



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **LAKUM - AP, a.s.**
sídlem Ostravská 384, Frýdlant, 739 11 Frýdlant nad Ostravicí
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2023, č. j. 39213/23/5300-22441-711776,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou doručenou soudu domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2023, č. j. 39213/23/5300-22441-711776 (dále „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj za zdaňovací období červenec 2014, říjen 2014, květen 2015, červenec 2015 až prosinec 2015. Důvod doměření daně se ve všech zdanitelných plněních týkal nárokovaného odpočtu v souvislosti s přijetím reklamních a propagačních

služeb od společnosti TONDINO SE (dále jen „TONDINO“), které bylo realizováno na fotbalových stadionech v Olomouci a Uherském Hradišti. Žalovaný odepřel uplatněný odpočet z důvodu zasažení transakcí podvodem na DPH.

Shrnutí žaloby a žalobní body

2. Žalobkyně v rámci žaloby vymezila 3 okruhy žalobních bodů, které kopírují tříkrokový test založený na judikatuře SDEU a NSS. Žalobkyně namítala, že jednak nebyl zjištěn a prokázán podvod na DPH, dále že nebyly prokázány objektivní okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně o podvodu. V neposlední řadě žalobkyně, že přijala veškerá opatření, které mohla přijmout pro předejití účasti na podvodu.
3. Žalobkyně k existenci daňové ztráty, coby prvního kroku, namítla, že podle popisu žalovaného učiněného v napadeném došlo k neodvedení daně rozhodnutí toliko u společností EDECO s.r.o. (dále „EDECO“) a EDEMOST s.r.o. (dále „EDEMOST“), když svou daňovou povinnost měly uměle snížit uplatněním odpočtu DPH na vstupu, na který neměly mít nárok.
4. Podle žalobkyně však závěr o fiktivních vstupech na straně společností EDECO a EDEMOST postrádá u napadeného rozhodnutí důkazní oporu. Závěr žalovaného o tom, že reklamní služby fakturované ze strany společnosti GARDIAN INVESTMENT s.r.o. (dále „GARDIAN“) společností EDECO a EDEMOST nebyly realizovány, nebyl v daňovém řízení prokázán, resp. poklady k této otázce jsou nesouladné. Žalovaný totiž svůj názor opřel pouze na základě obecně formulovaného předmětu plnění na daňovém dokladu vystaveném společností GARDIAN ve spojení s absencí smluvní dokumentace mezi GARDIAN a fotbalovými kluby, absencí přijetí reklamních služeb na vstupu, absencíázemí a podnikatelského oprávnění k poskytování reklamních služeb. Stejně tak žalovaný vytkl, že společnosti EDECO a EDEMOST nepředložily k daňovým dokladům od společnosti GARDIAN žádné důkazní prostředky. Žalobkyně takovému přístupu vytkla, že z ryze obecného popisu předmětu plnění nelze činit kategorické závěry. Nabídla svou hypotézu, že plnění mohlo spočívat např. ve zprostředkování obchodu, případně jiné doprovodné činnosti. Žalobkyně nemohla a nemá žádnou důkazní povinnost k tomuto plnění a nedostatky ve zjištěních nelze klást k její tíži. Naopak bylo prokázáno, že společnost GARDIAN přiznala daň z deklarovaného plnění, což žalovaný upozadil. Přijetí plnění od GARDIAN společností EDECO a EDEMOST nepopřely, pouze nedoložily žádné doklady a daňovou evidenci. Jestliže společnost GARDIAN přiznala daň na výstupu, nemohlo uplatněním odpočtů daně na vstupu u EDECO a EDEMOST dojít k narušení neutrality daně. Samotné nezaplacení daně podvodem není, neboť takovým jednáním nebylo získáno žádné zvýhodnění. Závěry žalovaného o chybějící dani u EDECO a EDEMOST nemohou za tohoto skutkového stavu obstát.
5. Dále žalobkyně namítala, že u společnosti TONDINO nebyla prokázána žádná chybějící daň, resp. narušení neutrality DPH. Společnosti TONDINO byla doměřena daň z titulu neunesení důkazního břemene a neprokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet z přijatého reklamního plnění od EDECO a EDEMOST, když tato společnost neposkytla správci daně potřebnou součinnost. Podle žalobkyně, pokud bylo v jejím daňovém řízení prokázáno, že k realizaci plnění došlo, je neudržitelný závěr žalovaného o narušení neutrality DPH u společnosti TONDINO. Jestliže bylo v daňovém řízení prokázáno, že se reklamní plnění uskutečnilo a společnosti EDECO a EDEMOST daň na výstupu přiznaly, nemohlo uplatněním nároku společnosti TONDINO dojít k narušení

neutrality DPH.

6. Dále žalobkyně namítá, že identifikace podvodu na DPH, jak je popsána žalovaným, je nesprávná, neboť opomíjí třetí podmínku – získání zvýhodnění rozporného s účelem šesté směrnice. Neoprávněné zvýhodnění u žalobkyně nebylo prokázáno. Nebyly prokázány žádné vazby na společnosti, u nichž žalovaný dovodil podvodné jednání. Zcela pak absentuje důkaz k tvrzení žalovaného, že se žalobkyni měly peníze vracet. Prostý odkaz na nekonkrétní závěry z trestního řízení nemůže jako důkaz obstát. Žalovaný pak neuvádí jediný důkazní prostředek z trestního řízení, který má o vracení finančních prostředků hovořit, natož aby jej v řízení provedl jako důkaz. Jediné nezákonné zvýhodnění však může spočívat nanejvýš v neoprávněném snížení daňové povinnosti společností EDECO a EDEMOST.
7. Podle žalobkyně pak žalovaný nesprávně zaměňuje její účast v dodavatelském řetězci s účastí žalobkyně na podvodu. Z uskutečnění plnění mezi TONDINO a žalobkyní nikdo nečerpal neoprávněnou výhodu. Žalobkyně apelovala na to, že při transakci mezi ní a TONDINO plnění pozbylo stigma údajného podvodu, pokud jím zasaženo bylo. Odkázala se přitom na judikaturu SDEU, např. C-354/03 (Optigen) nebo C-355/03 (Fulcrum Electronics), ve kterých soudní dvůr vyslovil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem, o němž plátce neví nebo nemůže vědět.
8. V napadeném rozhodnutí absentuje důkaz o jakémkoliv nestandardním propojení mezi ní a ostatními články řetězce, které se měly podvodu dopustit, který by svědčil o její vědomé účasti. Jediná identifikovaná vazba byla mezi žalobkyní a jejím dodavatelem, ta však byla zcela standardním obchodním vztahem. U dodavatele nenalezl žalovaný vyjma nedostatečné spolupráce v daňovém řízení podezřelou okolnost, která by měla značit zapojení této společnosti do podvodu. To podle žalobkyně žalovaný vykryl nálepkou „buffer“. Stejně pravděpodobnou variantou ovšem podle žalobkyně je, že TONDINO do žádného podvodu zapojena nebyla, nebo o tom ani vědět nemusela. Její funkcí mohlo být jen uhrazení ceny reklamního plnění spolu s daní společností EDECO a EDEMOST, které tuto daň údajně státu neodvedly, když ji eliminovaly vysokými nároky na odpočet z fiktivních plnění na vstupu.
9. Podvod nastíněný žalovaným by se stal i bez zapojení žalobkyně do řetězce, která byla pouze konečným odběratelem reklamního plnění. Subdodavatelé mohli plnění prodat jakémukoliv zájemci o reklamu na stadionu. Ostatně v daňovém i trestním řízení byly zjištěny desítky odběratelů reklamy předmětné reklamní agentury. Pouhá účast žalobkyně v řetězci automaticky neznamená, že se jedná o vědomě zapojeného spolupachatele podvodu.
10. Žalobkyně dále namítala, že správce daně nedostatečně zjistil skutkový stav, když na podkladě nesprávného hodnocení důkazních prostředků a při opomenutí žalobkyní navrhovaných důkazních prostředků učinil nesprávné a neúplné závěry zejména ohledně výše ceny reklamy. A to z důvodu, že odmítl zjišťovat interval obvyklé ceny za situace, kdy hodlal prokazovat její nepřiměřenost. Žalovaný se mylí, pokud s odkazem na judikaturu NSS dovodil, že není povinností daňových orgánů stanovení ceny obvyklé. Stejně tak žalovaný pochybil tím, že nezajistil dostatečný počet srovnávacích vzorků. Zjištění ceny za srovnatelnou reklamu bylo učiněno na základě pouhých 6 smluv o reklamě ve vztahu klubu 1. FC Slovácko a tří smluv o reklamě ve vztahu k Sigmě Olomouc, uzavřených přímo mezi fotbalovým klubem a zájemcem o reklamu. Mgr. R. ve své výpovědi pak uvedl, že SK Sigma

