



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců Mgr. Filipa Skřivana a JUDr. Ing. Venduly Sochorové v právní věci

žalobce: **ELERPRO s.r.o.**  
sídlem Lípa 182  
zastoupen TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.  
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 4. 2023, č. j. 13356/23/5300-21444-711869,

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) na základě daňové kontroly 11 dodatečnými platebními výměry ze dne 19. 1. 2015 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor – prosinec 2011 v celkové výši 420 000 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 84 000 Kč. Žalovaný napadeným

25/2023

rozhodnutím odvolání žalobce zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Dospěl k závěru, že posuzovaná plnění (reklamní polepy na závodních autech) přijatá od společnosti Carenex plus s. r. o. (dále jen „Carenex“ nebo „dodavatel“) byla zasažena podvodem na DPH, kterého se žalobce vědomě účastnil.

## II. Žaloba

2. Podle žalobce daňové orgány neprokázaly, že plnění subdodavatelů pro společnost Carenex byla fiktivní. O neplnění povinností subdodavatele GALIRA družstvo (dále jen „GALIRA“) žalobce nevěděl. Údajná daňová ztráta u subdodavatele NEMESI holding cz s.r.o. (dále jen „NEMESI“) vznikla v důsledku zásahu správce daně – odepřením nároku na odpočet DPH na základě daňové kontroly, ve které společnost NEMESI neunesla důkazní břemeno. Subdodavatel CL – PRODEX s.r.o. (dále jen „CL – PRODEX“) byla daň správcem daně potvrzena tak, tak ji přiznal. Následně však finanční správa selhala při výběru daně, neboť společnost daň za předmětná období neuhradila. Závěr žalovaného, že si Carenex fiktivními plněními od subdodavatelů uměle snižoval svoji výslednou daňovou povinnost, stojí pouze na nepodložených domněnkách.
3. Virtuální sídlo nebo nezveřejňování účetních závěrek je v podnikatelské praxi běžné a nesvědčí o úniku DPH. Pokud mají být tyto okolnosti hodnoceny jako rizikové, je povinností správců daně takové subjekty vyhledávat, žádat je o změnu sídla a vymáhat po nich zveřejňování účetních závěrek. V opačném případě přenáší správní orgány odpovědnost za naplnění neutrality DPH výlučně na bedra plátců. V době navázání obchodní spolupráce (ani v jejím průběhu) neměla žádná z výše uvedených společností statut nespolehlivého plátce. Žalobce neměl reálnou možnost si ověřit, zda subdodavatelé podávají daňová přiznání a zda hradí daň z přidané hodnoty. Chybějící daň byla tedy konstatována pouze na základě pasivity subdodavatelů během daňových kontrol, které u nich byly prováděny. Žalovaný přitom neprokázal, že by žalobce subdodavatele znal.
4. Podle žalobce z napadeného rozhodnutí nelze zjistit, zda došlo k neodvedení daně, resp. v čem měl daňový podvod spočívat. Žalovaný neprokázal souvislost mezi chybějící daní a podvodným jednáním. Pokud chybějící daň vznikla z důvodu důkazní nouze, podnikatelského selhání či neplnění povinností subdodavatelů, nejedná se o chybějící daň ve smyslu podvodu na DPH.
5. Objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobce o podvodu musí být výjimečné a musí se zcela vymykat zjištěným standardům na trhu. Břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží v tomto ohledu na správních orgánech. Ty však zůstaly jen u tvrzení. Žalovaný se zaměřil na písemnou smlouvu mezi žalobcem a dodavatelem. Jeho závěry jsou však pouze subjektivním tendenčním výkladem, nikoli objektivními okolnostmi ve smyslu podvodu na dani. Žalovaný měl respektovat autonomii vůle. Je jen na úvaze smluvních stran, jak a co si ve smlouvě stanoví. Ostatní domněnky žalovaného ohledně povinného obsahu smluv nemají žádnou relevanci. Objektivní okolností nemůže být volní jednání žalobce. To je ze své podstaty okolností subjektivní. Žalovaný nezjistil standardy na trhu a neprokázal neobvyklost zjištěných okolností.
6. Žalobce přijal opatření, aby předešel své účasti na podvodu. Ověřil existenci dodavatelů v obchodním rejstříku, resp. zkontroloval, že nejsou v insolventci a že jsou (nikoliv nespolehliví) plátcí DPH. Žalovaný se přijatými opatřeními odmítl zabývat s odkazem na vědomou účast žalobce na daňovém podvodu. I pokud by se žalobce účastnil podvodu

