/2023 – 35, která konstatuje, že vývoj judikatury nepředstavuje změnu právního stavu, přičemž pro oblast soudního rozhodování platí, že nalézání práva je zásadně pouze výkladem a zpřesňováním stávající právní úpravy.

Shodu s prvopisem potvrzuje E. S.

Ke změně judikatury dochází v situacích, kdy je soud přesvědčen, že předchozí judikatura byla založena na nesprávném výkladu práva.

77. Dále krajský soud dospěl k závěru, v rozporu s názorem žalobce, že žalovaný samotné spáchání podvodu prokázal a v napadeném rozhodnutí řádně odůvodnil. Z obsahu správního spisu lze dovodit, že žalobce přijal předmětná plnění od dodavatele Spencer life Media s. r. o. kterému reklamní služby fakturovala společnost VIDAL TECHNOLOGY s. r. o., jež ovšem správci daně neumožnila zahájit daňovou kontrolu za jednotlivá předmětná zdaňovací období a následně ani doměřenou daň ve výši několika milionů Kč neuhradila. Společnost byla nekontaktní, se správcem daně dlouhodobě nespolupracovala a po výmazu jednatele pana P. M. z obchodního rejstříku a zůstala bez statutárního orgánu. Lze se tak přiklonit k názoru, že nastalé skutkové okolnosti svědčí o narušení neutrality daně. Tento závěr je pak umocněn i tím, že tato společnost vykázala veškerá přijatá zdanitelná plnění v oddílu B3 daňového přiznání, což lze vzhledem k širším okolnostem považovat ze nereálné, neboť by přijatá plnění odpovídala minimálně 5 677 dokladům (v průměru více než 236 dokladů měsíčně a více než 7 dokladů denně). Zjištěné skutečnosti a neumožnění zahájení daňové kontroly ze strany společnosti VIDAL TECHNOLOGY s. r. o. nasvědčují tomu, že výše přiznané vlastní daně této společnosti neodpovídala daňové povinnosti, kterou měla tato společnost přiznat, pokud by se nedopustila podvodného jednání. Toto umělé snižování daňové povinnosti uplatňováním nároku na odpočet daně z fiktivních plnění lze nepochybně v duch ustálené judikatury považovat za narušení daňové neutrality. Dále je zřejmé, že dodavatel žalobce, Spencer life Media s. r. o., v kontrolních hlášeních vykazoval přijatá zdanitelná plnění téměř výhradně od společnosti VIDAL TECHNOLOGY s. r. o. Správce daně tedy důvodně zahájil u společnosti Spencer life Media s. r. o. daňovou kontrolu za zdaňovací období leden 2016 – prosinec 2016, kdy následně po jejím zahájení přestala jednatelka této společnosti paní E. M. se správcem daně spolupracovat, písemnosti byly společnosti doručovány uplynutím lhůty. Dne 4. 1. 2018 došlo ke změně statutárního orgánu této společnosti a jejím jednatelem se stal pan J. B., který se správcem daně nekomunikoval. Dodavateli Spencer life Media s. r. o. tak byla na základě daňové kontroly doměřena daň ve výši 2 769 021 Kč z důvodu vědomé účasti na daňovém podvodu, která nebyla uhrazena. Následně za zdaňovací období červenec 2017 a srpen 2017 neumožnil dodavatel Spencer life Media s. r. o. zahájit daňovou kontrolu a neuhradil doměřenou daň ve výši 377 702 Kč. V těchto skutkových okolnostech lze nesporně spatřovat narušení daňové neutrality.

78. Dále tedy správce daně důvodně zkoumal, zda ke zjištěnému narušení neutrality daně přistoupily nestandardní okolnosti, na základě kterých by bylo možné mít za to, že k neodvedení daně došlo právě v souvislosti s podvodným jednáním. Z podkladů založených v daňovém spise vyplývá, že na základě uzavřených smluv se žalobce zavázal zaplatit dodavateli Spencer life Media s. r. o. smluvní odměnu ve výši 1 800 000 Kč + DPH. Porovnáním této ceny s dalšími obchodními případy v této oblasti dospěl žalovaný k závěru, že žalobce pořídil reklamní služby za cenu 30x větší než ostatní subjekty. Dané obchodní transakce podrobně rozvedl v bodech 47 až 49, krajský soud se s těmito závěry ztotožňuje a plně na ně odkazuje. Lze souhlasit s názorem, že cena za pořízení reklamy zásadně vybočovala z obvyklých mantinelů a lze ji tak považovat za přemrštěnou.

79. Další důvodné pochybnosti vzbuzovala pozice pana L. E. a v návaznosti na to i změny poskytovatelů reklamních služeb a názvů závodních týmů. Nelze určitě považovat za běžné obchodní praktiky, že uvedený zástupce jednal téměř každý rok jménem jiné společnosti a že tak průběžně docházelo k častým změnám dodavatelů reklamních služeb

a i názvů závodních týmů, prostřednictvím nichž nabízel pan L. E. propagaci obchodních partnerů.

80. Dále nelze přehlédnout, že společnosti zapojené do takto prezentovaného obchodování vykazovaly rizikové znaky. Přímý dodavatel reklamních služeb, společnost Spencer life Media s. r. o., měl v obchodním rejstříku zapsán základní kapitál pouze ve výši 1 000 Kč, sídlo na virtuální adrese, za celou dobu provozování podnikatelské činnosti nezveřejnil žádnou účetní závěrku ve Sbírce listin obchodního rejstříku, neměl zřízeny internetové stránky, na kterých by veřejně prezentoval ekonomickou činnost, neměl žádné zaměstnance a žádný majetek, jeho jednatel byl statutárním orgánem v dalších 17 společnostech. V následujících letech se společnost Spencer life Media s. r. o. stala nespolehlivým plátcem a poté vstoupila do likvidace a byla vymazána z obchodního rejstříku. Obdobné znaky vykazovala i společnost VIDAL TECHNOLOGY s. r. o. - měla sídlo na virtuální adrese (na stejné adrese jako společnost Edifio Solutions s. r. o.), nezveřejnila žádnou účetní závěrku ve Sbírce listin obchodního rejstříku, neměla zřízeny internetové stánky, jednatelem této společnosti byl od jejího založení pan P. M., který byl členem statutárního orgánu celkem u více než stovky společností. Následně, když došlo k jeho výmazu z pozice jednatele, zůstala tato společnost bez statutárního orgánu a stala nespolehlivým plátcem, vstoupila do likvidace.

81. Za nestandardní obchodní vztahy lze bezesporu považovat i to, že žalobci dodavatel reklamy účtoval smluvenou částku v plné výši a to i za situace, kdy objektivně nebyly reklamní služby poskytovány v dohodnutém rozsahu a po zranění jezdce pana M. v polovině závodní sezony 2016 a 2017 nedošlo ke snížení ceny za poskytované reklamní služby, přestože náhradní způsob propagace měl mnohem menší vliv na efektivitu reklamy. Pochybnosti vzbuzovala rovněž skutečnost, že k úhradám za reklamní služby docházelo v hotovosti, tedy neprůkazným způsobem. Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že takový způsob úhrady usnadňuje zapojení subjektů do řetězce zasaženého podvodem, neboť dochází k zneprůhlednění auditní a tím i důkazní stopy finančních prostředků, kterou tyto prostředky zanechávají při bezhotovostních transakcích. Tento způsob platby nemůže být obhájen tvrzením žalobce, že při svém obchodování měl v pokladně pouze hotovostní platby, neboť tento způsob obchodování odpovídal potřebám jeho zákazníků, ale ani žalobcem předloženými tabulkami dokládajícími stav pokladny v jednotlivých měsících roku 2016 a 2017. Z přiléhavé judikatury (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2024, č.j. 6 Afsa 165/2023 – 51) totiž nepochybně vyplývá, že úhrada v hotovosti není přímo v rozporu se zákonem, ale jedná se o jednu z indicií, která ve spojení s dalšími prokazuje nevěrohodný způsob uskutečňování obchodních transakcí. Ve prospěch požadavku, aby úhrada služeb probíhala bezhotovostním způsobem, nesporně svědčí i samotná právní úprava obsažená v zákoně č. 254/2004 Sb. o omezení plateb v hotovosti. Pokud by tedy žalobce překročil stanovený limit, vystavoval by se riziku porušení zákonné úpravy.

82. Dále je nepřehlédnutelné. že peněžní prostředky zasílané na bankovní účet společnosti Spencer life Media s. r. o. byly vybírány v hotovosti a právě takové postupy jsou typické pro transakce zatížené daňovým podvodem. Pochybnosti o obchodních transakcích vzbuzuje i obecný předmět plnění na přijatých daňových dokladech, neboť na nich byl odkaz na zálohové faktury, na kterých bylo pouze uvedeno „Fakturujeme Vám zálohu za provádění reklamy prostřednictvím motoristického sportu“. Ze zálohových faktur ani daňových dokladů tak nebylo zřejmé, jaké služby byly žalobci poskytovány. Rovněž ve smlouvách uzavřených s dodavatelem reklamy nebyly dostatečně specifikovány parametry

reklamy, což vzbuzuje podezření, že hlavním účelem přijatých reklamních služeb nebyla realizace propagace žalobce.

83. Žalovaný rovněž důvodně upozornil na personální propojenost osob jednajících za právnické osoby účastnící se daňového podvodu, když uvedl, že *„v předmětné době docházelo při motokrosových závodech k prezentaci skrze Edifio Solution team, za který jezdil P. M., přičemž propagaci obchodních partnerů zajišťovaly společnosti Spencer life Media a Edifio Solutions (společnost Edifio Solutions vykazovala stejné rizikové znaky jako společnost Spencer life Media - virtuální sídlo, nezveřejňování účetních závěrek, nezjištěné webové stránky, což plyne z úředního záznamu č. j. 1687309/18/2709-60561- 602188 ze dne 10. 9. 2018, který byl zařazen do spisu odvolatele úředním záznamem č. j. 505539/19/2709-60561-609369). Společnosti Spencer life Media a Edifio Solutions vykonávaly shodnou ekonomickou činnost a ke své činnosti využívaly stejný motokrosový tým, přičemž měly shodného zástupce (pana L. E.) a stejný vývoj jednatelů a společníků, včetně změny jednatele k 4. 1. 2018, kdy se po paní E. M. stal novým jednatelem společností pan J. B. Z ekonomického hlediska je neopodstatněné, aby shodná ekonomická činnost byla realizována dvěma společnostmi (dvojí vedení účetnictví, dvojí poplatky z bankovních účtů, dvojí poplatky za poskytnutí sídla, dvě datové schránky).“* Paní E. M. byla v předmětné době jednatelkou společností Edifio Solutions a Spencer life Media s. r. o. a společnosti Abolendo, která byla při poskytování reklamních služeb prostřednictvím motokrosu nahrazena výše uvedenými společnostmi (společnost Abolendo měla zapsané sídlo na stejné adrese jako společnosti VIDAL TECHNOLOGY a Edifio Solutions). Společnost Abolendo byla přitom stejně jako společnosti Spencer life Media s. r. o. a Edifio Solutions zastupována panem L. E. Dále je zřejmé, že obchodní podíl společnosti Abolendo byl v průběhu roku 2015 převeden, kdy jediným společníkem a jednatelem se stal pan P. M., který byl současně jediným jednatelem společnosti VIDAL TECHNOLOGY s. r. o., od které vykazovaly společnosti Edifio Solutions a Spencer life Media s. r. o. téměř veškeré vstupy a navíc byl zapsán jako jednatel ve společnostech MX racing team a Moto Shop Scooter, poté co byl z pozice jednatele společností vymazán pan L. E.

84. Krajský soud má tak ve shodě s názorem žalovaného za prokázané, že se v daném případě jednalo o podvodný řetězec, jehož účastníci paní E. M. (v pozici jednatelky společností Edifio Solutions a Spencer life Media s. r. o.), pan L. E. (manažer Edifio Solution teamu a osoba zajišťující konečné odběratele reklamních služeb v případě společností Edifio Solutions a Spencer life Media s. r. o.) a pan P. M. (v pozici jednatele VIDAL TECHNOLOGY s. r. o.) se dlouhodobě znali a spolupracovali při reklamní činnosti, kdy docházelo k propagaci prostřednictvím společností, které se v průběhu let měnily. Jednalo se tak o organizovanou činnost účastníků tohoto řetězce za účelem inkasování finančních prostředku na úkor státního rozpočtu. Bylo tak zjištěno, že došlo k narušení neutrality daně a předmětné obchodní transakce žalobce byly zatíženy podvodem na DPH.

85. Dále se krajský soud zabýval otázkou, zda žalobce jako osoba povinná k dani, měl a mohl vědět, že předmětná plnění jsou součástí daňového podvodu na DPH. Přiklonil se přitom k názoru, že žalobci muselo být zřejmé, že jím sjednaná cena reklamních služeb ve výši 1 800 000 Kč je přemrštěná, když bylo propagováno pouze malé logo společnosti (viz rozsudek NSS č. j. 2 Afs 114/2020 - 83 ze dne 30. 11. 2022). Je přitom zřejmé, že prostřednictvím pana P. M. bylo propagováno více než 20 společností. Při zohlednění výše ceny fakturované žalobci by příjmy plynoucí z reklamy přesahovaly 40 milionů Kč. Další pochybnosti pak vzbuzuje skutečnost, že v uzavřených smlouvách s dodavatelem Spencer life Media s. r. o. nebyla podrobně specifikována velikost reklamy, její umístění, závody,

na kterých mělo dojít k propagaci žalobce, ani konkrétní postup pro případ zranění jezdce, prostřednictvím kterého mělo k předmětné propagaci docházet. Ve smlouvách nebyly taktéž sjednány žádné sankce vyplývající z případného neposkytnutí reklamních služeb dle požadavků žalobce.

86. Dále nelze přehlédnout, že dodavatel Spencer life Media s. r. o. vykazoval rizikové znaky, když dle obchodního rejstříku činil jeho základní kapitál 1 000 Kč, sídlil na virtuální adrese a nezveřejňoval své účetní závěrky ve Sbírce listin obchodního rejstříku, neměl vytvořeny internetové stránky. Takto naznačené skutečnosti proto mohly signalizovat nutnost zvýšené obezřetnosti, jak ostatně vyplývá z rozsáhlé judikatury. Bylo totiž zřejmé, že žalobce pořizoval reklamní služby prostřednictvím motokrosového sportu již v předešlých letech. O reklamních službách fakticky jednal stále s jednou osobou, panem L. E., který nebyl jednatelem žádné z těchto společností, když tyto služby mu nakonec poskytovali různí dodavatelé. Lze tak odkázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v rozsudku č. j. 4 Afs 264/2021 - 57 ze dne 12. 7. 2022, ve kterém bylo aprobováno za objektivní okolnost podporující závěr o vědomé účasti na daňovém podvodu nahrazování dodavatelů, ve kterých působí stále ta samá osoba. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku konstatoval, že *„nelze přijmout postup, kdy obchodní korporace na základě dřívější pozitivní zkušenosti s obchodním partnerem zcela rezignuje na kritickou analýzu jeho následného chování.“*

87. Dále krajský soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 149/2019 - 64 ze dne 14. 1. 2022, dle něhož o podvodném jednání dodavatele svědčí mj. i přijímání vysokých hotovostních plateb, často na hranici denního limitu stanoveného zákonem č. 254/2004 Sb. o omezení plateb v hotovosti. V návaznosti na to lze z daňového řízení dovodit, že v projednávané věci žalobce za poskytnutá plnění platil v hotovosti, i když na přijatých daňových dokladech byl uveden způsob úhrady převodem. Dále bylo zjištěno, že ze zálohových faktur a následně i daňových dokladů nebylo zřejmé, jaké služby byly poskytnuty. Tyto skutečnosti ve svém souhrnu a následně i skutečnost, že reklamní služby jsou z daňového pohledu považovány za rizikovou komoditu, svědčí ve prospěch názoru žalovaného, že v daném případě existovaly takové nestandardnosti, které vzbuzovaly důvodné podezření o riziku zapojení do podvodného řetězce, o němž žalobce vědět mohl a měl.

88. Z daňového řízení je tak zřejmé, že žalobce přistoupil na obchodování za ceny, které zjevně neodpovídaly běžné cenové hladině před uzavřením smlouvy, dále je zřejmé, že neprovedl průzkum trhu a ani prověření výše ceny, kterou za uskutečnění jím požadovaných reklamních služeb vynaložil. S ohledem na velikost fakturovaných částek by se dalo důvodně předpokládat, že by příjemce služeb měl věnovat dostatečnou pozornost jednotlivým smluvním ujednáním a jednotlivé smluvní podmínky dostatečně specifikovat, zejména pokud jde o umístění reklamy a rovněž i o sankce vyplývající z neplnění podmínek smlouvy. Lze souhlasit s názorem, že žalobce jednal neobezřetně a rizikové znaky svého dodavatele ignoroval. Žalobce přitom měnil dodavatele reklamních služeb, přestože je sjednával se stále stejnou osobou a ačkoliv se jednalo o reklamu přesahující hodnotu milionu Kč, její účinnost nikterak nevyhodnocoval. Jeho tvrzení, že své dodavatele prověřoval, však nedoložil žádnými důkaznými prostředky a jeho námitka, že uvedený dodavatel nebyl před zahájením spolupráce označen za nespolehlivého plátce, nemůže za daných okolností obstát. Lze tak uzavřít, že žalobce nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, která na něm jsou vyžadována k ověření,

Shodu s prvopisem potvrzuje E. S.

že jím uskutečněné obchodní transakce nemohou vést k účasti v podvodném řetězci. Tyto závěry nebyly zpochybněny ani opakovanou svědeckou výpovědí pana L. E.

89. Dále krajský soud přistoupil v kontextu se shora uvedenými závěry i k hodnocení žalobní námitky, dle níž není zřejmé, zda daňové orgány respektovaly princip proporcionality rozložení rizika vzniku daňové ztráty způsobené daňovým podvodem mezi žalobce a stát. Žalobce považoval za nepochybné, že judikatura SDEU vyzdvihuje význam boje proti daňovým podvodům jakožto cíle uznávaného a podporovaného Směrnicí (viz např. rozsudky ze dne 26. 2. 2013 ve věci C-617/10, Akerberg Fransson a ze dne 14. 4. 2021 ve věci C-108/208, Finanzamt Wilmersdorf). Zároveň ovšem uplatnění výše zmiňovaného principu proporcionality vylučuje správní praxi, která za úhradu ztrát způsobených daňovými podvody jednostranně činí zodpovědnými jiné plátce (viz např. rozsudky SDEU Teleos, Mahageben a rozsudek ze dne 21. 2. 2008 ve věci C-271/06, Netto Supermarkt, srov. s rozsudky NSS č. j. 5 Afs 155/2018 - 35 ze dne 26. 4. 2021 a č. j. 5 Afs 525/2017 - 31 ze dne 31. 7. 2017). Dle žalobce z logiky věci vyplývá, že účinný boj proti daňovým podvodům, který se nesmí omezovat na ex post vyvozování odpovědnosti jiných plátců za spáchání daňového podvodu, se musí zakládat zejména na preventivních opatřeních. Tato opatření by v sobě měla zahrnovat i adresná represivní opatření vůči konkrétním subjektům, které neplní své zákonné povinnosti při správě daní, jakož i varovná opatření určená subjektům, které s těmito společnostmi obchoduji. Z principu proporcionality rozloženi rizika vzniku daňové ztráty způsobené daňovým podvodem, jakož i z ústavního principu rovnosti zbraní (procesní rovnosti), vyplývá, že důkazní břemeno ohledně prokázání opatření k zamezeni daňového podvodu, které mají a mohou učinit daňové orgány, tíží tyto daňové orgány. Žalobce proto žádal, aby žalovaný doplnil spisový materiál o výčet konkrétních opatření učiněných daňovými orgány k zamezení spáchání daňového podvodu společností VIDAL TECHNOLOGY s. r. o.

90. K této žalobní námitce krajský soud konstatuje, že z judikatury SDEU přiléhavé na danou otázku lze dovodit (rozsudku ze dne 21. 2. 2008, C-271/06), že „*Zejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky Molenheide a další, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, bod 52). Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky Molenheide a další, bod 47, jakož i Federation of Technological Industries a další, bod 30).*“ SDEU poukázal na to, že „*v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek Teleos a další, uvedený výše, bod 58)*“.

91. Je rovněž nepochybné, že uvedený výklad SDEU převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu mimo jiné obsažená i v rozsudku ze dne 26. 4. 2021, č.j. 5 Afs 155/2018 - 35. Ta potvrdila, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). Je-li tedy identifikován v řetězci podvod na DPH (resp. je postaveno

najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, aniž by musely správní orgány prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 – 60, publ. pod č. 3275/2015 Sb. NSS), musí v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem finanční orgány zkoumat subjektivní stránku, tj. zda stěžovatel věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní tohoto podvodu. Pro posouzení subjektivní stránky je však zásadní právě přijetí takových opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude. Pakliže daňový subjekt taková opatření nepřijme, riskuje ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu, případně neosvobození od daně na výstupu při dodání zboží do jiného členského státu. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 – 343, *„závěry Soudního dvora tedy neznamenají pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při pokračování sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“* Vedle spáchání daňového podvodu může k témuž výsledku vést rovněž prosté neprokázání naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. Zatímco v takovém případě však daňovému subjektu nárok na odpočet vůbec nevznikne, v případě jeho účasti na daňovém podvodu je na místě nárok na daňový odpočet odepřít, byť by daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce DPH prokázal, neboť se zakládá na podvodném jednání s cílem získat tento nárok neoprávněně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2021, č. j. 5 Afs 74/2020 – 32).

92. Krajský soud ve smyslu shora uvedeného přisvědčil názoru žalovaného, že algoritmus prokazování vědomé účasti na daňovém podvodu vychází z tzv. Axel Kittel testu (viz rozsudek SDEU Kittel), dle kterého je pro posouzení této otázky nutné zabývat se tím, zda 1) vznikla daňová ztráta, 2) pokud vznikla daňová ztráta, zda je tato ztráta důsledkem daňového podvodu, 3) pokud došlo k daňovému podvodu, zda byly obchodní transakce plátce uplatňujícího sporný nárok na odpočet daně spojeny s tímto podvodem, 4) pokud byly obchodní transakce tohoto plátce spojeny s tímto podvodem, zda věděl (nebo měl o tom vědět) tento plátce. Žalovaný přesvědčivým způsobem uzavřel, že v posuzovaném případě byly naplněny všechny výše uvedené podmínky, takže nebyl důvod přistoupit k požadovanému doplnění spisového materiálu. Žalovaný v souladu s judikaturou upozornil, že daňové orgány tíží pouze důkazní břemeno ohledně prokázání, že v daném případě došlo k daňovému podvodu, o kterém daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět.

93. Žalovaný důvodně odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která potvrdila, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Je-li tedy identifikován v řetězci podvod na DPH, musí v souladu se závěry vyslovenými SDEU finanční orgány zkoumat subjektivní stránku, tj. zda stěžovatel věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní tohoto podvodu. Pro posouzení subjektivní stránky je však zásadní právě přijetí takových opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude. Pakliže daňový subjekt taková opatření

nepřijme, riskuje ztrátu svého nároku na odpočet daně odvedené na vstupu, příp. neosvobození od daně na výstupu při dodání zboží do jiného členského státu.

94. S ohledem na závěry shora uvedené nepovažoval krajský soud za důvodné vyhovět návrhu žalobce na provedení důkazu a to ve formě sdělení žalovaného, jaké korporace nebo jaké daňové nedoplatky po korporacích, v nichž je pan P. M. angažován a jsou označeny v bodě 160 žalobního návrhu, zůstaly po jeho působení vůči státu nezaplaceny. Tím by mělo být dle žalobce prokázáno, že žalovaný v rozporu se zmiňovaným principem proporcionality přenáší břemeno odpovědnosti za páchání nepravosti třetími osobami zcela v rozporu s právem na žalobce. Nad rámec shora uvedeného krajský soud k tomuto návrhu konstatuje, že úkolem přezkumného řízení je posoudit, zda žalobce o podvodu věděl či vědět mohl. Posuzování, jakým způsobem a zda vůbec byla daňová povinnost splněna i ostatními daňovými subjekty nemůže být předmětem při posouzení daňové povinnosti žalobce. Takový postup by zásadně přesahoval principy vytyčené daňovým řádem.

95. Krajský soud souhlasí s názorem žalovaného, že v posuzovaném případě bylo rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality. Jak plyne ze shora uvedeného žalovaný řádně zkoumal, zda žalobce věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní daňového podvodu, přičemž dospěl k závěru, že žalobce minimálně vědět mohl a měl o svém zapojení do podvodu na DPH. K povinnosti upozornit daňový subjekt na to, že se může účastnit podvodu, žalovaný odkázal na vyjádření Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudcích č. j. 4 Afs 247/2021 - 32 ze dne 22. 2. 2022, bod 27, nebo č. j. 4 Afs 145/2019 - 62 ze dne 28. 4. 2020, bod 73, v nichž byl tento názor odmítnut. Žalobci nebylo postupem žalovaného dotčeno jeho právo podnikat v prostředí nezatíženém korupcí a klientelismem. Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, dle něhož *„Rovněž k porušení ústavního principu rovnosti, kdy by plátci, kteří daňový podvod nespáchali, byli při ukládání DPH znevýhodněni, nedošlo, neboť nárok na odpočet daně není daňovému subjektu odepřen pouze na základě toho, že se účastnil řetězce zasaženého daňovým podvodem. Aby mohl být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet daně, musí být zjištěny takové objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že daňový subjekt o své účasti v řetězci zasaženém daňovým podvodem mohl vědět..... Správce daně činil opatření vůči společnosti VIDAL TECHNOLOGY s. r. o. v rámci boje proti daňovým únikům. Z veřejně přístupného registru plátců DPH vyplývá, že společnost VIDAL TECHNOLOGY s. r. o. byla plátcem DPH do 5. 8. 2019, přičemž ke dni 6. 8. 2019 byla zveřejněna informace, že se jedná o nespolehlivou osobu, z čehož vyplývá, že tato společnost byla správcem daně označena za nespolehlivého plátce. Správce daně rovněž již dne 23. 2. 2017 telefonicky kontaktoval jednatele společnosti VIDAL TECHNOLOGY s. r. o. za účelem zahájení daňové kontroly za předmětná zdaňovací období a ověření jím tvrzené daňové povinnosti, ale tato společnost neumožnila správci daně zahájit daňovou kontrolu.“*

96. Dále lze přisvědčit názoru žalovaného, který považoval za nadbytečné, aby si u žalobcem uvedených společností ověřoval pravdivost žalobcem uváděných sjednaných cen, neboť skutečnost, že některé společnosti zaplatily za obdobnou reklamu ještě vyšší částku, vyplývá i z některých žalobcem zmiňovaných rozsudků, které uvedl v rámci reakce na Seznámení č. 1 a požadoval zohlednit. Tato skutečnost však nemůže nic změnit na závěru, že na základě provedeného dokazování je zřejmé, že žalobcem sjednaná částka byla nadhodnocená. Závěr o neprovedení navrženého důkazního prostředku podpořil žalovaný nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 118/09 ze dne 8. 12. 2009. Pokud tedy žalobce žádal žalovaného, aby doplnil dokazování za účelem ověření pravdivosti tvrzení o přemrštěné ceně, kdy v této souvislosti odkazoval na rozsudky správních soudů v případě jiných

odběratelů, žalovaný v souladu s judikaturou sdělil, že i na základě zohlednění těchto rozsudků je zřejmé, že žalobce přijal reklamní služby za nadhodnocenou cenu. Skutečnost, že někteří odběratelé reklamních služeb hradili ještě větší částku než samotný žalobce, nemůže mít vliv na skutečnost, že žalobce přijal předmětná plnění za přemrštěnou cenu, když tento závěr byl v řízení dostatečným způsobem podložen.

97. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

98. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplynulo, že by žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

Shodu s prvopisem potvrzuje E. S.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 26. března 2025

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje E. S.