Olomouc měla ke konci jeho působení v klubu přes 150 reklamních partnerů za sezonu. Za dané situace tak nelze konstatovat dostatečně spolehlivé a objektivní zjištění cen za srovnatelné reklamní plnění. Žalovaný neobjasnil rozdílnost referenčních cen u jednotlivých klubů. Žalovanému rovněž vytkla, že odmítl použít ceny zjištěné ze smluv o reklamě mezi kluby a v žalobě vyjmenovanými partnery (např. adidas ČR, s.r.o., GEMO OLOMOUC, spol. s r.o.), jakož i mezi klubem FC Baník Ostrava a jeho partnery (např. INTOZA s.r.o., Feron, a.s., ad.). To vše se zcela nedostačujícím odkazem na odlišný rozsah plnění, odlišné období a v případě smluv s Baníkem také s ohledem na odlišné místo plnění, přestože se jednalo o plnění srovnatelné. Argumentace daňových orgánů je nepřezkoumatelná, nelogická a nepřiléhavá. Ze žalobkyní předložených podkladů je zřejmé, že reálná cena reklamy ve fotbale se pohybovala dlouhodobě v daleko vyšších částkách, než jaké byly zjištěny správcem daně.

11. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný se nevypořádal s její stěžejní námitkou v odvolání, že ve zprávě o daňové kontrole není obsažena přezkoumatelná úvaha o tom, proč za srovnatelnou nelze považovat reklamu na obdobně atraktivním fotbalovém stadionu, resp. v jiné sezóně. Stejně tak žalovaný a správce daně pochybili, když použili pouze vlastním šetřením opatřené podklady a ostatní podklady, jichž se dovolával žalobce (zejména znalecké posudky), bez obstojného odůvodnění odmítl použít.
12. Podle žalobkyně nezajistil žalovaný dostatečnou srovnatelnost referenčních vzorků. Vyjma nejdůležitějšího atributu – subjektu – nebyla důsledně dodržena ani srovnatelnost obsahu a rozsahu poskytnutého reklamního plnění (nezohlednění lukrativní pozici banneru na stadionu ani komplexnost reklamních služeb poskytovaných reklamní agenturou oproti klubu). Nedošlo ani k zohlednění nutné provize reklamní agentury, ani samotné odlišnosti reklamní služby poskytované fotbalovým klubem a reklamní agenturou. K této námitce žalobkyně upozornila na vztah Hotel Trinity s.r.o. a SK Sigma Olomouc, která fotbalovému klubu poskytovala své služby na základě barterové obchodu, např. ve formě cateringu. Advokát Mgr. Ing. Petr Konečný působil v rozhodném období jako místopředseda představenstva SK Sigma Olomouc a v současnosti je předsedou představenstva. Uvedená zjištění zdůvodňují nižší cenu reklamy, kdy v důsledku této skutečnosti nelze hovořit o srovnatelné situaci se žalobkyní. Cenové srovnání není objektivní.
13. Žalovanému vytkla i nesprávné vyhodnocení znaleckých posudků a jejich dodatků, dále vytkla, že si daňové orgány žádného znalce za účelem zjištění objektivního rozpětí ceny obvyklé nestanovily, ani nevyslechly znalce, přestože jejich výsledky byly navrženy. Namísto toto si utvořily vlastní laické závěry, s nimiž znalce konfrontovaly. Většina výtek se přitom týkala podkladů posudků. Dále namítla, že argumentace žalobkyně zůstala z větší části ignorována. Žalovaný se bez dalšího opřel zejména o odpověď města Olomouc a Olomouckého kraje, ve které uvedly, že v posuzovaných obdobích neměly na stadionu žádnou reklamu. To, že o opaku svědčily skutečnosti zjištěné znalcem Dr. Hálkem žalovaný účelově opomenul. Žalovaný měl možnost vyžádat si od znalců podklady, které považoval za nezbytné pro ověření znaleckých závěrů, nikoliv je bez dalšího odmítnout.
14. Žalobkyně pak poukazyvala na konkrétní případ reklamy společnosti Velkoobchod Zajac, s.r.o. s cenou ve výši 545 455 Kč za měsíc, což činí více, než zaplatila žalobkyně. Žalovaný sice konkrétně odkázal na výsledky soudních řízení jiných subjektů, přehlédl však, že společnost Velkoobchod Zajac, s.r.o. prošla soudním přezkumem úspěšně, kdy jí zaplacená cena reklamy v přezkumu obstála, resp. nedošlo k identifikaci žádného podvodného

předražení srovnatelné reklamy.