25/2023

úmyslně, nezbavilo to správní orgány povinnosti provést celý vědomostní test. Rozhodnutí je ve vztahu k otázce přijatých opatření nepřezkoumatelné a vnitřně rozporné, jelikož žalovaný nastínil v první části rozhodnutí právní rámec, kterým se při posuzování přijatých opatření neřídil.

7. Navrhl proto, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný má za to, že žalobní námitky jsou totožné s námitkami odvolacími, proto v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Upozornil, že žaloba je z velké části *judikaturní koláží* mechanicky citovaných spisových značek a pasáží rozsudků, které na nyní posuzovanou věc nedopadají.
9. K závěru, že plnění přijatá od subdodavatelů byla fiktivní, dospěl žalovaný na základě celé řady skutečností popsanych v bodech 45-53 napadeného rozhodnutí. Vrchní soud v Olomouci v rozsudku ze dne 19. 1. 2022, č. j. 5 To 42/2021-5148 (dále jen „trestní rozsudek“), ve vztahu k totožným plněním uznal žalobce vinného ze zločinu zkrácení daně, poplatku a jiné podobné platby. Konstatoval mimo jiné, že jediným účelem pronájmu reklamních ploch bylo snížení daňové povinnosti, nikoliv propagace či zviditelnění, a že jednání zúčastněných bylo motivováno pouze finančním profitem na úkor České republiky. Šlo tedy o neoprávněné snížení daně (narušení neutrality DPH).
10. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně identifikoval objektivní okolnosti. Žalobce uzavřel smlouvu o reklamě s neznámou, krátce existující společností, namísto dosavadního obchodního partnera, se kterým v předcházejícím období v oblasti reklamních služeb spolupracoval. Ve smlouvě nespécifikoval předmět plnění ani způsob sjednání ceny, ačkoliv výsledná cena byla podstatně vyšší než částka vynakládaná za totožná plnění v předešlých zdaňovacích obdobích. Žalobce reklamu kontroloval nahodile a bylo mu jedno, jestli pro něj má reálný přínos. Nebyl důvod zjišťovat standardy na trhu reklamních služeb, jelikož identifikované objektivní okolnosti nejsou s daným segmentem trhu spjaté; jsou nestandardní obecně, napříč odvětvími. Skutečnost, že žalobce o podvodu na DPH věděl, vyplývá i z trestního rozsudku.
11. Objektivní okolnosti jsou ty, o nichž daňový subjekt prokazatelně mohl a měl vědět a které v něm měly vzbudit podezření, že se svým plněním účastní daňového podvodu. Žalobcova polemika o tom, co jsou a nejsou objektivní okolnosti, je tedy lichá. Žalovaný nevykládal smlouvu tendenčně. Žalobce může smluvní vztahy navazovat, jak se mu zlíbí. Pokud však zvolí nestandardní smlouvu, nemůže se divit, že její vágnost přispěje (v kontextu dalších objektivních okolností) k závěru o jeho vědomé účasti na daňovém podvodu.
12. Přijatá opatření se zkoumají pouze v případě nedbalostního zapojení do podvodu. Žalobce o svém zapojení do podvodu věděl, účastnil se ho záměrně a zkoumat opatření proti účasti na podvodu tedy nemělo smysl.
13. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

### IV. Posouzení věci

14. Žaloba **není** důvodná.