15. Žalobkyně rovněž vytkla daňovým orgánům, že obdobné případy rozhodují odlišně. K tomu upozornila na případ společnosti ACTRAD s.r.o., u kterého byla za obvyklou zjištěna cena ve výši 1 800 000 Kč za sezonu pro účely stanovení DPPO za zdaňovací období 2011 a ve výši 2 227 000 Kč za sezonu pro účely stanovení DPPO za zdaňovací období roku 2012. Rozdíl mezi cenou obvyklou stanovenou v odkazovaném případě a cenami zjištěnými správcem daně u žalobkyně je extrémní a nasvědčuje libovůli v rozhodování správce daně. Odlišnost se týkala pouze stadionu, kde byla reklama umístěna, nikoliv počtu reklamních bannerů, jak se snaží účelově tvrdit žalovaný. Přestože žalobkyně žádala o objasnění markantního rozdílu stanovené obvyklé ceny, žalovaný jejímu návrhu nevyhověl bez podložení konkrétními důkazy.
16. Další námitky směřovala žalobkyně do nesprávného hodnocení, jak bylo nakládáno s prostředky v rámci řetězce. Podle ní jsou závěry žalovaného nesprávné z důvodu toho, že nemají oporu v provedeném dokazování. Žalobkyně tak namítla, že nebylo zjištěno, že z účtů společností EDEMOST a EDECO byly vybírány peněžní prostředky pocházející právě od žalobkyně. Správce daně neprovedl komplexní hodnocení všech relevantních transakcí, k nimž došlo na účtech EDEMOST a EDECO, resp. TONDINO v předmětném období. Proto nelze vyloučit, že na zkoumané účty byly připsány prostředky od řady jiných subjektů, resp. Že vyjma hotovostních výběrů docházelo k převodům peněžních prostředků na jiné účty. Podle žalobkyně se mohlo jednat o výběry za zcela odlišná plnění nesouvisející se žalobkyní. Izolovaná zjištění o tom, že z účtů společností, s nimiž neměla žalobkyně žádný vztah, byly vybírány v hotovosti vysoké částky, postrádají relevantní souvislost s posuzovanými transakcemi mezi žalobkyní a jejím dodavatelem. I pokud by tvrzení žalovaného bylo správné, nijak neprokazuje její úmyslné zapojení do řetězce.
17. Ke zjištěním daňových orgánů týkajícím se vágní a obecné smluvní dokumentace žalobkyně namítla, že údajná nestandardní okolnost se nijak netýká článků řetězce, u nichž mělo dojít k podvodnému jednání. Jedná se o pouhý nedostatek obchodního vztahu mezi žalobkyní a jejím dodavatelem. Ani sebelepší specifikace obsahu reklamního plnění ve smlouvě nezaručí faktické splnění smlouvy. Navíc se jednalo v případě žalobkyně o formulářovou smlouvu užívanou společností TONDINO u všech svých odběratelů, která nevybočovala z běžné obchodní praxe. Daňové orgány vyhodnotili zajištěné smlouvy o reklamě účelově pouze z hlediska ceny, opomenuli přitom zohlednit, že zdaleka ne ve všech smlouvách je pozice reklamního banneru přesně specifikována. Ani sankce se ve smlouvách běžně nevyskytují, plynou přímo ze zákona. Žalobkyně má za podstatné, že reklama byla fakticky realizována a umístěna na lukrativní pozici blízko středové čáry. Pokud správce daně nerozporoval faktickou realizaci na lukrativním místě, nelze žalobkyni vytýkat vágní dokumentaci a vyvozovat z toho závěry o podvodu.
18. Co se týká efektivity reklamy, žalobkyně namítala, že tato nestandardní okolnost se nijak netýkala článků řetězce, u nichž mělo dojít k podvodnému jednání, protože jí není patrné, jak má svědčit údajnému podvodu. S ohledem na absenci zjištění o nehospodárnosti jednání žalobkyně nelze dovozovat ani neobezřetnost v obchodním jednání, natož účast na podvodu. Za situace, kdy správce daně nerozporoval daňovou účinnost předmětných nákladů, ani to, že bylo plnění pořízeno v rámci ekonomické činnosti žalobkyně, je nutno pokládat výtku žalovaného za účelovou. Žalovaný zcela ignoruje, že žalobkyně interně projednávala reklamu před její realizací, hodnotila případná rizika, což bylo prokázáno výpovědí Ing. Č.

Nebylo nutné a ani dopředu možné činit speciální marketingové průzkumy. Je obecně známo, že zápasy první fotbalové ligy jsou akcemi s významným reklamním potenciálem a účinnou formou propagace. Bylo tak v souladu s autonomií podnikatelského úsudku spoléhat na to, že takový způsob propagace bylo účinným. Na účinnost reklamy poukázal i znalecký posudek, podle něhož byla reklama vhodně zvolena a zacílena, protože vedle samotných diváků mohla oslovit i další partnery klubu.

19. K existenci objektivních okolností žalobkyně namítla, že žalovaný vyšel ze svého zcela nedostatečného skutkového závěru o nepřiměřeném navýšení ceny reklamy a fakticky bez důkazu a toliko na podkladě cenového údaje samotného dovodil, že natolik markantní navýšení ceny musel být schopen rozpoznat i laik. Pouze okrajově se žalovaný zmínil, že tehdejší člen představenstva žalobkyně se pohyboval ve sportovním prostředí. Samotné srovnání s cenami jiných zájemců nic nevyovídá o vědomosti údajného nepřiměřeného cenového navýšení. K tomu poukázala žalobkyně na skutečnost, že fotbal je nejatraktivnější tuzemský sport, získat reklamu během zápasů první ligy nebylo snadné, mnohdy ani reálně možné bez reklamních agentur. Žalovaný nijak nehodnotil subjektivní stránku žalobkyně v době, kdy si smlouvu o reklamě sjednávala, ale až ex post na základě informací, které žalobkyně nemohla mít v době realizace reklamy.
20. Stejně tak žalobkyně nesouhlasila se závěrem o neověřování ceny přijatých reklamních služeb, který podle ní neměl oporu ve zjištěném skutkovém stavu. Připomněla, že u jednání se správcem daně dne 13. 4. 2016 uvedla, že její ředitel volal přímo do Olomouce do sídla klubu a dotazoval se na ceny reklamních ploch, kde byl odkázán na jiné společnosti zajišťující reklamu. Když se zajímala o ceníky jiných společností, nebylo možné je dohledat a při oslovení byla odkázána na smluvní ujednání o ceně. Pro žalobkyni byla cena reklamy akceptovatelná, zejména při zohlednění tržeb. Ze zkušenosti společnosti LAKUM-KTL, a.s. pak byl zjištěn uspokojivý a proporciální nárůst tržeb v souvislosti s reklamou. Žalobkyně poukazovala na to, že exkluzivita plnění měla nepochybně vliv na finální cenu. Žalobkyně navíc nemohla v době uzavření smlouvy možnost vycházet z cen jiných subjektů, protože jí nebyla známa s ohledem na absenci ceníků. Ze svědeckých výpovědí zástupců klubů pak vyplynulo, že cenový rozptyl reklamy byl značný i za stejnou reklamní plochu. Generální ředitel žalobkyně se přitom snažil oslovit napřímo fotbalový klub, avšak byl odkázán na reklamní agenturu. Nabyla tak oprávněný dojem, že není možné sjednat reklamu na přímo. Odkázala se přitom na několik svědeckých výpovědí z daňového i trestního řízení.
21. K údajné rezignaci na kontrolu realizace přijatých plnění žalobkyně namítla, nic nezanedbala, resp. kontrolu měla zajištěnu zcela standardním způsobem, přičemž vycházela z konkrétních předešlých zkušeností. Člen představenstva žalované prováděl kontrolu plnění každé smlouvy minimálně dvakrát. Kontrola byla možná pouze z hlediska smlouvy a poté fyzicky na stadionu. Žalobkyně navíc měla pozitivní zkušenosti prostřednictvím spřízněné společnosti LAKUM-KTL, která realizovala obdobné plnění dříve a která spolupracovala se společností PRESSTEX MEDIA SE, pro kterou dříve pracoval Ing. P., který u TONDINO navázal na svou dřívější činnost u PRESSTEX MEDIA SE. Ihned po nabytí podezření, že došlo k porušení smluv ze strany TONDINO, žalobkyně učinila řadu opatření, která nesvědčí o účasti na podvodu. Žalobkyně se obrátila na svého dodavatele se žádostí o doložení další dokumentace k reklamnímu plnění, avšak se nedočkala žádných nových podkladů. Především však žalobkyně namítala, že způsob kontroly reklamního plnění nemá žádnou souvislost se spácháním daňového podvodu. K němu mělo dojít ve vzdálenějších článků řetězce.

22. Přestože žalovaný dovedl úmyslnou účast žalobkyně na podvodu, dovedl, že přijatá opatření byla ryze formálního charakteru a o dobré víře žalobkyně ničeho nevypovídají. Žalobkyně namítala, že úmyslná účast nebyla v řízení prokázána jediným důkazem. Žalovaný nezohlednil, že v době sjednání smlouvy o reklamě učinila žalobkyně veškeré úvahy a opatření, která po ní bylo možné racionálně požadovat. Pokud mělo její chování nedostatky, byla s to je vysvětlit. Zopakovala, že u jejího dodavatele nebyl zjištěn žádný problém, veškeré dostupné údaje byly v pořádku, žalobkyně rovněž disponovala pozitivní zkušeností se spoluprací s Ing. P. TONDINO nebyla novou společností s čerstvou registrací k DPH, sídlo nebylo možné hodnotit jako virtuální. Solidně působila společnost z hlediska formy i základního kapitálu. Účetní závěrky zakládala. Údaje v živnostenském rejstříku odpovídaly skutečnosti. Ani insolvenční rejstřík či evidence plátců neukazovaly na problémy. Žalovaný tedy neprokázal existenci takových podezřelých indicií, které by odůvodnily požadavek na vyšší míru obezřetnosti, než kterou přijala.

Vyjádření žalovaného

23. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl žalobu zamítnout, odkázal se přitom na napadené rozhodnutí, které se vyjádřilo ke všem žalobním námitkám, které podle žalovaného jsou pouhou reprodukcí námitek odvolacích. Nad rámec napadeného rozhodnutí odkázal na závěry trestních soudů, před nimiž byla žalobkyně shledána vinnou z trestného činu krácení daně, poplatku a jiné povinné platby podle § 240 trestního zákoníku. Připomněl pak, že závěry trestních soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal jsou závazné i pro správní soud podle § 52 soudního řádu správního. Navíc se jedná o skutečnost modifikující obecné pravidlo, že správní soud přezkoumává napadené rozhodnutí podle skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 4 As 58/2006-94, pak ustanovení § 52 s. ř. s. vede soud k zohlednění i pozdějšího rozhodnutí trestního soudu, má-li vliv na rozhodování o věci samé.

Ústní jednání

24. V rámci ústního jednání žalovaný setrval na svém stanovisku, žalobkyně se z jednání omluvila.

Zjištění z daňového spisu

25. Z daňového spisu krajský soud zjistil následující rozhodné skutečnosti. U žalobkyně byla dne 30. 3. 2016 zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období leden 2014 až květen 2014, září 2014, listopad 2014, prosinec 2014, leden 2015 až duben 2015, červen 2015 a dále kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014.
26. Z hlediska právě projednávané věci zachytil správce daně své závěry do zprávy o daňové kontrole ze dne 14. 2. 2019, č. j. 408836/19/3207-61561-801119. Kontrola byla zaměřena na oprávněnost uplatněné výše nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společnosti TONDINO. Od této společnosti žalobkyně nakupovala reklamní plnění.
27. Reklamní plnění žalobkyně obdržela na základě těchto smluv, které správci daně předložila:
- smlouva o reklamě a propagaci č. 05-2014 z 30. 4. 2014, kterou se TONDINO zavázala k umístění reklamy žalobce při utkání Gambrinus Ligy a Poháru České pošty klubu 1. FC Slovácko na Městském fotbalovém stadionu Miroslava Valenty v Uherském Hradišti na banneru vedle hrací plochy o velikosti 6x1 m²; smlouva byla uzavřena na

dobu určitou od 1. 5. 2014 do 31. 12. 2014 za cenu 3 200 000 Kč bez DPH, hrazeno měsíčně po 400 000 Kč.

- smlouva o reklamě a propagaci č. 02-2015 ze dne 30. 12. 2014, kterou se TONDINO zavázala k umístění reklamy žalobce při utkáních Gambrinus Ligy a Poháru České pošty klubu 1. FC Slovácko na Městském fotbalovém stadionu Miroslava Valenty v Uherském Hradišti, na banneru vedle hrací plochy o velikosti 6x1 m² v době od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2015 za cenu 2 400 000 Kč, hrazeno po 400 000 Kč měsíčně.
- smlouva o reklamě a propagaci č. 14-2015 z 30. 6. 2015, kterou se TONDINO zavázala k umístění reklamy žalobce o rozměru 2x3 m při utkání SYNOT ligy a poháru České pošty klubu SK Sigma Olomouc v areálu Androva stadionu v Olomouci. Smlouva byla uzavřena na dobu od 1. 7. 2015 do 30. 6. 2016 v ceně 3 600 000 Kč rozloženo do 12 měsíčních plnění po 300 000 Kč. Smlouva byla zapovězena žalobcem k 31. 12. 2015.

28. Správce daně uzavřel, že žalobkyni za posuzované období nenáleží nárok na odpočet DPH, neboť sice prokázala splnění hmotněprávních předpokladů pro uplatnění tohoto odpočtu, jak vyplývají ze zákona o dani z přidané hodnoty, tedy faktické přijetí deklarovaného plnění od deklarovaného dodavatele, nicméně dospěl k závěru, že tyto transakce jsou zasaženy podvodem, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět, a proto jí odpočet neuznal a daň doměřil, a to dodatečnými platebními výměry z 18. 2. 2019. Výjimkou je daňový doklad č. FP-2014-67-000333, vystaveného na základě smlouvy č. 05-2014 za měsíc červen 2014, u kterého správce daně zjistil, že žádné reklamní plnění nebylo poskytnuto, takže nárok na odpočet neuznal z důvodu porušení § 72 a 73 zákona o DPH (pozn. soudu – toto zdaňovací období není předmětem přezkumu).
29. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o kterém žalovaný rozhodl původně rozhodnutím ze dne 9. 3. 2020, č. j. 9826/20/5300-22441-711776. Toto první rozhodnutí o odvolání bylo následně zrušeno krajským soudem rozsudkem ze dne 30. 9. 2021, č. j. 25 Af 79/2020-135. Krajský soud žalovanému tehdy vytkl, že pouhá skutečnost doměření daně u společnosti TONDINO pro neprokázání splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet neznamená, že toto doměření naplňuje znaky chybějící daně ve smyslu narušení daňové neutrality. Žalovaný neprokázal, že chybějící daň souvisí s podvodným příběhem. Dalším důvodem zrušení původního rozhodnutí o odvolání bylo, že krajský soud byl toho názoru, že dodatečná (částečná) úhrada daně ze strany společnosti EDECO musí mít vliv na existenci chybějící daně, kterou však žalovaný nezohlednil.
30. Žalovaný následně podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021 - 69. Ztotožnil se s krajským soudem stran neprokázání neoprávněného zvýhodnění a roli TONDINO v podvodném řetězci. S ohledem na judikaturu SDEU (ve věci C-596/21 Finanzamt M) však korigoval názor krajského soudu, že by dodatečná úhrada daně mohla eliminovat existenci chybějící daně.
31. Žalovaný následně doplnil dokazování o další podklady a rozhodl o podaných odvoláních napadeným rozhodnutím. V napadeném rozhodnutí se ztotožnil s rozhodnutím správce daně o tom, že nároky na odpočet uplatněné v jednotlivých zdaňovacích obdobích jsou neoprávněné v důsledku vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH.
32. Co se týče podvodu, žalovaný a správce daně ohledně služeb poskytnutých na fotbalovém

stadionu Miroslava Valenty v Uherském Hradišti zjistili řetězec společností, mezi kterým byly reklamní služby poskytovány:

FK Slovácko → EDECO → EDEMOST → TONDINO → ŽALOBCE
 ↑
 GARDIAN

Co se týče reklamních služeb na Andrově stadionu v Olomouci, tak řetězec vypadal takto:

SK Sigma Olomouc → EDECO → TONDINO → odvolatel
 ↑
 GARDIAN

33. Narušení neutrality bylo zjištěno u společnosti TONDINO na základě daňové kontroly za zdaňovací období třetí a čtvrté čtvrtletí 2014, květen 2015 a červenec až říjen 2015. V těchto obdobích TONDINO neprokázala oprávněnost nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění, a to reklamních služeb realizovaných mj. u společnosti klubu FC Slovácko a Sigma Olomouc od svých dodavatelů EDECO a EDEMOST, neboť kromě daňových dokladů přijatých od těchto obchodních společností nepředložila žádné další důkazní prostředky. Na základě toho byla za shora uvedené měsíce této společnosti doměřena daň. Za zdaňovací období listopad a prosinec 2015 nebyl úspěšný pokus o zahájení daňové kontroly z důvodu nesoučinnosti. Doměřenou daň TONDINO neuhradila.
34. Ke společnosti EDEMOST žalovaný uvedl, že tato vystavila společnosti TONDINO daňové doklady s předmětem plnění reklamní kampaň 1. FK Slovácko za zdaňovací období červenec až prosinec 2014 v úhrnné částce bez DPH 10 650 000 a leden až červen 2015 se stejným předmětem plnění v úhrnné částce 6 295 602 Kč, z toho ve zdaňovacím období květen 2015 částce 840 000 Kč bez DPH. Tyto reklamní služby přijala od společnosti EDECO. Současně za zdaňovací období leden až červen 2015 přijala daňové doklady vystavené obchodní společnosti GARDIAN za zajištění reklamní kampaně 1. FK Slovácko v úhrnné výši 6 169 690 Kč, z toho za květen 2015 ve výši 823 200 Kč bez DPH. Hodnota zdanitelných plnění, které měla obchodní společnost EDEMOST přijmout od obchodní společnosti GARDIAN za zdaňovací období leden až červen 2015 se tak blíží hodnotě zdanitelných plnění, která obchodní společnost EDEMOST v těchto zdaňovacích obdobích uskutečnila pro společnost TONDINO. Fakturované služby od společnosti GARDIAN však nebyly realizovány, neboť tato neměla žádnou smluvně podchycenou vazbu na společnost 1. FC Slovácko. Správce daně a žalovaný proto uzavřeli, že společnosti EDEMOST vznikla z titulu poskytování reklamních služeb společnosti TONDINO vysoká daňová povinnost, kterou si uměle snižovala pomocí uplatňování nároku na odpočet daně za fiktivní plnění na základě daňových dokladů vystavených obchodní společností GARDIAN. Tímto postupem mj. též za zdaňovací období květen 2015 EDEMOST vykázala, resp. uhradila daňovou povinnost v nesprávné výši, proto jí byla tato doměřena, kterou dosud neuhradila.
35. U společnosti EDECO správce daně a žalovaný zjistili, že za zdaňovací období červenec až prosinec 2015 vystavila společnosti TONDINO daňové doklady s předměty plnění reklamní kampaň Sigma Olomouc a příprava zajištění reklamních kampaní pro rok 2016 u Sigma Olomouc, v úhrnné výši 14 871 906 Kč. Současně za období červenec až prosinec 2015 přijala daňové doklady vystavené obchodní společnosti GARDIAN za zajištění reklamní kampaně Sigma Olomouc v úhrnné výši 14 349 469 Kč, tedy v hodnotě, která se blížila hodnotě zdanitelných plnění, které společnost EDECO v těchto zdaňovacích obdobích uskutečnila pro obchodní společnost TONDINO. Reklamní služby fakturované obchodní společnosti

GARDIAN nebyly společnosti EDECO fakticky realizovány, proto EDECO mj. ve zdaňovacích obdobích červenec až prosinec 2015 vykázala, resp. uhradila daňovou povinnost v nesprávné výši. Tato jí byla doměřena, uhrazena však byla ve výši 1 279 744 Kč a ve zbývající výši 1 111 841 Kč dosud uhrazena nebyla.