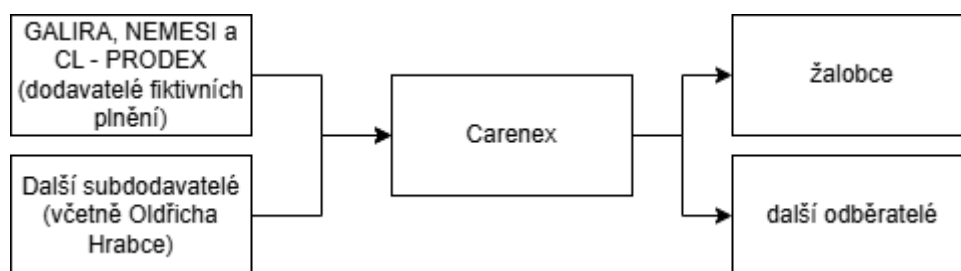
25/2023

15. K námitce prekluze uplatněné v žalobě soud shrnuje, že ta byla žalobcem výslovně vztažena pouze k rozhodnutí č. j. 13351/23/5300-21444-711869; v tomto případě žalovaný žalobce již uspokojil (věc vyloučena k samostatnému projednání pod sp. zn. 62 Af 15/2024). Ve vztahu k nynějšímu rozhodnutí tato námitka uplatněna nebyla a ani soud z úřední činnosti nezjistil, že by lhůta pro stanovení daně uplynula.
16. Úvodem soud konstatuje, že žalobní námitky jsou totožné s námitkami, které žalobce uplatnil v předcházejícím daňovém řízení, včetně odvolání. Žalovaný se těmito námitkami v napadeném rozhodnutí dostatečně zabýval a soud neshledal v jeho hodnocení a postupu žádnou vadu, v jejímž důsledku by bylo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalobci se v napadeném rozhodnutí dostalo jasné odpovědi na uplatněné námitky, přičemž žalovaný své závěry podrobně odůvodnil. Na polemiku s napadeným rozhodnutím však žalobce v žalobě rezignoval, pouze své námitky (již řádně vypořádané žalovaným) mechanicky zopakoval. V takovém případě postačí, pokud soud v rozsudku k obecně formulovaným žalobním bodům pouze shrne závěry žalovaného a s těmito se buď ztotožní nebo nikoliv. Funkcí soudního přezkumu totiž není stále dokola podrobně uvádět již vyřčené (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, nebo ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47). Soud souhlasí se žalovaným, že žalobce (jak v odvolání, tak v žalobě) čteně odkazuje na judikaturu Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SDEU“) či Nejvyššího správního soudu, aniž by ji však jakkoli propojil s projednávanou věcí či aplikoval závěry citované judikatury na zjištěný skutkový stav. Za takové situace není úkolem soudu se s každým žalobcem zmiňovaným rozsudkem vypořádat. Postačí obecně uvést, že soud závěry žalobcem zmiňovaných rozsudků nepopírá, pro nynější věc však nevedou k závěrům odlišným od závěrů žalovaného vyslovených v napadeném rozhodnutí.
17. Z ustálené judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat nárok na odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH (jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice) nebo zneužití práva. Ve vztahu k existenci podvodu musí správní orgány vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63). Teprve poté, co správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo, je možné přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016–55). Dle konstantní judikatury SDEU totiž platí, že pouhá existence daňového podvodu nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu nebyl nárok na odpočet daně přiznán. *„Nárok na odpočet není dotčen okolností, že v řetězci dodávek je jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, jestliže tuto skutečnost daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl“* (viz rozsudek ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Alex Kittel*).
18. Daňové subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě realizovaných plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH. Zároveň ovšem platí, že je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svoji obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště těch se značným finančním dopadem) se v rámci

25/2023

možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343). V rámci hodnocení vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání proto musí správce daně vzít v úvahu také to, zda daňový subjekt přijal při výkonu své činnosti taková opatření, která od něj lze rozumně vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí daňového podvodu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59). To, jaká opatření přijal, a proč byl v dobré víře, že svým jednáním nepřispívá k podvodu na DPH, musí tvrdit a prokazovat daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet daně (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, nebo ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).

19. Žalobce zpochybňuje existenci podvodu, jeho vědomost o něm a tvrdí, že přijal dostatečná opatření, aby předešel své účasti na podvodném jednání.
20. Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti. Prvostupňový správce daně zahájil se žalobcem daňovou kontrolu na DPH v rozsahu zdaňovacích období říjen 2010 až prosinec 2011. V rámci daňové kontroly byla prvostupňovým správcem daně prověřována mj. přijatá zdanitelná plnění od společnosti Carenex. Ta měla spočívat v reklamních polepech na závodních autech. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal přijetí plnění od dodavatele Carenex. Tento závěr potvrdil také žalovaný v prvním rozhodnutí o žalobcově odvolání ze dne 15. 9. 2016. Následně se věcí zabýval Krajský soud v Brně, který rozsudkem ze dne 12. 5. 2022, č. j. 62 Af 122/2016-216, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že v řízení nebylo dostatečně zpochybněno dodání plnění deklarovaným dodavatelem. Doplnil, že u totožných plnění týkajících se daně z příjmů právnických osob soud v rozsudku ze dne 6. 2. 2019, č. j. 62 Af 126/2016-164, dospěl k závěru, že žalobce byl součástí řetězce vytvořeného za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Soud rovněž dodal, že se posuzovaná věc po stránce skutkové blíží věcem již správními soudy posuzovaným, které se týkaly oprávněnosti nároku na odpočet DPH u daňových subjektů, které nakoupily reklamu v rámci řetězce, na jehož počátku bylo plnění od O. H., které bylo dále prodáno kupř. právě prostřednictvím společnosti Carenex dalším subjektům (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2018, č. j. 3 Afs 147/2017-41, ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 283/2017-73, či ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 328/2017-66). Ostatně existence podvodu i vědomá účast žalobce na něm s ohledem na nyní posuzovaná plnění byla následně zjištěna Vrchním soudem v Olomouci v trestním rozsudku, v němž byli žalobce i jeho jednatel pravomocně odsouzeni za zločin zkrácení daně, poplatku nebo jiné podobné platby (viz bod 9 výše). Vrchní soud mimo jiné uvedl, že jednání zapojených subjektů nebylo běžným smluvním vztahem a smlouvy nebyly uzavírány za účelem propagace firem, ale za účelem snížit daňové odvody a dosáhnout finančního profitu na úkor České republiky.
21. Žalovaný proto v dalším řízení po vrácení věci soudem uložil správci daně doplnit dokazování a ve věci následně rozhodl nyní napadeným rozhodnutím. V něm vychází z toho, že žalobce v daňovém řízení unesl své primární důkazní břemeno a prokázal splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, tj. prokázal přijetí plnění od dodavatele Carenex (bod 42 napadeného rozhodnutí). Žalovaný seznámil dne 13. 2. 2023 žalobce s doplněním řízení a závěrem, že se žalobce vědomě zapojil do obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH:



22. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně vysvětlil, v čem spočíval daňový podvod. V obecné rovině popsal umělé snižování daňové povinnosti fiktivními plněními od nekontaktních či jinak pochybných dodavatelů (bod 18) a vylíčil role jednotlivých společností v řetězci (bod 44). Zejména vysvětlil, že subdodavatelé GALIRA, NEMESI a CL - PRODEX fakturovali dodavateli žalobce fiktivní plnění, aby si ten mohl uměle snížit daňovou povinnost. V bodech 45 až 51 napadeného rozhodnutí žalovaný shrnul skutečnosti, na základě kterých mu vznikly důvodné pochybnosti o skutečné ekonomické činnosti subdodavatelů. Zároveň žalovaný zjistil, že plnění deklarovaná těmito subdodavateli dodaly ve skutečnosti jiné společnosti. Účelovost zapojení subdodavatelů do řetězce vyplynula také z daňových přiznání společnosti Carenex. Přijatá plnění od pochybných subdodavatelů se pohybovala v řádech statisíců, zatímco plnění od ostatních (skutečných) subdodavatelů byla v částkách výrazně nižších. Z uvedeného je zřejmé, že bez zahrnutí přijatých plnění od společností GALIRA, NEMESI a CL - PRODEX by společnost Carenex byla povinna odvést vysokou daň na výstupu, kterou si však uměle snížila právě zahrnutím fiktivních plnění (bod 52).
23. Soud nesouhlasí se žalobcem, že by z napadeného rozhodnutí nebylo zřejmé, že došlo k neodvedení daně. Fakt, že subdodavatelé neodvedli daň, ostatně sám žalobce připouští v žalobě; spojuje to však s pasivitou subdodavatelů, případně se selháním správce daně, které spatřuje v tom, že subdodavatel CL - PRODEX neuhradil přiznanou daň. K tomu soud shrnuje, že žalovaný v bodě 45 a násl. napadeného rozhodnutí podrobně vysvětlil, na základě jakých skutečností mu o subdodavatelích vznikly pochybnosti, resp. proč nepovažoval neuhrazení daně za důsledek pasivity, důkazní nouze či podnikatelského selhání subdodavatelů (či dokonce chyby správce daně), ale za plánované, účelové jednání typické pro účastníky podvodu na DPH, konkrétně na pozici tzv. *missing traderů*. S jeho závěry se soud plně ztotožnil.
24. Vzhledem k tomu, že žalobce s touto částí odůvodnění napadeného rozhodnutí nijak konkrétně nepolemizuje, lze v obecné rovině zmínit, že pochybnosti správních orgánů ohledně subdodavatelů, resp. dodavatele spočívaly např. v jejich virtuálních sídlech, v absenci skutečných provozoven, v nezveřejňování účetních závěrek a v nesouvisejících předmětech činnosti zapsaných v obchodním rejstříku. Dodavatel žalobce neměl v obchodním řetězci ekonomické opodstatnění, neboť reklama mohla být žalobci poskytnuta přímo (jak tomu ostatně bylo v předcházejících zdaňovacích obdobích) a za podstatně nižší cenu. Dodavatelé fiktivních plnění neobdrželi od společnosti Carenex žádné platby. Pochybnosti vznikly žalovanému také na základě smluv, ať už uzavíraných mezi dodavatelem a žalobcem nebo mezi dodavatelem a subdodavateli. Tyto smlouvy byly často kusé, neodpovídaly uskutečněným plněním, případně byly uzavírány v nelogické časové posloupnosti. Existenci podvodného řetězce potvrdilo také trestní řízení zakončené rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci. Soud tak plně souhlasí se žalovaným, že k narušení neutrality DPH nedošlo v důsledku podnikatelského selhání či z jiného omluvitelného důvodu.

25/2023

25. Žalobce dále namítá, že virtuální sídlo a nezveřejňování účetních závěrek je běžné. Je pravdou, že tyto skutečnosti samy o sobě zapojení společností do podvodu na DPH neprokazují. V rámci daňového řízení je však třeba tyto skutečnosti posuzovat v souvislosti s dalšími zjištěními správních orgánů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 154/2020-47). Nelze popřít, že i běžně fungující společnosti, které se podvodů neúčastní, mohou tyto znaky vykazovat. Přesto by však obchodní partneři takových společností měli zpozornět, protože běžné je mít skutečné sídlo společnosti a zveřejňovat účetní závěrky. V kontextu dalších okolností zjištěných žalovaným (viz body 22-24 výše) ani soud nemá pochybnosti o účelovém zapojení zmíněných společností do podvodu na DPH.
26. Po správci daně nelze požadovat, aby aktivně vyhledával daňové subjekty a vyzýval je ke změně sídla či ke zveřejnění účetních závěrek. Zákon správci daně takovou povinnost neukládá. Navíc, jak bylo zmíněno výše, tyto skutečnosti samy o sobě nejsou jednoznačným důkazem o podvodu na DPH. Nelze tedy souhlasit se žalobcem, že by správce daně neplněním těchto žalobcem presumovaných povinností přenášel na daňové subjekty zodpovědnost za zajištění neutrality daně. Žalobci ostatně není kladeno k tíži, že o těchto okolnostech nevěděl. Jde totiž o okolnosti svědčící o existenci podvodu, nikoliv o objektivní okolnosti svědčící o žalobcově vědomosti o něm.
27. Žalovaný v napadeném rozhodnutí souvislost chybějící daně a podvodného jednání podrobně popsal a soud s jeho závěry plně souhlasí. Ostatně i ze žaloby je zřejmé, že žalobce z napadeného rozhodnutí zjistil, v čem měl spočívat daňový podvod a v čem daňové orgány spatřují chybějící daň. Přestože namítá, že to z napadeného rozhodnutí nevyplývá, podle obsahu žaloby jde spíše o jeho obecný nesouhlas s těmito závěry žalovaného, nikoliv o nedostatek odůvodnění napadeného rozhodnutí.
28. Soud odmítá rovněž argumentaci žalobce, že správní orgány neprokázaly fiktivnost plnění od subdodavatelů. Jak bylo uvedeno výše, žalovaný při popisu existence daňového podvodu podrobně vysvětlil, že fiktivnost plnění vyplývala jednak z nestandardních okolností týkajících se subdodavatelů, kteří budí dojem bílých koní, bez reálné ekonomické činnosti, jednak ze skutečnosti, že reklamní polepy (resp. reklamní plochy na automobilech) byly fakticky poskytnuty jinými subdodavateli. Žalovaný zjistil zásadní nepoměr v ceně plnění od skutečných a fiktivních dodavatelů. Přihlédl rovněž k vyjádření a k výsledku Z. T. (jednatel dodavatele), který výslovně uvedl, že šlo o fiktivní plnění, jejichž jediným cílem bylo vykázat minimální daňovou povinnost. Na základě těchto okolností je soud přesvědčen, že žalovaný prokázal fiktivní povahu plnění od subdodavatelů dodavateli Carenex.
29. Není přitom relevantní, zda žalobce věděl o neplnění povinností subdodavatelů. Jak žalovaný správně poznamenal v bodě 90 a násl. napadeného rozhodnutí, vědomost žalobce není rozhodná u skutečností, ze kterých plyne závěr o narušení neutrality daně. Žalobce nemusí vědět o tom, u kterého článku řetězce došlo k narušení neutrality daně. Takový požadavek nevyplývá ani z rozsudku SDEU ze dne 24. 11. 2022, C-596/21, *Finanzamt M.*, zmiňovaného žalobcem. Nelze směšovat skutečnosti svědčící o existenci podvodu na DPH (včetně pochybností o subdodavatelích, neplnění jejich daňových povinností atd.), kde vědomost žalobce není stěžejní pro naplnění podmínek podvodu na DPH, s okolnostmi svědčícími o žalobcově vědomé účasti na podvodu, kde je nutné žalobcovu vědomost o podvodu prokázat. Jak žalobce správně poznamenává, SDEU vyžaduje, aby plátce, kterému

25/2023

má být nárok na odpočet daně odepřen, věděl o dodavatelsko-odběratelském vztahu v tom rozsahu, aby o podvodném jednání původního prodejce věděl, nebránil mu nebo jej usnadnil. Správní orgány tedy musí prokázat pouze to, že žalobce o podvodu na DPH v řetězci mohl a měl vědět. To bylo v nynějším případě splněno.

30. Objektivní okolnosti, ze kterých vyplývá žalobcova vědomá účast na podvodu, popsal žalovaný v bodech 68 a násl. napadeného rozhodnutí. Jako zásadní lze označit fakt, že se žalobce rozhodl namísto přímého odběru plnění od dodavatele, na kterého byl zvyklý a s nímž spolupracoval (Oldřich Hrabec), odebírat totožné plnění skrz prostředníka (Carenex) za významně vyšší ceny. Novým dodavatelem navíc byla krátce existující společnost bez podnikatelské historie. Takové jednání lze stěží vysvětlit jinak než vědomým zapojením žalobce do podvodu. Ostatně žalobce ani žádné jiné možné vysvětlení neposkytl.
31. Rozpory panují také ohledně toho, jak měl žalobce obchodní spolupráci s dodavatelem Carenex navázat. Zatímco žalobce tvrdil, že se jeho zástupce se Z. T. potkal na závodech rally, ten vypověděl, že na žádném závodě nikdy přítomen nebyl a obchodní partnery neznal. Žalovaný dále poukázal na obecnost a bezobsažnost smlouvy mezi žalobcem a dodavatelem (cena reklamy měla záviset na konkrétním umístění reklamy, to ovšem nebylo nijak ujednáno), resp. žalobcovu rezignaci na kontrolu realizace, resp. efektivity provedené reklamní kampaně. Realizace reklamy v řádech milionů korun nezískala žalobci jediného zákazníka. Ostatně ani vzhledem k oboru podnikání žalobce (obchod s trolejbusy a náhradními díly na trolejbusy) nebyla propagace na motoristických závodech zcela pochopitelná. Vědomou účast žalobce v podvodném řetězci navíc potvrdil rovněž rozsudek trestního soudu. Z uvedených okolností podle soudu jasně vyplývá, že vědomá účast žalobce na podvodu byla v řízení jasně prokázána, zejména na základě ekonomicky nevýhodného zapojení prostředníka do zaběhnuté obchodní spolupráce a na základě odsuzujícího trestního rozsudku.
32. Nedůvodná je také námitka, že objektivní okolnosti nejsou dostatečně výjimečné a nevymykají se běžným zvyklostem na daném trhu. Výše popsané okolnosti zjištěné žalovaným soud vnímá jako dostatečně nestandardní, vymykající se běžným standardům jakéhokoliv trhu. Jak žalovaný správně uvedl ve svém vyjádření, zjištěné objektivní okolnosti nebyly v nynějším případě spjaty s žádným konkrétním tržím segmentem, neboť se jednalo o okolnosti nestandardní v jakémkoli podnikatelském segmentu. Nebylo tedy povinností správních orgánů zjišťovat obecné zvyklosti trhu, na němž působil žalobce.
33. Není rovněž pravdou, že by žalovaný upínal svoji přílišnou pozornost ke smlouvě žalobce s dodavatelem. Jak soud uvedl výše, žalovaný se podrobně zabýval nejen uzavřenou smlouvou, ale i celou řadou dalších okolností. Co se týče samotné smlouvy, soud (ani žalovaný) nijak nepopírá autonomii daňových subjektů. Žalobce si mohl s dodavatelem uzavřít smlouvu v podobě, jakou sám považoval za vhodnou. Pokud však vědomě zvolil nekonkrétní formu smlouvy, ve které nebyly upraveny podstatné záležitosti, musí nést rizika s tím spojená v daňovém řízení. Lze přisvědčit žalovanému, že takto obecně formulovaná smlouva při zohlednění dalších okolností případu nasvědčuje jak podvodnému charakteru řetězce, tak vědomému zapojení žalobce do něj. Stěžejní totiž je, že nekonkrétní smlouva nebyla jediným důvodem pro dovození vědomosti žalobce o zapojení do daňového podvodu, ale jednou z mnoha nestandardních okolností, které v souhrnu nelze vysvětlit jinak, než snahou o vylákání daňové výhody v řetězci zasaženém podvodem na DPH (tento závěr ostatně plně odpovídá odůvodnění trestního rozsudku).

25/2023

34. Mylný je výklad žalobce ohledně subjektivních a objektivních okolností. Objektivní okolnosti se vztahují k faktům, které mohou být externě ověřeny, a které naznačují, že transakce není standardní, resp. je součástí podvodného jednání. Naopak subjektivní okolnosti se zaměřují na vnitřní stav nebo myšlení osoby, která se účastní transakce. Jsou to okolnosti, které odrážejí, co konkrétní osoba věděla, co měla v úmyslu a jaký měla subjektivní postoj k dané situaci. Na rozdíl od objektivních okolností, které se dají ověřit nezávisle na subjektivním pohledu (např. cena zboží, způsob dodávky apod.), subjektivní okolnosti se týkají vnitřního přesvědčení nebo vědomí jednotlivce, tedy toho, co věděl nebo mohl vědět o podvodném charakteru transakce. V případě podvodu na DPH je podstatné, zda jsou okolnosti podezřelé z hlediska průměrného podnikatelského subjektu vyskytujícího se v pozici žalobce, nikoliv pro žalobce samotného (to už je okolnost subjektivní). To, zda se okolnost týká jednání žalobce nebo jiných subjektů, nečiní okolnost subjektivní. Pokud dva daňové subjekty uzavřou smlouvu – projeví svoji vůli navenek, jedná se o okolnost objektivní. Pokud je tato smlouva nadměru obecná (až bezobsažná) a k tomu se připojí další nestandardní zjištěné okolnosti, může to svědčit o žalobcově vědomosti o daňovém podvodu (okolnost subjektivní). Pro nyní projednávaný případ nicméně uvedené rozlišování nemá hlubší význam, neboť podstatný je fakt, že žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal skutečnosti svědčící o existenci daňového podvodu i o vědomosti žalobce o něm, a soud se s jeho závěry ztotožnil.
35. Podle žalobce žalovaný dále pochybil tím, že neposuzoval dostatečnost opatření přijatých žalobcem k vyloučení jeho účasti na podvodu.
36. Žalovaný v bodě 39 napadeného rozhodnutí vysvětlil, že přijatá opatření daňového subjektu je vždy třeba zkoumat v případě nedbalostního zapojení do podvodu. V případě vědomosti daňového subjektu o jeho zapojení do podvodu je nadbytečné zkoumat přijatá opatření, neboť účastnil-li se daňový subjekt podvodu záměrně, těžko mohl přijímat opatření k zabránění své účasti na podvodu. V bodě 80 napadeného rozhodnutí tedy žalovaný konstatoval, že se vzhledem k žalobcově vědomé účasti na podvodu nezabýval přijatými opatřeními. Pokud by žalobce nějaká opatření přijal, jednalo by se pouze o formální úkony za účelem zastření jeho vědomé účasti na podvodném jednání. Jak žalovaný přiléhavě uváděl již v napadeném rozhodnutí, správnost daného závěru potvrzuje judikatura Nejvyššího správního soudu. Z rozsudku ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 154/2020-47, plyne, že přijetí preventivních opatření je z povahy věci možné posuzovat jen tam, kde není jisté, zda daňový subjekt o své účasti na podvodu věděl, a je třeba posoudit, zda o ní alespoň mohl vědět (daňový subjekt, který ví, že se podvodu účastní, logicky nebude přijímat opatření, aby této situaci zamezil). Obdobný závěr plyne rovněž z rozsudku ze dne 13. 11. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64, bod 48. Závěr žalovaného, že v případě prokázání vědomé účasti na podvodu není z povahy věci nutné zkoumat přijatá opatření, odpovídá výše citované judikatuře i logické souslednosti při posuzování podmínek pro závěr o účasti na daňovém podvodu. Soud se s ním proto plně ztotožnil. Požadavek žalobce, aby za všech okolností byl proveden celý vědomostní test, včetně posouzení přijatých opatření, nedává smysl v případě zjištění vědomé účasti na podvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2021-186). Neobstojí ani výtky žalobce, že žalovaný v první části rozhodnutí nastínil právní rámec, kterým se následně neřídil, neboť v bodě 39 napadeného rozhodnutí (obsaženého v části Právní základ případu) žalovaný výslovně podotkl, že v případě vědomosti daňového subjektu o podvodu je řešení opatření nadbytečné; v souladu s tímto

25/2023

obecným východiskem žalovaný v nynějším případě postupoval. Žádný vnitřní rozpor napadeného rozhodnutí ani nedostatek odůvodnění v tomto směru tak soud nezjistil.

37. Ze všech výše uvedených důvodů soud shrnuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí srozumitelně vysvětlil, v čem podvod na DPH spočíval, proč žalobce musel vědět o své účasti na něm a proč nebylo nutné se zabývat přijatými opatřeními. Žalobce v předcházejícím daňovém řízení, ani v řízení před soudem, nenabídl žádnou jinou uvěřitelnou verzi o uskutečněných zdanitelných plněních, než jaká vyplynula z dokazování v daňovém řízení. Ze správního spisu je zřejmé, že žalobce bez vážného důvodu změnil svého přímého dodavatele reklamy, aby v podstatě stejné služby od fakticky stejného subjektu získal, ovšem s vyššími náklady. Tento nový dodavatel reklamy, který byl účelově včleněn do řetězce, snižoval svou daňovou povinnost vykazováním fiktivních plnění od společností na pozici *missing traders*, které vykazovaly znaky tzv. *bílých koní*. Plně tak obстоjí závěr žalovaného, že posuzovaná plnění byla zasažena podvodem na DPH a že se žalobce tohoto podvodu účastnil vědomě. Žalovaný proto postupoval správně, pokud žalobci odpočet DPH z těchto plnění nepřiznal.
38. Námitky tedy nejsou důvodné.

#### V. Závěr a náklady řízení

39. Ze všech shora uvedených důvodů soud žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

#### 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

Brno 15. května 2025

David Raus v.r.

Shodu s prvopisem potvrzuje: R. L.

25/2023

předseda senátu