36. U společnosti GARDIAN žalovaný a správce daně zjistili, že tato za období květen 2014 až říjen 2015 vykázala vysokou vlastní daňovou povinnost, kterou nezaplatila. Dále k ní bylo zjištěno, že nebyla v žádném smluvním vztahu s fotbalovým klubem Slovácko ani s fotbalovým klubem Sigma Olomouc. Nebyla tak oprávněna k poskytování reklamních služeb na městském fotbalovém stadionu Miroslava Valenty v Uherském Hradišti a na Andrově stadionu v Olomouci. Současně jak bylo uvedeno výše, vykazovala pouze vlastní daňové povinnosti a neuplatňovala si žádné nároky na odpočet daně. Reklamní služby fakturované obchodním společností EDECO a EDEMOST nejen nebyla oprávněná na městském fotbalovém stadionu Miroslava Valenty v Uherském Hradišti a na Andrově stadionu v Olomouci poskytovat, ale nedeklarovala ani jejich přijetí od jiného subjektu. Daňovou povinnost vzniklou z titulu vystavení daňových dokladů obchodním společností EDECO a EDEMOST obchodní společnost GARDIAN přiznala až po uplynutí řádných termínů pro podání daňových přiznání k DPH za zdaňovací období leden až říjen 2015, přičemž tuto daňovou povinnost neuhradila a za zdaňovací období listopad a prosinec 2015 vůbec nepodala daňová při uznání k DPH. Poskytování reklamních služeb není předmětem ekonomické činnosti společnosti GARDIAN, tato je nekontaktní a sídlí na tzv. virtuální adrese. Z toho žalovaný a správce daně dovodili, že reklamní služby fakturované obchodní společností GARDIAN obchodním společností EDEMOST a EDECO nebyly fakticky realizovány, čemuž nasvědčuje rovněž to, že společnosti EDECO a EDEMOST v rámci u nich vedených daňových kontrol na DPH nepředložili k daňovým dokladům přijatých od obchodní společnosti GARDIAN žádné důkazní prostředky a neprokázali tak faktickou realizaci.
37. Z uvedeného tak žalovaný dovodil narušení neutrality DPH následovně. Společnost TONDINO působila v řetězci ve formě buffera, když fakturovala žalobkyni cenově nadhodnocené reklamní plnění od společnosti EDECO a EDEMOST, které si pak vlastní daňovou povinnost kompenzovaly uplatňováním nároků na odpočet daně z fiktivních plnění od společnosti GARDIAN a svou nekontaktností znemožnily správci daně ověřit jejich daňovou povinnost. Podle žalovaného tyto řetězce nevznikly náhodným působením tržních sil, ale naopak s cílem umožnění daňového zvýhodnění žalobkyně, a to ryze účelově. O tomto podle žalovaného svědčilo mnohonásobné navýšení cen v rámci řetězce v řádech desetinásobků. O podezřelosti svědčilo podle žalovaného i následné nakládání s finančními prostředky v rámci řetězců, když po úhradě ze strany žalobkyně jejímu dodavateli došlo k následnému převodu na účty společností EDECO a EDEMOST, z nichž byly vybírány v hotovosti částky v milionech korun, a to krátce po jejich připsání. O účelovosti transakcí pak svědčila i obecná smluvní dokumentace. V ní nebylo nijak specifikováno umístění reklamy, ani případné sankce za neplnění povinností plynoucích ze smlouvy.
38. Podle žalovaného žalobkyně o podvodu na DPH musela vědět s ohledem na iracionální navýšení nadhodnocení ceny reklamních služeb, které si žádným způsobem neověřovala. Smluvní dokumentaci akceptovala v obecné a vágní formě, kde nebylo specifikováno, na jakém místě bude reklama umístěna, v případě Smlouvy o reklamě 14/2015 nebyl specifikován ani typ reklamy, což žalovaný nepovažoval s přihlédnutím k ceně jako obvyklé. Žalovaný vytýkal žalobkyni rovněž, že nedostatečně kontrolovala realizaci

reklamních služeb, když bylo zjištěno, že v jiných zdaňovacích obdobích nebyla reklama v rozporu se smluvní dokumentací realizována během všech utkání na stadionu fotbalového klubu Slovácko. Žalobkyně taktéž předem neprovedla vyhodnocení přínosu reklamy, přestože se zavázala za reklamní služby hradit částku v úhrnné výši 7 400 000 Kč bez DPH.

39. Žalovaný v napadeném rozhodnutí rovněž poukázal na to, že jeho závěry se shodují se závěry trestních soudů vyjádřených v rozsudcích Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 9. 2021, sp. zn. 34 T 4/2018 a Vrchního soudu v Olomouci ze dne 15. 11. 2023, sp. zn. 5 To 21/2022. Rozsudek vrchního soudu byl přitom vyhlášen krátce před vydáním napadeného rozhodnutí.

Posouzení soudem

40. Krajský soud poté, co zjistil, že žalobní návrh je věcně projednatelný, přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalované (ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
41. V projednávané věci je sporné, zda žalobkyni vznikl nárok na odpočet DPH na základě daňových dokladů přijatých od jejího dodavatele TONDINO, nebo jí byl nárok odepřen po právu z důvodu její vědomé účasti na podvodu na DPH. Mezi účastníky pak není nijak sporné, že byly naplněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH.
42. Právní ukotvení problematiky daňových podvodů na DPH v řetězci obchodníků vychází z ustálené judikatury SDEU. Stěžejními jsou pak zejména rozsudky ve věci Halifax plc a další, C 255/02, ze dne 21. 2. 2006, ve spojených věcech Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL, C-439/04 a C-440/04 ze dne 6. 7. 2006 a ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11, ze dne 21. 6. 2012.
43. Daňovým podvodem se podle judikatury SDEU rozumí situace, kdy jeden z daňových subjektů v řetězci neodvede státní pokladně řádně daň (v tomto případě DPH) a další ze subjektů v témže řetězci si tuto daň odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám a za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010 č. j. 9 Afs 94/2009-156).
44. Pro závěr, že se žalobkyně vědomě účastnila podvodu na DPH tak s ohledem na výše uvedené musí být prokázáno, že (1) byl zjištěn podvod na DPH, (2) existovaly tu objektivní okolnosti, na základě kterých žalobkyně věděla nebo mohla a měla vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH a (3) že nepřijala dostatečná opatření, aby se účasti na podvodu vyhnula. Přičemž kroky pod body (2) a (3) je možno označit ve svém souhrnu jako vědomostní test. Smyslem a účelem vědomostního testu je vytvořit určitý filtr, který by měl sloužit k rozlišení daňových subjektů, které o existenci daňového podvodu věděly nebo vědět mohli, kterým odpočet DPH nebude přiznán, a daňové subjekty, které z objektivních důvodů o existenci podvodu vědět nemohli, a proto

jím nárok na odpočet náleží.

45. Ačkoliv žalobkyně uplatnila v žalobě množství námitek, kterými napadá jednotlivé dílčí závěry žalovaného v prakticky celém rozsahu napadeného rozhodnutí, krajský soud nepovažuje za vhodné otrocky vypořádat každou jednotlivou dílčí námitku, neboť uplatněné námítka lze vypořádat vlastní ucelenou argumentací. Jak judikoval Nejvyšší správní soud, povinnost posoudit všechny žalobní námítka neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19).
46. K závěru o nedůvodnosti žaloby krajský soud dospěl s ohledem na trestní rozsudky Krajského soudu v Ostravě a Vrchního soudu v Olomouci, jimiž byla žalobkyně shledána vinnou ze spáchání zločinu krácení daně, poplatku a jiné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), c) trestního zákoníku. Prvostupňový trestní rozsudek a jeho závěry přitom ve svém odůvodnění zmiňoval již žalovaný, nicméně s ohledem na skutečnost, že v době rozhodování nebyla věc pravomocně skončena, nemohl žalovaný své závěry s ohledem na presumpci nevinu přetavit do svého rozhodnutí.
47. Rozsudek Vrchního soudu v Olomouci pak krajský soud provedl k důkazu v rámci ústního jednání. Z něho zjistil, že žalobkyně byla vedle dalších v rozsudku uvedených subjektů (mimo jiné i člena jejího představenstva) shledána vinnou ze spáchání zločinu podle § 240 odst. 1, odst. 2 písm. a), c) trestního zákoníku. Ze skutkové věty (bod III. V.) pak vyplývá, že prostřednictvím dodavatelských faktur vystavených společnostmi TONDINO SE na odběratele LAKUM-AP, a.s., a to č. 141300020 ze dne 15. 5. 2014, č. 141300024 ze dne 2. 6. 2014, č. 141300032 ze dne 1. 7. 2014, č. 141300036 ze dne 2. 8. 2014, č. 141300047 ze dne 1. 9. 2014, č. 141300066 ze dne 1. 10. 2014, č. 141300076 ze dne 1. 11. 2014, č. 141300097 ze dne 1. 12. 2014, č. 151300007 ze dne 8. 1. 2015, č. 151300009 ze dne 2. 2. 2015, č. 151300015 ze dne 2. 3. 2015, č. 151300028 ze dne 1. 4. 2015, č. 151300035 ze dne 1. 5. 2015, č. 151300044 ze dne 1. 6. 2015, č. 151300052 ze dne 1. 7. 2015, č. 151300057 ze dne 1. 8. 2015, č. 151300072 ze dne 1. 9. 2015, č. 151300083 ze dne 1. 10. 2015, č. 151300097 ze dne 2. 11. 2015, č. 151300108 ze dne 1. 12. 2015 (*pozn. soudu – zvýrazněny doklady, které byly předmětem kontroly; viz níže*), měla žalobkyně neoprávněně zkrátit svou daňovou povinnost na DPH, popř. vylákat nadměrný odpočet DPH tím, že jako odběratel tyto faktury zohlednila v podávaných daňových přiznáních mj. k DPH, když tyto nechala zahrnout do svého účetnictví prostřednictvím Ing. Šplíchala, a cenu v nich uvedenou nechala hradit vč. DPH na bankovní účet společnosti TONDINO s vědomím, že odeslané prostředky nebudou ani částečně využity k plnění daňových povinností, ale budou po jejich hotovostním výběru užity ve prospěch vyjmenovaných obžalovaných.
48. Tyto faktury se přitom v části překrývají s plněními, která byla předmětem daňové kontroly a z ní vyplývajících dodatečných platebních výměrů v právě projednávané věci. Předmětem doměření daně v právě projednávané věci totiž byla zdaňovací období červenec 2014, říjen 2014, květen 2015, červenec 2015 až prosinec 2015. Těmto obdobím pak odpovídají konkrétní daňové doklady č. 141300020, č. 141300024, č. 141300032, č. 141300036, č. 141300066, č. 151300035, č. 151300052, č. 151300057, č. 151300072, č. 151300083, č. 151300097 a č. 151300108. Ty byly vystaveny na základě smluv o reklamě a propagaci ze dne 30. 4. 2014, ze dne 30. 12. 2014 a ze dne 30. 6. 2015 mezi žalobkyní a společností TONDINO.
49. Podle § 99 odst. 1 daňového řádu *vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl*

příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. Může také dát podnět příslušnému orgánu veřejné moci k zahájení řízení nebo vyzvat daňový subjekt, popřípadě jinou osobu zúčastněnou na správě daní, aby podala žádost o zahájení řízení před příslušným orgánem veřejné moci ve lhůtě, kterou správce daně určí. Podle odst. 2 téhož ustanovení správce daně si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani o otázkách osobního stavu.

50. Podle § 52 odst. 2 věty první s. ř. s. soud je vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, jakož i rozhodnutím soudu o osobním stavu.
51. Z citovaného ustanovení vyplývá, že správce daně je vázán rozhodnutím o předběžné otázce, o níž již pravomocně rozhodl orgán veřejné moci. Odst. 2 pak dodává, že v otázce, zda byl spáchán trestný čin, přestupek nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá si správce daně učinit vlastní úsudek nemůže. Stejně závěry stran závaznosti trestního rozsudku plynou i pro správní soudy.
52. K těmto ustanovením se vyvinula i hojná judikatura. Jak dovodil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017-30: „Správní soud je v souladu s § 52 odst. 2 s. ř. s. vázán výrokem rozsudku trestního soudu o vině jako celku, a to v části skutkové i právní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2015, č. j. 6 As 173/2014 – 186). Správce daně je dle § 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, vázán posouzením otázky, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci. Za takové rozhodnutí je třeba nepochybně považovat i pravomocné rozhodnutí soudu v trestním řízení o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014 – 204).“ (pozn. zvýraznění provedeno soudem)
53. K závaznosti pravomocného rozsudku trestního soudu v rámci daňového řízení se Nejvyšší správní soud vyjádřil rovněž v rozsudku č. j. 10 Afs 54/2015-51 ze dne 16. 6. 2016, kdy vyslovil závěr, že pokud se jedná o skutkově shodnou věc, „v daňovém řízení nelze na základě použití jakýchkoli důkazů či výkladů dospět k jinému závěru, než jaký byl ohledně tohoto plnění vysloven v pravomocném trestním rozsudku.“ „Vzhledem k tomu, že v trestním řízení byly zkoumány totožné skutečnosti (...) a byl přijat pravomocný závěr, že uplatněním tohoto nároku naplnil jednatel stěžovatele znaky trestného činu, daňové řízení nemohlo být ukončeno přiznáním takového nároku.“
54. V jiném řízení pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „pokud byla tato otázka vyřešena v trestním řízení, které splňuje ty nepřísrnější požadavky kladené ústavním pořádkem na vedení řízení před orgány veřejné moci z hlediska práv dotčené osoby, nelze v daňovém řízení tvrdit, že skutková situace dané věci byla jiná. Toto rozhodnutí trestního soudu tak představuje rozhodnutí o předběžné otázce, jímž je správce daně vázán – srov. ustanovení § 99 daňového řádu.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017-31)
55. V případě nároku na odpočet DPH je pak přílehlavý např. i rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 28. 1. 2019, sp. zn. 52 Af 36/2017: „Zmíněným trestným činem v důsledku zkrácení DPH a neoprávněného vylákání nadměrného odpočtu u žalobkyně byla způsobena škoda v celkové výši...a zároveň bylo konstatováno, že se žalobci pokusili o neoprávněné vylákání nadměrného odpočtu DPH... K tomu krajský soud nemá co dodat, snad jen to, že by bylo již absurdní přezkoumávat závěry žalovaného v mezích žalobních bodů, které se týkají obhajoby nároku žalobce na odpočet DPH, když tento návrh žalobkyně je

podložen trestnou činností zmíněných osob...“ „V dané věci se zmíněná společnost, tedy žalobce, nepochybně obohatila, a to na úkor státu, když mu způsobila výše uvedenou škodu v souvislosti s uvedenou trestnou činností zmíněných osob... Bylo by pak absurdní, aby se žalobkyně domohla v tomto soudním řízení, respektive v daňovém řízení, aby zmíněný nárok, získaný trestnou činností, jí byl v rozporu s uvedenými závěry vyslovenými v trestních věcech uznán a prostředky získané z trestné činnosti by byly této společnosti ponechány.“

56. Konečně podle rozsudku NSS ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, na který odkázal žalovaný: *„Pro úplnost Nejvyšší správní soud doplňuje, že správnost závěru žalovaného i krajského soudu o vědomém zapojení stěžovatele do podvodu na DPH je podložena i pravomocným rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci ze dne 19. 1. 2022, č. j. 5 To 42/2021-5148, kterým tento soud zamítl odvolání obžalovaných proti rozsudku Krajského soudu v Brně, pobočka ve Zlíně, ze dne 29. 4. 2021, č. j. 61 T 6/2019-4970, jímž bylo rozhodnuto o vině a trestu mj. O. H. (vlastníka závodních vozidel, na nichž byla umístěna reklama stěžovatele), Z. T. (jednatele společnosti CARENEX v době uskutečnění šetřených zdanitelných plnění), Z. O. (jednatele stěžovatele) a stěžovatele (jako právnické osoby) za spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a to formou spolupachatelství, kterého se uvedené osoby podle trestního soudu dopustily tak, že se po vzájemné předchozí domluvě s úmyslem zkrátit daň z přidané hodnoty a daň z příjmů fyzických a právnických osob za zdaňovací období 2009 až 2012 za účelem obohacení se na úkor České republiky podílely na neoprávněném uplatňování daňově účinných nákladů a nároků na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, a to na základě faktur za reklamní služby, které daňovým subjektům měly zajistit mj. obchodní společnosti CARENEX a BELLUM. Trestní rozsudek se tedy týká mj. plnění, která byla předmětem sporu v nyní posuzovaném případě. Byť nelze směřovat daňové a trestní řízení, je podle § 52 odst. 2 s. ř. s. soud vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Ve vztahu k těm řízením vedeným ve správním soudnictví, kde se při rozhodování vychází ze skutkového a právního stavu ke dni vydání přezkoumávaného aktu (§ 75 odst. 1, § 101b odst. 3 s. ř. s.) tak citované ustanovení znamená určitou modifikaci těchto obecných pravidel, neboť vede soud k zohlednění i pozdějšího rozhodnutí soudu, má-li vliv na rozhodování o věci samé (viz např. rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2007, č. j. 4 As 58/2006-94). Může-li a má-li správní soud zohlednit při svém rozhodování pozdější trestní rozhodnutí, nepochybně lze shodného postupu využít i v případě, kdy bylo rozhodnutí odvolacího soudu vyhlášeno před vydáním napadeného rozhodnutí.*
57. Z výše citovaných rozhodnutí NSS vyplývá, že správní soud je vázán rozhodnutím trestního soudu o tom, že byl spáchán trestný čin, a to nejen v rovině právního posouzení, ale i rovině skutkové, která je vyjádřena skutkovou větou trestního rozsudku. Na základě citované judikatury má pak krajský soud rovněž za to, že pro jeho posouzení je plně dostačující výroková část trestních rozsudků, zejména pak rozsudku Vrchního soudu v Olomouci, kterým byla pravomocně uzavřena otázka viny žalobkyně, a od nichž se správní soud není oprávněn odchýlit. Jinými slovy, není možné vyhodnotit řešený skutek jiným způsobem, než učinil trestní soud a dospět k závěru, že skutkový stav se odehrál jinak, než je vylíčen ve výrokové části trestního rozsudku.
58. Přestože žalobkyně rozsáhle argumentovala, že k podvodu na DPH nedošlo, popř. že o jeho existenci nemohla vědět, právě trestní rozsudky ji usvědčují z opaku.
59. Pro potřeby právě projednávané věci je zřejmé, že v řetězci transakcí s reklamními službami,

jejichž účastníkem byla žalobkyně, došlo k narušení neutrality DPH, a že se tak stalo za okolností nejen podezřelých, ale přímo zakládajících trestní odpovědnost žalobkyně. Závěry, které žalovaný učinil v napadeném rozhodnutí, jsou identické s trestními rozsudky, které dokreslují celkový obraz příběhu. Existence podvodu na DPH je důkladně popsána ve skutkové větě trestního rozsudku vrchního soudu, z něhož se podává popis, jakým způsobem ke spáchání podvodu na DPH došlo, provázanost žalobkyně s jejím dodavatelem, jakož i samotná odpovědnost žalobkyně. Skutková věta tak potvrzuje zejména to, že reklamní plnění na fotbalových stadionech žalobkyně zakoupila za několikanásobně navýšenou cenu, ekonomické *ratio* takové transakce pak spočívalo v tom, že z ceny zaplacené žalobkyní nebyla v řetězci odvedena DPH, přičemž odpovídající část byla vybrána v hotovosti a rozdělena mezi zúčastněné osoby.

60. V tomto nelze přehlížet, že jedním z pojmových znaků trestného činu je protiprávnost, která znamená rozpornost s právním řádem jako celkem. Východisko, z toho plynoucí, je tedy takové, že pokud určité jednání trestní soud označí za trestné, není možné jej v rámci jiného (zde daňového) řízení prohlásit za souladné se zákonem. Liché jsou tedy argumenty žalobkyně, že se na podvodu nepodílela, nečerpala žádné zvýhodnění, které by bylo v rozporu se směrnicí, stejně jako argumenty, že cena plnění nebyla jakkoliv nadhodnocena. Lze tedy uzavřít, že uvedené transakce byly zasaženy podvodem na DPH.
61. Co se týče vědomostního testu, v rámci kterého žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla, lze opět odkázat na rozsudek Vrchního soudu v Olomouci. Vzhledem ke skutečnosti, že trestný čin může být zásadně spáchán pouze úmyslně (§ 13 odst. 2 trestního zákoníku) a s ohledem na skutečnost, že v trestním řízení byla vinnou uznána jak samotná žalobkyně, tak i člen jejího představenstva Ing. Šplíchal, nelze pro potřeby projednávané věci dospět k jinému závěru než, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla. K tomu již NSS v rozsudku ze dne 16. 6. 2016, č. j. 10 Afs 54/2015-48 uvedl, že „*odkazuje na obecná ustanovení o jednání právnických osob, které jednají prostřednictvím svých statutárních orgánů a v daňovém řízení nelze úkony jednatele společnosti (ke kterým je na základě společenské smlouvy či jiné zakládací listiny oprávněn) oddělit od společnosti jakožto daňového subjektu*“. Žalobkyně tedy nebyla jakkoli vtažena do podvodného řetězce, naopak byla jeho aktivním a plně vědomým aktérem.
62. V tomto ohledu je pak zcela nerozhodné, jaká opatření pro zabránění účasti na podvodu (třetí krok) žalobkyně přijala. Jak dovodil Nejvyšší soud např. v rozsudku ze dne 29. 11. 2023, č. j. 8 Afs 80/2021-186: „*Daňové orgány jsou obecně při posuzování účasti daňového subjektu na podvodu na DPH povinny zkoumat, zda přijal preventivní opatření k zamezení účasti na podvodu. Jestliže se však podvodu na DPH spouštějícím v uplatnění (neoprávněného) nároku na odpočet účastnil daňový subjekt vědomě, nemůže být v dobré víře, a je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na takovém podvodu (rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 174/2021-64, bod 17).*“
63. Pro úplnost krajský soud dodává, že na závěru o účasti na podvodu nemůže nic změnit ani potenciální rentabilita realizovaného reklamního plnění. Je běžné, že náklad trestné činnosti, resp. náklad na její zastření (zde vynaložený náklad na reklamní plnění), může mít i vedlejší efekt-bonus ve formě propagace koncového klienta. To však nemůže nic zvrátit na závěrech o vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH.
64. Závěrem tak soud uzavírá, že vycházejí z napadeného rozhodnutí a trestního rozsudku Vrchního soudu v Olomouci nelze dospět k jinému závěru než, že transakce, jejichž

předmětem bylo reklamní plnění odebrané od společnosti TONDINO, byly zasaženy podvodem na DPH, o kterém žalobkyně věděla. Veškeré námitky žalobkyně tak jsou nedůvodné, žalovaný a správce daně postupovali v souladu se zákonem a doměření DPH bylo zákonné.

Závěr a náklady řízení

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

Poučení:

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

Ostrava 13. srpna 2025

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu