



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobkyně: **STRIX Chomutov, a.s.**, IČO: 27274535
sídlem Polní 4795, 430 01 Chomutov
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 9. 8. 2023, č. j. 26697/23/5300-22441-712084,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** v řízení o žalobě a o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 10. 2024, č. j. 15 Af 18/2023-178, právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2023, č. j. 26697/23/5300-22441-712084, kterým byly k jejímu odvolání potvrzeny platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“), a to dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září 2018 ze dne 1. 6. 2022, č. j. 1507795/22/2504-50522-507320, kterým byla doměřena daň ve výši 315 000 Kč a kterým bylo současně rozhodnuto o zákonné Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

povinnosti uhradit penále ve výši 63 000 Kč, dále dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období říjen 2018 ze dne 1. 6. 2022, č.j. 1512547/22/2504-50522-507320, kterým byla doměřena daň ve výši 945 000 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 189 000 Kč, dále dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období listopad 2018 ze dne 1. 6. 2022, č. j. 1512566/22/2504-50522-507320, kterým byla doměřena daň ve výši 945 000 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 189 000 Kč, dále dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období prosinec 2018 ze dne 1. 6. 2022, č. j. 1512621/22/2504-50522-507320, kterým byla doměřena daň ve výši 1 155 00 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 231 000 Kč, dále dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období únor 2019 ze dne 1. 6. 2022, č. j. 1512634/22/2504-50522-507320, kterým byla doměřena daň ve výši 336 000 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 67 200 Kč, dále dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období duben 2019 ze dne 1. 6. 2022, č. j. 1512650/22/2504-50522-507320, kterým byla doměřena daň ve výši 336 000 Kč a současně bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 67 200 Kč. Žalobkyně se současně domáhala přiznání náhrady nákladů řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně v obsáhlé žalobě s citacemi rozsudků správních soudů a Soudního dvora EU vyšla z podání v daňovém řízení a konkrétně uvedla, že v průběhu sportovní sezóny 2018/2019 za účelem svojí propagace realizovala reklamu při sportovních akcích jako Oficiální partner národní hokejové reprezentace. Dále prezentovala svoji reklamu v souvislosti s extraligovým hokejovým klubem HC Chomutov, jako partner národní fotbalové reprezentace při utkání Česká republika – Ukrajina, dále v souvislosti s partnerstvím s ERPET GOLF CENTRUM, dále bylo logo žalobkyně umístěno na ramenech dresů rozhodčích při každém zápase Extraligy ledního hokeje. Tuto reklamu zajišťovala pro žalobkyni společnost BIMAT, s.r.o. za celkovou částku 19 200 000 Kč, z těchto přijatých plnění uplatnila žalobkyně odpočet DPH v předmětných zdaňovacích obdobích. Správce daně dospěl k tomu, že se plnění uskutečnila, pouze v případě reklamy na mantinelu dovodil, že tato nebyla prokázána. Nicméně žalobkyni byl odepřen nárok na odpočet DPH, neboť správce daně dovodil, že žalobkyně měla a mohla vědět, že se účastnila řetězce zasaženého podvodem na DPH.
3. Žalobkyně především namítla, že vůbec nebylo prokázáno, že by k jakémukoliv podvodu na DPH došlo. Správce daně pominul podmínku nezbytnou ke konstatování, že byl spáchán daňový podvod, a sice identifikaci účelu předmětných transakcí, kterým musí být získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady EU 2006/112/ES (dále jen „Směrnice“). Není zřejmé, v čem mělo spočívat získání neoprávněného daňového zvýhodnění, když žalobkyně řádně zaplatila daň v rámci kupní ceny.
4. Dle žalobkyně nebyl vůbec prokázán souvislý daňový řetězec společností S.P.MARKET s.r.o. (dále jen „S.P.MARKET“), Bohemia Welcome s.r.o. (dále jen „Bohemia Welcome“), BIMAT, s.r.o. (dále jen „BIMAT“) a žalobkyně, jelikož se společností S.P.MARKET a Bohemia Welcome nepodílely na poskytování předmětných reklamních služeb. Ostatně i sám žalovaný souhlasil s tím, že prodej reklamy se realizoval v obchodním řetězci společnosti BPA, ERPET Group, STES, Piráti Chomutov → BIMAT → žalobkyně, který však není zasažen daňovým podvodem. Žalovaný tak nemohl prokázat příčinnou souvislost mezi uplatněným nárokem na odpočet DPH a údajným neodvedením daně společností BIMAT, když dle jeho tvrzení chybějící daň spočívá v doměření u společnosti BIMAT Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

z přijatých plnění od Bohemia Welcome a S.P.MARKET. Společnost BIMAT přitom plnila své daňové povinnosti, podávala daňová přiznání a kontrolní hlášení za předmětná zdaňovací období. Vykázanou daňovou povinnost v naprosté většině uhradila správci daně. Za těchto okolností se sotva může jednat o znak narušení neutrality DPH v důsledku podvodného jednání. K. T. i V. M. jednající za společnost BIMAT byli kontaktní, což je nutno odlišovat od absolutně nespolupracujících společností. V daném případě nebylo správcem daně ani tvrzeno, že by se žalobkyně na neuhrazení daňové povinnosti, jakkoliv podílela. Není patrné, v čem má doměření daně představovat neoprávněnou daňovou výhodu odporující smyslu Směrnice. Doměření daně společnosti BIMAT spočívající v neunesení důkazního břemene – nesplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, nelze považovat za daňovou ztrátu, která by byla důsledkem podvodného jednání, za které by měla žalobkyně nést odpovědnost. Z doměření daňové povinnosti jinému článku řetězce z plnění, které nijak nesouvisí s předmětnou reklamou, nemůže tak být konstruován daňový podvod. Žalobkyně řádně zaplatila daň v rámci kupní ceny, a tak se nemohlo jednat o neoprávněné daňové zvýhodnění.

5. Poukázala na svědeckou výpověď R. Š., který uvedl, že společnost BIMAT dodatečně doměřenou daň za 3. a 4. čtvrtletí 2018 a za leden až duben 2019 neměla z čeho uhradit. Za této situace lze sotva dovozovat, že by došlo k neodvedení daně v důsledku podvodného jednání. Jako pravděpodobnější verze se naopak jeví podnikatelské selhání, nikoliv podvodné jednání. Měla za to, že doměření daně společnosti BIMAT, aniž by byla zahájena daňová kontrola, je nezákonný postup, a doměření daně tak představuje „ovoce z otráveného stromu“ a nemůže být důkazem o narušení neutrality v důsledku podvodného jednání. Vzhledem k tomu, že doměrek u BIMAT je nezákonný, nemůže se jednat o narušení daňové neutrality v důsledku podvodného jednání, nýbrž na základě nezákonných daňových řízení. Argumentaci žalovaného o „vykryvání daňové povinnosti“ společnosti BIMAT skrze společnosti Bohemia Welcome a S.P.MARKET považovala žalobkyně za zcela důkazně nepodloženou. Správcem daně vymezený okruh pochybností spočívající v nestandardních okolnostech, jako byla pochybnost o faktické možnosti dodavatelů poskytnout zdanitelné plnění s ohledem na jejich nedostatečné personální kapacity, existenci virtuálního sídla, absenci webových stránek, osoby cizí státní příslušnosti na pozicích jednatelů, chybějící účetní závěrky ve veřejném rejstříku, nedohledatelnost jednatelů, nekontaktnost dodavatelů, neplnění jejich daňových povinností, je ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu nedostatečný.
6. Správce daně totiž přehlíží, že společnosti Bohemia Welcome a S.P. MARKET žádné zázemí typu výrobní haly pro uskutečnění plnění nepotřebovaly, stejně tak používání virtuálních sídel je v obchodním styku známý jev. Pokud tyto společnosti neodpověděly na výzvy správce daně, nemůže se jednat o jakýkoli podklad pro závěr o fiktivním plnění, přitom vzájemné závazky mezi uvedenými společnostmi a společností BIMAT mohly být prováděny i prostřednictvím hotovosti, což je možné. Žalovaný vůbec nezkoumal, jak předmětný trh v oblasti reklamy funguje a dokazování za účelem zjištění, co lze považovat za standardní, vůbec nevedl.
7. Úvahy žalovaného jsou nesrozumitelné a nepřezkoumatelné, neboť na jedné straně fakticky zpochybňuje samotnou realizaci plnění poskytnutého společností BIMAT, když zpochybňuje schopnosti dodavatele vůbec plnění poskytnout, a na druhé straně sám vyhodnotil, že se reklama řádně uskutečnila.

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

8. Žalobkyně navázala obchodní spolupráce se společností BIMAT prostřednictvím V. M., který byl i podle správce daně považován za obecně známou osobnost zabývající se marketingem a zastupováním sportovců a v tomto směru byl považován za důvěryhodnou osobu. Žalobkyně se rozhodla přijmout druhou nabídku od V. M. zastupujícího společnost BIMAT za cenu v rozsahu 18–20 mil. Kč, která byla oproti nabídce společnosti BPA sport marketing a.s. nižší. Žalobkyně se tedy chovala ekonomicky racionálně. Žalobkyni není zřejmé, jak by si měla provádět dle žalovaného průzkum trhu, neboť neexistovaly žádné veřejně dostupné informace o cenách předmětné reklamní služby.
9. Používání důkazů z trestního řízení tak, jak to učinil žalovaný, je v rozporu se zásadou presumpce neviny a správce daně nemůže obcházet daňový řád a přisvojovat si pravomoci orgánů činných v trestním řízení, proto dle žalobkyně nebylo možno použít protokol o domovní prohlídce nebo výpověď Kamila Tobiáše z trestního řízení.
10. K vědomostnímu testu podvodu na DPH žalobkyně uvedla, že není zřejmé, na základě, jakých okolností je možné dovozovat, že došlo k daňovému podvodu, o kterém mohla žalobkyně vědět, neboť na předložených nabídkách nebylo cokoli neobvyklého a žalobkyně vybrala levnější nabídku, která obsahovala i možnost reklamy při utkání národní fotbalové reprezentace a na golfu. Představa žalovaného, že by měla zjišťovat skrze obchodní rejstřík životopis Kamila Tobiáše, je neudržitelná a rozhodně nelze považovat za obvyklé při navázání obchodního vztahu prověřování, jaké požaduje žalovaný.
11. Jak vyplývá i ze znaleckého posudku, který žalobkyně předložila, postupovala s péčí řádného hospodáře, stejně jako v souladu s běžnými obchodními zvyklostmi. Na základě nabídky společnosti BIMAT byly uzavřeny příslušné smlouvy, plnění bylo provedeno a řádně zapláceno. Pokud snad v rámci navazující marketingové spolupráce nebyly splněny veškeré administrativní předpoklady obsažené v uzavřených smlouvách, nemůže to na dané situaci nic změnit. Žalobkyně nemohla reálně rozpoznat, zda je sjednaná cena reklamy nadhodnocená, tj. vyšší než obvyklá cena na trhu. Ve věci nebylo zjištěno (dokonce ani tvrzeno), že by se jakékoli finanční prostředky žalobkyni vracely. Vytýkané porušení povinnosti dodavatele poskytnout plnění na mantinelu na TV straně o rozměru 4 m společností BIMAT nemá žádnou souvislost se spácháním daňového podvodu.
12. Žalobkyně nijak nerezignovala na přijetí rozumných opatření a ověřila z veřejného rejstříku existenci společnosti BIMAT, v insolvenčním rejstříku byla ověřena její solventnost. V registru plátců DPH byla ověřena spolehlivost, plátcovství DPH a identifikační číslo. Důvěryhodnost společnosti BIMAT vyplývala i z jejího zastoupení V. M. Platby prováděla žalobkyně transparentně převodem na účet dodavatele, který byl v registru plátců DPH, byla uzavřena smlouva a plnění bylo poskytnuto. Žalovaný nijak neozřejmil, jaká další ověření měla žalobkyně provést.
13. Co se týká reklamy na mantinelu na TV straně, správce daně zaslal výzvu k prokázání skutečností ze dne 15. 4. 2021, kterou však k žádnému přenosu důkazního břemene nedošlo. Správce daně nemůže tvrdit, že unesl své důkazní břemeno tím, že žalobkyně nedoložila další důkazy. Předmětná výzva neobsahuje odkaz na žádné důkazy, tvrzení žalovaného, že pochybnosti měly odůvodnit jakási videa dohledatelná na internetu, je zcela irrelevantní, neboť výzva takový odkaz neobsahuje. Toto tvrzení je rovněž nepřezkoumatelné, neboť žalovaný videa s hokejovými zápasy nijak nespecifikoval.

14. Žalovaný odmítl provést navržené výsledky svědků R. J. a S. M., které žalobkyně považovala za podstatné k prokázání skutkových otázek týkajících se její dobré víry. Reklama týkající se klubu Piráti Chomutov se od předchozích let lišila, neboť se jednalo o reklamu na kostce. Svědek J. se mohl vyjádřit k reklamě na kostce, jaká byla hodnota reklamy a kdo ji zajišťoval pro žalobkyni. Přitom, kdo pro žalobce zajišťoval reklamu na kostce, bylo spornou otázkou. Výslech S. M. by vedl k prokázání známosti V. M. v oblasti ledního hokeje, marketingu a jeho důvěryhodnosti.
15. Žalovaný postupoval svévolně, když odmítl v rámci odvolacího řízení zohlednit odborné názory znaleckého posudku č. 008-2021 vypracovaného soudním znalcem Ing. Janem Zdražilem, MBA, LL.M. Znalec se přitom zabýval standardy obchodních styků a posuzoval i postup žalobkyně při sjednávání předmětné reklamy. Žalovaný se však ztotožnil se závěry správce daně a odmítl ke znaleckému posudku přihlídnout. Pokud nebylo správcem daně zřejmé, z jakých dokumentů znalec vycházel, měl ho vyslechnout nebo nechat vypracovat revizní znalecký posudek, a to zvláště za situace, když se žalobkyně výsledku znalce opakovaně dožadovala.

Vyjádření žalovaného k žalobě

16. Žalovaný ve svém obsáhlém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu. Současně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, jehož obsah a argumenty zrekapituloval a uvedl stejně jako žalobkyně i judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU vztahující se k přiznání nároku na odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Konkrétně žalovaný uvedl, že identifikoval narušení neutrality daně u přímého dodavatele žalobkyně, a to společnosti BIMAT, která neuhradila DPH. Daň nebyla vymožena ani prostřednictvím exekuce. Právě u dodavatele BIMAT došlo k několikanásobnému navýšení ceny reklamních služeb. Skutečnost, že společnosti Bohemia Welcome a S.P.MARKET nebyly součástí podvodného řetězce, ve kterém se přeprodávala reklama, nijak nevylučuje zjištění správce daně, že tyto společnosti byly personálně propojené se společností BIMAT a umožňovaly společnosti BIMAT přijímat fiktivní plnění na vstupu tak, aby byla vyrovnána daň, kterou měla z mnohonásobně navýšené ceny přeprodávané reklamy společnost BIMAT uhradit na výstupu. Závěr o fiktivnosti plnění byl učiněn mimo jiné na základě výpovědi svědka Kamila Tobiáše před policejním orgánem, neboť z jeho výpovědi vyplynulo, že obchodní vztahy příjemců reklamy nebyly standardní a byly cíleně směřovány k vylákání daňové výhody.
17. V daném případě existovaly takové nestandardnosti, resp. indicie o riziku zapojení do podvodných řetězců, které byly žalobkyni známy a jež ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobkyně minimálně vědět mohla a měla o svém zapojení do podvodu na DPH. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v podané žalobě převážně opakuje své odvolací důvody, odkázal dále žalovaný na žalobou napadené rozhodnutí.
18. K nově uplatněné námitce, že není nic neobvyklého, pokud tatáž osoba zastupuje více subjektů, žalovaný konstatoval, že skutečnost, že V. M. zastupoval společnost BIMAT a BPA, je třeba hodnotit v kontextu toho, že jím prvně předložená nabídka od výhradního disponenta reklamními a marketingovými právy Českého svazu ledního hokeje (BPA) byla o cca 5 mil. dražší než nabídka společnosti BIMAT, která byla navíc rozšířena o partnerství

s hokejovým klubem Piráti Chomutov, o prezentaci ve fotbale a na vybraných golfových projektech.

19. Žalovaný nikde v žalobou napadeném rozhodnutím neuvedl, že by se žalobkyně daňového podvodu měla účastnit úmyslně. Z judikatury Soudního dvora EU i správních soudů navíc jednoznačně vyplývá, že forma zavinění (v úmyslu či nedbalosti) nehraje pro posouzení účasti na podvodném jednání roli.
20. Pokud by žalobkyně v době sjednávání obchodu skutečně prověřovala společnost BIMAT ve veřejných rejstřících, pak by zjistila, že K. T., který byl uveden v předložené nabídce, nebyl v té době jednatelem ani společníkem této společnosti a že se společnost BIMAT dosud na trhu reklamy nepohybovala, a ani se tak neprezentovala. Podle žalovaného nejednala žalobkyně s péčí řádného hospodáře, když byla ochotna zaplatit osminásobek ceny za reklamu, kterou předtím pořizovala napřímo od hokejového klubu Piráti Chomutov, a jestliže dojednala navýšení ceny konkrétní reklamy téměř na dvojnásobek, aniž by k tomu bylo uspokojující vysvětlení. Ve smlouvách se společností BIMAT byly nepravdivé údaje a žalobkyně netrvala na dodržování smluvních ujednání v rámcové smlouvě. Dále vysoké výběry v hotovosti, a to v situaci, kdy dochází v řetězci k mnohonásobnému navýšení ceny, jsou typické pro transakce zatížené daňovým podvodem.
21. K reklamě na mantinelu žalovaný připomněl, že to byl člen dozorčí rady žalobkyně pan K., který při zahájení daňové kontroly uvedl, že žalobkyně disponuje záznamy reklamních plnění dle jednotlivých skupin, které jim zasílala společnost BIMAT. Povinnost společnosti BIMAT pořídit dokumentaci byla smluvně ošetřena i v bodě 4.6 rámcové smlouvy. Správce daně ve výzvě k prokázání skutečností videi z internetu neargumentoval, ale odkazoval na ně až žalovaný. Žalobkyně nijak neprokázala, že by se reklama uskutečnila.
22. Dále se žalovaný vyjádřil i k navrženým svědkům J. a M., jejichž výslech neprovedl pro nadbytečnost. Dále se vyjádřil i ke znaleckému posudku, který s výjimkou otázky č. 3 zpracovával otázky právní nikoliv skutkové, což znalci nepřísluší posuzovat. Předložený znalecký posudek není způsobilý změnit závěry, že se žalobkyně účastnila obchodních transakcí zatížených podvodem na DPH.

Replika žalobkyně

23. K existenci podvodu na DPH žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného setrvala na dosavadních stanoviscích a mimo jiné uvedla, že zjištěný objem tržeb u dodavatele nelze považovat za okolnost, která by měla představovat důkaz podvodu. Žalovaný zcela přehlíží, že daň z těchto obchodů společnost BIMAT řádně vykázala. Žalobkyně zdůraznila, že společnost BIMAT plnila své daňové povinnosti, podávala daňová přiznání a kontrolní hlášení za předmětná zdaňovací období. Vykázanou daňovou povinností v naprosté většině uhradila správci daně.
24. Pokud žalovaný argumentuje přidělením statusu nespolehlivého plátce společností Bohemia Welcome a S.P. MARKET, pak není patrné, jak to má souviset s podvodným jednáním. Porušení povinností dle § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), může mít mnoho podob, a ne všechny budou relevantní indicií o podvodném charakteru řetězce.
25. Pokud žalovaný poukazuje na výpověď K. T. v trestním řízení, není zde žádná záruka, že jeho výpověď je pravdivá, a to zvláště za situace, kdy je v přímém rozporu s jeho výpovědí Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

z daňového řízení. Svědek K. T. ve své výpovědi v daňovém řízení nijak plnění mezi společnostmi BIMAT a společnostmi Bohemia Welcome a S.P. Market nepopíral, ba naopak.

26. Co se týká reklamy na mantinelu a zmiňovaných videí, žalovaný odkázal na přílohu úředního záznamu ze dne 25. 1. 2024, z čehož je zřejmé, že žalobkyně nebyla s konkrétními videi v daňovém řízení vůbec seznámena, když žalovaný zjevně zpětně dotvořil uvedenou přílohu, a to s odstupem půl roku od skončení daňového řízení. Chce-li správce daně důkazní břemeno daňového subjektu po doložení bezvadného účetnictví opětovně aktivovat, musí identifikovat dostatečné pochybnosti o jeho účetnictví a spolu s tím srozumitelně vysvětlit nebo vyvrátit v čem spočívají.

Posouzení věci soudem

27. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobkyně se po řádném poučení, že může vyslovit souhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřila.
28. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
29. Soud konstatuje, že předmětem sporu je, zda měla, nebo neměla žalobkyně nárok na odpočet DPH u zdanitelných plnění podle § 72 odst. 1 ZDPH za zdaňovací období září 2018 až prosinec 2018, únor 2019 a duben 2019 spočívajících v poskytnutí reklamy společností BIMAT z důvodu její účasti na daňovém podvodu a zda žalobkyně o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem věděla nebo vědět mohla. Dále je předmětem sporu, zda byla prokázána faktická realizace reklamy na mantinelu na TV straně poskytnutá společností BIMAT při zápasech českého národního hokejového týmu v sezóně 2018/2019 a zda s tím vznikl související nárok na odpočet DPH.
30. Na tomto místě soud připomíná, že ve věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 1. 10. 2024, č.j. 15 Af 18/2023-178, kterým žalobu zamítl. Ke kasační stížnosti žalobkyně Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18. 3. 2026, č.j. 3 Afs 222/2024-121, rozsudek zdejšího soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud hodnotil rozsudek zdejšího soudu jako nepřezkoumatelný s tím, že v novém rozsudku se má soud držet tříkrokového Axel Kittel testu a vypořádat podstatu žalobní argumentace. Ve vztahu k prokázání reklamy na mantinelu při zápasech české hokejové reprezentace však Nejvyšší správní soud usoudil, že tato část věci je oddělitelná od zbytku žaloby a dále shledal, že argumentace žalobkyně je v tomto směru nedůvodná.

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

31. Na tomto místě soud podotýká, že v novém soudním řízení správním je soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán shora uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu uvedeným v jeho zrušujícím rozsudku č. j. 3 Afs 222/2024-121.
32. Soud uvádí, že vzhledem k rozsáhlosti argumentace žalobkyně není povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu vyvracet. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Tento závazek přitom nemůže být chápán tak, „že se vyžaduje za všech okolností podrobná odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (...). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Podstatné podle Nejvyššího správního soudu je, aby se soud vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související.
33. Soud připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Prokazování nároku na odpočet daně je sice primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006-107, ve kterém uvedl: „Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.“
34. Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 ZDPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72.
35. Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, vyslovil, že „... důkaz daňovým dokladem ... je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“ Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

36. Pojem podvod na DPH (daňový podvod) je definován judikaturou Soudního dvora EU, týkající se zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH (rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483; rozsudek ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, Sb. rozh., s. I-6161; rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11).
37. Podle recentní judikatury platí, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva. Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem právní úpravy DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).
38. Ve vztahu k existenci podvodu daňové orgány musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. bod 38 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č.j. 9 Afs 333/2017-63, KRPOL). Společným typickým znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod 26 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č.j. 1 Afs 304/2019-33, ExaSoft Holding). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č.j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, ALADIN plus).
39. Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č.j. 1 Afs 304/2019-33, ExaSoft Holding).

40. Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani (viz věc Optigen). Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (věc Mahagében, bod 49).
41. Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (věc Optigen, bod 47). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (věc Kittel, bod 51). Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.
42. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, MAKRO Cash & Carry ČR, nebo ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45). „*K prokázání vědomé účasti na podvodu na DPH postačí, zjistí-li správce daně řadu nepřímých indicií, které ve svém souhrnu prokazují, že se daňový subjekt podvodu na DPH účastnil a že o tom musel vědět. Správce daně však nemusí prokázat, že daňový subjekt věděl o tom, u kterého článku řetězce byla identifikována chybějící daň a v jakých detailech podvodný mechanismus spočíval.*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74).
43. Soud shrnuje, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik navazujících podmínek. Předně je třeba především zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra). Podstatné v této souvislosti především je, že relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, č. 2 či podmínky č. 3, přičemž některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsání testu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2023, č. j. 8 Afs 181/2021-79).
44. Ze správního spisu vyplývají následující podstatné okolnosti pro rozhodnutí případu. Žalobkyně uzavřela se společností BIMAT Rámcovou smlouvu o spolupráci, propagaci a Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

umístění reklamy ze dne 12. 9. 2018 (dále jen „rámcová smlouva“), Dílčí smlouvu – hokejová reprezentace č. 1 ze dne 12. 9. 2018 (dále jen „dílčí smlouva č. 1“) a Dílčí smlouvu č. 2 ze dne 11. 2. 2019 (dále jen „dílčí smlouva č. 2“), na základě kterých bylo žalobkyni poskytnuto reklamní plnění společností BIMAT, která reklamy nakoupila od dalších subjektů za podstatně nižší ceny, než jaké byly ceny ve zdaňovacích obdobích pro žalobkyni, a to:

45. Plnění – Partnerství s českou hokejovou reprezentací a propagace v rámci Extraligy ledního hokeje od společnosti BPA v ceně 4 400 000 Kč bez DPH společností BIMAT → BIMAT v ceně 12 500 000 Kč bez DPH a neprokázané reklamy na mantinelu na TV straně žalobkyni.
46. Plnění – Partnerství s hokejovým klubem Piráti Chomutov od Piráti Chomutov a. s. v ceně 250 000 Kč bez DPH společností BIMAT → BIMAT v ceně 2 000 000 Kč žalobkyni.
47. Plnění – Prezentace na fotbalovém utkání české reprezentace od společnosti STES a.s. v ceně 0 bez DPH společností BIMAT → BIMAT v ceně 500 000 Kč bez DPH žalobkyni.
48. Plnění – Partnerství ERPET GOLF CENTRUM od společnosti ERPET Group a.s. v ceně 336 000 Kč bez DPH společností BIMAT → BIMAT 1 000 000 Kč bez DPH žalobkyni.
49. Společnosti BIMAT, S.P.MARKET a Bohemia Welcome byly propojeny osobou jednatele a společníka Kamila Tobiáše. Společnosti S.P.MARKET a Bohemia Welcome sídlily na virtuálním sídle, neměly žádné provozovny, zaměstnance, internetové stránky, nevlastnily žádný evidovaný majetek.
50. Společnost Bohemia Welcome poskytovala plnění pouze společností BIMAT a S.P.MARKET, přesto v roce 2018 vykázala zdanitelná plnění přesahující 30 mil. Kč. Nebylo zjištěno, že by na její evidovaný bankovní účet byly připsány platby uvedených subjektů. Své daňové povinnosti společnost Bohemia Welcome za zdaňovací období září 2018 až prosinec 2018 neuhradila a pro nekontaktnost neumožnila správci daně provést daňovou kontrolu. Žádné doklady prokazující poskytnutí plnění společností BIMAT se nepodařilo zajistit ani v trestním řízení.
51. Společnost S.P.MARKET v kontrolních hlášeníh za prosinec 2018 vykázala plnění pro společnost BIMAT v hodnotě přes 24 mil. Kč včetně daně, avšak uhrazeno na dani bylo pouze 1,6 mil. Kč. V období od 4. 4. 2018 do 31. 3. 2019 byla převážná část peněžních prostředků na účtu společnosti S.P.MARKET obratem vybrána v hotovosti K. T. Za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2018, leden 2019 a únor 2019 vykázala společnost S.P.MARKET vlastní daň v hodnotě 1 470 873 Kč, přičemž uhradila pouze 230 619 Kč, z toho 100 233 Kč exekucí. Doměřenou daňovou povinnost společnost S.P.MARKET neuhradila a pro nekontaktnost ani neumožnila správci daně provést daňovou kontrolu. Žádné doklady prokazující poskytnutí plnění společností BIMAT se nepodařilo zajistit ani v trestním řízení.
52. Společnost BIMAT měla od září 2018 pouze formální sídlo, na které jí byla doručována pošta, poslední účetní závěrku založila do Sbírky listin veřejného rejstříku v roce 2017, v tomto roce činil její celkový obrat pouze 179 000 Kč a předmětem podnikání byla „Výroba pryžových a plastových výrobků“. BIMAT neměla internetové stránky, na kterých by inzerovala reklamní činnost, v rozhodném období neměla zaměstnance. Ke dni 21. 10. 2019, po prvním kontaktu této společnosti správcem daně dne 10. 10. 2019, se stal jednatelem Robert Ševčík, který nahradil K. T. i u společností Bohemia Welcome a S.P.MARKET. Poté,

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

co se stal Robert Ševčík jednatelem, přestala společnost BIMAT podávat daňová přiznání k DPH. Z provedené svědecké výpovědi Roberta Ševčíka v daňovém řízení vyplynulo, že za úplatu přebíral problémové společnosti, které přivedl k likvidaci. Jeho pohnutkou bylo získat majetkový prospěch. Účetnictví však od K. T. oproti jeho slibu nezískal. Společnost BIMAT neumožnila zahájení daňové kontroly za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2018 a leden až duben 2019 a stala se pro správce daně nekontaktní. Dále soud konstatuje, že společnost BIMAT doměřenou daňovou povinnost v souhrnné výši 6 627 460 Kč neuhradila.

53. K. T. byl poprvé slyšen před správcem daně dne 15. 11. 2019, kde uvedl, že se žalobkyní navázal kontakt prostřednictvím V. M., se kterým se znal od školní docházky. Tomu poskytl jako služební vozidlo MERCEDES GLC, přičemž si provozní náklady hradil V. M. sám. K. T. podepisoval smlouvy, vystavoval a podepisoval faktury, které předával žalobkyni prostřednictvím V. M. K výraznému navýšení ceny reklamy uvedl, že to bylo způsobeno vedlejšími náklady a provizí, jejichž výši a od koho byly pořízeny, nebyl schopen určit, stejně jako neznal výši provize společnosti BIMAT, ačkoliv se jednalo o zdaňovací období roku 2018 a 2019 a pro společnost BIMAT o zásadní ekonomická plnění.
54. Po zahájení trestního řízení proti K. T. byl vyžádán správcem daně protokol o výsledku obviněného ze dne 2. 11. 2021 a protokol o pokračování výsledku obviněného ze dne 6. 1. 2022. Z nich vyplývá, že K. T. bylo jinou osobou (známou v trestním řízení) nabídnuto, že na něj budou napsány nějaké firmy, jako odměnu obdržel v průběhu dvou let celkově částku asi 300 000 Kč. Tyto firmy měly být do jednoho, maximálně dvou let dál prodány. K. T. neměl přístup do datové schránky, nevěděl, kdo zpracovává účetnictví, nesháněl žádné zájemce o reklamu. Převody peněz a výběr hotovostí prováděl na základě pokynů uvedené osoby. Dále popsal model účelového obchodování s reklamou, ve kterém se navýšila prodejní cena reklamy a část tohoto navýšení (bez DPH) se vrátila zpět kupujícímu. Jak nebo o kolik se navýšila cena, nevěděl. Popřel, že by faktury dříve předkládané správcem daně podepsal, některé smlouvy podepisoval dodatečně, poté co se o věc začal zajímat správce daně. Robertovi Ševčíkovi za každou převáděnou společnost vyplatil 100 000 Kč. Podle něj V. M. věděl, že je v obchodních společnostech jako tzv. „bílý kůň“. On i V. M. dostali od osoby instrukce, jak vypovídat před správcem daně.
55. K. T. byl znovu předvolán jako svědek v daňovém řízení, ale s odkazem na své trestní stíhání odmítl vypovídat.
56. Z úředního záznamu o podání vysvětlení na Policii ze dne 12. 11. 2020 Roberta Ševčíka vyplynulo, že tento přebíral společnosti v problémech za úplatu s tím, že zařídí likvidaci soudem. Ve věci nákupu společností S.P.MARKET a Bohemia Welcome a BIMAT uvedl, že ho kontaktoval K. T., od kterého účetnictví ani žádné doklady nepřevzal, ačkoliv podepsal protokol o převzetí. Společnosti převzal formálně, poté nevyvíjely žádnou činnost.
57. Z protokolu o domovní prohlídce u V. M. ze dne 11. 3. 2020 vyplývá, že V. M. disponoval písemnostmi a razítky společností S.P.MARKET a BIMAT, ačkoliv by se společností S.P.MARKET neměl mít nic společného a pro společnost BIMAT měl zajišťovat pouze příležitost k reklamním obchodům.
58. Jako první krok Alex Kittel testu soud posuzoval, zda došlo k podvodu na DPH.
59. Soud v souladu se zjištěním žalovaného konstatuje, že k narušení daňové neutrality došlo u společnosti BIMAT, která neuhradila za období 3. čtvrtletí 2018 až březen 2019 celou DPH, a to ve výši 6 627 460 Kč. Tato společnost vykazuje charakteristické rysy tzv. „missing Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

trader“, neboť po minimální ekonomické aktivitě v roce 2017, následně krátkodobě vykazovala zdanitelná plnění bez daně přesahující 37 milionů Kč, aby následně celá aktivita opět ustala (za květen 2019 podala BIMAT daňové přiznání k DPH s nulovou hodnotou). Tato společnost neumožnila konání daňové kontroly, přičemž její obchody vykazují značné nestandardnosti (mimo jiné neodůvodněné navýšení ceny plnění zvyšující i DPH). Pro jednání tzv. missing tradera je přitom typické, že dočasně plní své daňové povinnosti, aby zakryl a prodloužil dobu možnosti páčání daňového podvodu. Soud tedy nepovažuje za relevantní, že společnost BIMAT částečně své daňové povinnosti nejprve plnila, neboť se jedná v případě daňových podvodů na DPH o častý jev.

60. Za významnou skutečnost považuje soud i to, že BIMAT vykazovala přijatá zdanitelná plnění od dodavatelů Bohemia Welcome a S.P. MARKET v hodnotě téměř 25 milionů Kč bez daně. Tyto tři společnosti byly personálně propojeny jednatelem těchto společností. Společnosti Bohemia Welcome a S.P. MARKET rovněž provedení daňové kontroly neumožnily a jak vyplývá ze shora uvedených údajů, lze mít pochybnosti, zda vůbec reálně vykonávaly skutečnost podnikatelskou činnost. Shora uvedené skutečnosti tak svědčí o tom, že formálně poskytnuté plnění společnostmi Bohemia Welcome a S.P. MARKET mělo pouze sloužit ke snížení daňového základu společnosti BIMAT, a daňová povinnost by ve skutečnosti byla pravděpodobně ještě podstatně vyšší (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89; ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 126/2021-41).
61. Je zřejmé, že úkolem společností Bohemia Welcome a S.P. MARKET bylo před správcem daně snižovat daňový základ společnosti BIMAT, k čemuž sloužilo jejich ovládání stejným jednatelem. Právě formální poskytování plnění společnostmi Bohemia Welcome a S.P. MARKET umožňovalo zakrýt daňový podvod vytvářením fiktivních plnění (v tomto smyslu jde o tzv. „buffer“). Skutečnost, že uvedené společnosti v daném případě nebyly dodavateli žalobkyně, ale přímo společnosti BIMAT, neznamená, že nebyly do podvodného řetězce zapojeny.
62. Jak popsal žalovaný mimo jiné v odst. 57 napadeného rozhodnutí, plnění od dodavatelů Bohemia Welcome a S.P. MARKET představovala 74 % všech vykázaných přijatých zdanitelných plnění v období od 3. čtvrtletí 2018 do dubna 2019, společnost BIMAT tak konkrétně zastávala pozici tzv. „cross-invoicera“, neboť si nárokovala odpočet ve výši několika milionů Kč z fiktivních plnění, čímž si neoprávněně snižovala daňovou povinnost. Žalobkyně je v tomto řetězovém přeproději v pozici tzv. „brokera“, který získal neoprávněnou výhodu v důsledku použití podvodem zasaženého plnění, což vedlo k uplatnění neoprávněného odpočtu DPH. Soud se s tímto hodnocením plně ztotožňuje.
63. Žalobkyně zpochybňovala další jednotlivé nestandardní okolnosti ve vztahu ke společnosti BIMAT, a to virtuální sídlo, absenci provozovny i internetových stránek, nezveřejňování účetních závěrek, absenci zaměstnanců a neplnění povinností v oblasti správy daní, nicméně dle soudu a ustálené judikatury je třeba se dívat na tyto okolnosti v souhrnu, který pak dává ucelený obraz nestandardního ekonomického jednání, jehož účelem není podnikání, ale umělé zvýšení hodnoty plnění a s tím související zvýšení odpočtu DPH.
64. Další okolností, která k tomuto obrazu přispívá, byla výměna jednatele 11 dnů poté, co byla společnost BIMAT kontaktována správcem daně za účelem zahájení daňové kontroly. Tímto novým jednatelem byl Robert Ševčík, který však o dosavadních aktivitách společnosti nic nevěděl a správci daně nemohl poskytnout žádné relevantní informace. Tyto okolnosti posoudil správně již žalovaný v napadeném rozhodnutí (odst. 59). Další okolností typickou Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

pro řetězce zatížené daňovým podvodem jsou časté výběry v hotovosti z účtu společnosti v postavení „missing trader“, čímž se ztratí jejich stopa a mohou být dále použity či vráceny k dalším plněním. I v tomto ohledu činila společnost BIMAT podezřelé transakce, neboť v období od 4. 10. 2018 do 24. 4. 2019 bylo z účtu BIMAT vybráno v hotovosti 19,2 milionů Kč, a další částka 7,5 milionů Kč přeposlána na jiný účet a následně vybrána jednatelem Tobiášem.

65. Dalším ekonomicky nelogickou okolností je počínání pana M., který ačkoliv sjednával obchody pro společnost BIMAT v hodnotě desítek milionů Kč, nedostával za to žádnou odměnu (pouze mu bylo zapůjčeno auto).
66. Všechny uvedené skutečnosti pak jen stvrzuje protokol o výsledku K. T. v trestním řízení, který popsal celý princip obchodování, jehož cílem bylo navýšení ceny reklamy, vylákání daňové výhody pro koncového odběratele reklamy, kterému se část kupní ceny po zaplacení opět vracela zpět.
67. Soud tedy v této části uzavírá, že předmětné transakce byly součástí daňového podvodu, neboť došlo k úniku daně a ta má příčinnou souvislost s podvodným jednáním.
68. V dalším kroku Alex Kittel testu se soud zabýval existencí objektivních okolností, z nichž by vyplývalo vědomí žalobkyně, že se účastní daňového podvodu.
69. Soud považuje za důležité, že obchodní vztahy (resp. smlouvy) uzavírala žalobkyně s neznámou společností BIMAT, nikoliv s K. M., který nebyl k zastupování společnosti BIMAT ani zmocněn. Zatímco společnost BIMAT byla žalobkyni neznámá, výše cen reklamy byla žalobkyni známá, neboť reklamu nakupovala i v minulosti. K nákupu od společnosti BIMAT přistoupila i přesto, že došlo v případě reklamy prostřednictvím hokejového klubu Piráti Chomutov k osminásobnému navýšení ceny reklamy oproti předchozím hokejovým sezónám.
70. Soud zde musí zdůraznit mimořádné okolnosti přezkoumávaných transakcí, mezi které v první řadě patří ekonomická nelogičnost chování žalobkyně, která sjednala přímo s hokejovým klubem Piráti Chomutov pro sezóny 2016/2017 a 2017/2018 totožnou reklamu, jakou sjednala u tohoto hokejového klubu pro sezónu 2018/2019 prostřednictvím obchodní společnosti BIMAT. Zatímco v předchozích sezónách zaplatila shodně 250 000 Kč za jednu sezónu, v dílčí smlouvě č. 2 byla sjednána cena za sezónu 2018/2019 ve výši 2 000 000 Kč (v obdobné věci viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2017, č. j. 3 Afs 177/2016-45).
71. Žalobkyně byla znála reklamního trhu, jak ostatně vyplývá ze žaloby, neboť argumentuje jeho zvyklostmi, přesto vycházela z předražené nabídky V. M. od společnosti BPA, kterou ovšem tato společnost nikdy nevytvořila.
72. Žalobkyni bylo známo, že společnost BPA drží výhradní práva na reklamu hokejové reprezentace. Společnost BPA poskytovala reklamní služby přímo koncovým zákazníkům, jak vyplývá mimo jiné z reklamních materiálů této společnosti, uzavřených smluv s jinými subjekty i zprostředkovatelské smlouvy s V. M., a z ničeho nevyplývá, že by žalobkyni nemohla nebo nechtěla tyto služby nabídnout. Ze zprostředkovatelské smlouvy navíc nevyplývá, že by byl V. M. oficiálním zástupcem společnosti BPA, jak je žalobkyní opakovaně prezentováno, ale jeho úkolem bylo pouze zprostředkovat příležitosti k uzavření

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

smluv s třetími osobami pro společnost BPA. Žalobkyně tak mohla od společnosti BPA dostat i srovnávací nabídku.

73. Následně však žalobkyně přijala druhou (nižší) nabídku od společnosti BIMAT, předloženou opět K. M., která ovšem stále vykazovala evidentní známky předražení, což muselo být žalobkyni vzhledem k předchozím zkušenostem s reklamou zřejmé. To, že se mělo jednat o balík reklamy, do kterého byly zahrnuty i další sporty (fotbal a golf), nevysvětluje evidentní navýšení ceny za reklamu související s hokejem, neboť další sporty činí jen malý podíl z celkové hodnoty reklamy (nečinily ani 10% hodnoty – viz Plnění shora), navíc ze žádného dokumentu předloženého žalobkyní nevyplývá, že by se jednalo o nedělitelné plnění (balík), ale jednotlivá plnění jsou stanovena se samostatnou cenou. Pokud žalobkyně uvádí, že průzkum trhu prováděla, neboť porovnávala dvě nabídky, soud na to konstatuje, že se jednalo o nabídky, které jí předložila ta samá osoba, se kterou žalobkyně jednala, fakticky se tedy o žádný, byť minimální, průzkum trhu nejednalo.
74. Dalšími zásadními okolnostmi jsou nesrovnalosti ohledně uzavíraných smluv. Zatímco žalobkyně po zahájení daňové kontroly uváděla, že žádnou další nabídku na reklamu nesháněla a cenu reklamního plnění v dalších sportech, jako byl fotbal a golf, nezjišťovala, neboť se zajímala pouze o lední hokej, z výpovědi V. M. před správcem daně vyplynulo, že o reklamu ve více sportech, jako byl fotbal a golf, měla zájem žalobkyně, a proto byla vytvořena nabídka společnosti BIMAT. Tento rozpor pak zvyšuje pochybnosti o průběhu celé transakce, neboť pokud by o reklamu v dalších sportech neměla žalobkyně zájem, z ničeho nevyplývá, že by musela i tuto reklamu objednat a zaplatit.
75. Dále dle tvrzení žalobkyně v daňovém řízení mělo být jednáno s K. T., který tvrdil, že využíval jako prostředníka V. M., a smlouvy pouze podepisoval a vracel zpět. Žalobkyně uzavřela rámcovou smlouvu a dílčí smlouvu č. 1 dne 12. 9. 2018 se společností BIMAT v hodnotě desítek milionů korun, ačkoliv se jednalo o společnost, která v tomto oboru nepodnikala a jejímž jednatelem byl K. T. v té době dva dny, což mimo jiné znamená, že jednání o reklamním plnění probíhalo s panem Mizerou v době, kdy ve společnosti BIMAT ještě K. T. ani oficiálně nepůsobil.
76. Dále je třeba poukázat na to, že zatímco v dílčí smlouvě č. 1 byla stanovena celková cena 6 000 000 Kč bez DPH, v dílčí smlouvě č. 2 byla ta samá plnění již oceněna na 11 500 000 Kč, aniž by byl zřejmý důvod tohoto navýšení. Žalobkyně tedy platila bez rozdílu dodávky mnohem vyšší cenu, aniž by pro to byly jakékoliv ekonomické důvody, a soudu je tak zřejmé, že žalobkyni na ceně nezáleželo. Rozdíly v cenách plnění jsou tak markantní, že by to muselo být žalobkyni jasné.
77. Dle rámcové smlouvy měla žalobkyně obdržet e-mailem každé 3 měsíce nabídku s konkrétními plněními a cenou, potvrzením nabídky mělo dojít k uzavření dílčí smlouvy na konkrétní plnění, žádné cenové nabídky podle této rámcové smlouvy však nebyly předkládány a žalobkyně je ani nevyžadovala.
78. Žalobkyně v listopadu a v prosinci 2018 přijímala a hradila daňové doklady, na nichž byl uveden odkaz na dílčí smlouvu č. 2, která však byla uzavřena až 11. 2. 2019.
79. Zatímco v sezóně 2017/2018 investovala žalobkyně do reklamy 6,3 mil. Kč, přičemž 5,7 mil. tvořily náklady na umístění loga žalobkyně na budovy a soukromé vozy, v následující sezóně 2018/2019 to již bylo 22,4 mil. Kč. Větší investice do reklamy jsou samozřejmě věcí žalobkyně, problematické ovšem je, pokud zvýšení nákladů na reklamu je dáno předražením Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

reklamy bez zjevného důvodu a souvisí s daňovým podvodem. Ani to samo o sobě samozřejmě nesvědčí o vědomosti žalobkyně o zapojení od daňového podvodu, ovšem v souvislosti s dalšími okolnostmi již lze nejméně na vědomost žalobkyně o zapojení do daňového podvodu usuzovat. V daném případě jde dle soudu o natolik nestandardní okolnosti, které nemohou mít původ ve specifikách reklamního prostředí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2023, č. j. 4 Afs 208/2022-63). To ostatně vyplývá i z výpovědí opatřených v trestním řízení, neboť dle podvodného schématu z transakcí těžil koncový odběratel (žalobkyně). Informace z trestního řízení odpovídají zjištěním v daňovém řízení, a činí tak ucelený obraz. Ve spojení všech těchto okolností dohromady a skutečností shora uvedených nelze než přijmout závěr, že žalobkyně nejméně měla a mohla vědět, že se účastní podvodu na DPH v nedbalostní formě, jak bylo kvalifikováno správcem daně a žalovaným (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2022, č. j. 5 Afs 47/2021-47, nebo ze dne 22. 2. 2023, č. j. 2 Afs 99/2022-74). Soud v daném případě konstatuje, že vzhledem k tomu, že je soudem přezkumným, akceptuje kvalifikaci žalovaného, že šlo o nedbalostní formu zavinění žalobkyně, neboť ta byla zcela bezpochyby naplněna. Žalovaný svoji argumentaci směřoval někdy spíše k úmyslnému zavinění žalobkyně (např. odst. 88), soud nicméně konstatuje, že byť je na jedné straně odůvodnění v tomto směru poněkud nekonzistentní, bezpochyby však pokrývá kvalifikaci nedbalostního zavinění. Soud v daném případě tedy nepřekračoval kvalifikaci učiněnou žalovaným, ale držel se v přezkumu postupu žalovaného (zejména co se týká třetího kroku testu).

80. V třetím kroku Alex Kittel testu se soud zabýval dobrou vírou žalobkyně a tím, zda přijala rozumná opatření, která po ní bylo možno vyžadovat.
81. Žalobkyně se hájí tím, že společnost BIMAT prověřovala ve veřejně dostupných rejstřících, jako je obchodní rejstřík a registr plátců DPH. Důvěryhodnost transakce dovozovala žalobkyně z jednání s V. M., který je v oblasti českého hokeje známou a důvěryhodnou osobností. Žalobkyně měla postupovat racionálně, když přijala druhou výhodnější nabídku.
82. Předně žalobkyně svá tvrzení o prověření společnosti BIMAT ve veřejných rejstřících nijak nedoložila. Ačkoliv byl K. T. uveden na předložené nabídce společnosti BIMAT, v té době nebyl ani jednatelem ani společníkem společnosti BIMAT. Žalobkyně považovala za dostatečné, že jednala s V. M., který pro ni byl důvěryhodnou osobou, aniž by tento předložil oprávnění k jednání za společnost BIMAT. Ve skutečnosti tak byl postup žalobkyně velmi nepečlivý a neobežretný, neboť při uzavírání obchodu za skoro 20 milionů Kč spoléhala jen na osobní známost s V. M. Jak již bylo uvedeno výše, ani tvrzení žalobkyně o racionálním postupu výběru ze dvou nabídek předložených stejnou osobou nesvědčí o žádné racionalitě, ale spíše o bezbřehé důvěře k V. M. Soud dále poznamenává, že nabídka společnosti BIMAT na reklamu byla obecná, nevymezující rozsah nabízené reklamy a neumožňující ani relevantní porovnání. Soud mezi dalšími okolnostmi dosvědčujícími neobežretnost žalobkyně poukazuje kromě shora uvedeného i na to, že žalobkyně platila za reklamu na mantinelu na TV straně, ačkoliv ji tato služba nebyla poskytnuta (viz níže).
83. Pokud se jedná o námitku žalobkyně, že žalovaný nevymezil, jaká opatření měla přijmout, soud s tímto tvrzením nesouhlasí. Žalovaný poukázal na všechny již zmiňované okolnosti, které měly vzbudit v žalobkyni podezření a pochybnosti. Žalobkyně měla požadovat po V. M. oprávnění k jednání za společnost BIMAT, a to zvláště v situaci, když na nabídce byla uvedena jiná osoba, která ještě nebyla jednatelem. Dále muselo v žalobkyni vzbudit Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

podezření zjevně předražené plnění. Soud poukazuje na skutečnosti uvedené již v předchozích krocích testu, které svědčí o nestandardnosti prováděných obchodů, které by pro obezřetného podnikatele byly dostatečným varováním. Dále soud konstatuje, že úkolem správce daně ani žalovaného není poskytovat daňovému subjektu správné návody, jak postupovat, aby se vyhnul doměření daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, sp. zn. 4 Afs 233/2015-47, odst. 66). Soud v této části uzavírá, že je zde dostatek důkazů pro závěr, že žalobkyně nepostupovala v dobré víře, ani neučinila všechna rozumná opatření, která po ní bylo možno požadovat.

84. Soud se také musel zabývat tím, zda a v jaké rozsahu jsou použitelné listiny z trestního řízení, neboť i z nich vycházel při skutkových zjištěních správce daně a žalovaný a rovněž soud považuje skutečnosti z nich plynoucí za podstatné pro posouzení případu.
85. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.
86. Podle § 93 odst. 2 daňového řádu za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.
87. Podle § 93 odst. 3 daňového řádu je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.
88. Soud konstatuje, že vycházel z ustálené judikatury správních soudů, která za určitých podmínek použití písemností z trestního řízení v řízení daňovém připouští. Již v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, pub. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud shledal, že listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou být také podkladem pro rozhodnutí v daňovém řízení, a to za splnění následujících podmínek: *„v první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 daňového řádu) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily“*. Uvedené závěry pak přebírá i pozdější judikatura Nejvyššího správního soudu, srov. např. rozsudky ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, ze dne 30. 11. 2009, č. j. 8 Afs 86/2008-95, ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009-57, č. 1936/2009 Sb. NSS, ze dne 10. 9. 2013, č. j. 3 Ads 94/2012-31, ze dne 18. 2. 2015, č. j. 3 Afs 163/2014-38, ze dne 9. 7. 2015, č. j. 7 As 94/2015-21, či ze dne 23. 2. 2021, č. j. 4 Afs 235/2020-41. Použití důkazů získaných v trestním řízení pro účely důkazního řízení daňového je tedy zásadně přípustné, a to včetně použití listin, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, při splnění výše citovaných podmínek.

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

89. Úřední záznam o podaném vysvětlení pořízený podle § 158 odst. 6 trestního řádu lze v daňovém řízení vedeném podle daňového řádu použít jako důkazní prostředek za podmínky, že byl pořízen nezávisle na příslušném daňovém řízení, v souladu se zákonem a že byl daňovému subjektu zpřístupněn, aby se mohl seznámit s jeho obsahem, vyjádřit se k němu a případně navrhnout důkazy vlastní (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2023, č. j. 8 Afs 92/2022-239).
90. Záznam o podání vysvětlení je tedy v zásadě použitelný, avšak správce daně by s ohledem na zásadu bezprostřednosti dokazování měl vždy upřednostnit svědeckou výpověď a nenahradit ji pouze záznamem o podání vysvětlení z trestního řízení. Správní orgány mají s ohledem na zásadu volného hodnocení důkazů povinnost posuzovat důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, jakož i z hlediska jejich relevantnosti a věrohodnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, publ. pod č. 1702/2008 Sb. NSS; ze dne 3. 3. 2023, č. j. 9 Afs 187/2022-55).
91. Správce daně ve výsledku kontrolního zjištění i v následné zprávě o daňové kontrole konfrontoval obsah výpovědi a zjištění z protokolu z domovní prohlídky v trestním řízení s vlastními zjištěními získanými z jím obstaraných důkazních prostředků a z vyjádření žalobkyně. Na základě toho, že jednotlivá zjištění do sebe zapadala, pak učinil relevantní závěr, že předložené primární doklady mají toliko formální charakter a jejich účelem byla nezákonná daňová optimalizace naplňující znaky podvodu na DPH.
92. Listiny obsahující výpovědi, podané vysvětlení a protokol o domovní prohlídce pořídily orgány činné v trestním řízení nezávisle na probíhajícím daňovém řízení, a to pro své vlastní účely v rámci vyšetřování podezření ze spáchání trestného činu. Pořízení těchto listin v trestním řízení tak rozhodně nebylo motivováno tím, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit žalobkyni přítomnost u výslechu svědka a klást mu otázky. Do sféry správce daně se tyto listiny dostaly legálně, byly mu na jeho žádost předány Policií ČR, přičemž se nejedná o listiny, k nimž by správce daně s ohledem na jejich obsah neměl mít přístup. Tyto listiny byly žalobkyni rovněž zpřístupněny. Daňové orgány tedy postupovaly v souladu s daňovým řádem, judikaturou a nedopustily se při přenesení důkazů získaných v trestním řízení vady řízení.
93. Žalobkyně konkrétně neuvedla, v čem měl K. T. vypovídat nepravdivě, ani neoznačila konkrétní okolnosti, které by výpověď K. T. vyvracely. Pokud svědek v rámci daňového řízení následně odmítl opakovaně vypovídat, nelze tuto skutečnost žalovanému vyčítat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2023, č. j. 9 Afs 187/2022-55). Výpověď K. T. v daňovém řízení ze dne 15. 11. 2019 je krajně nevěrohodná, a to nejen vzhledem k následné výpovědi v trestním řízení, kde objasňoval důvody obsahu výpovědi před správcem daně, ale i s ohledem na obsah této výpovědi samotné. K. T. i přes velikost zakázek, které měly být realizovány, nedokázal uvést konkrétní skutečnosti, zejména specifikovat náklady, které měly být s navýšením ceny spojeny.
94. Soud v této části uzavírá, že shora uvedené listiny z trestního řízení jsou v dané věci použitelné a odpovídají dalším zjištěním z daňového řízení, daňové orgány z nich tedy mohly vycházet a činit z nich skutková zjištění ve vztahu k projednávané věci.
95. Žalobkyně s poukazem na § 87 odst. 5 daňového řádu též namítla, že společnosti BIMAT byla daň stanovena dokazováním, ačkoliv mohla být stanovena jen pomůckami nebo sjezdáním, z čehož dovodila nezákonnost doměření DPH. Předně soud uvádí, že žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

namítla nesprávné stanovení daně jinému daňovému subjektu, což jí nepřísluší. Vzhledem k tomu, že v daném případě jde o daňový řetězec, soud na rámec potřebného odůvodnění uvádí následující.

96. Podle § 87 odst. 2 daňového řádu (ve znění účinném do 1. 1. 2021), neumožní-li daňový subjekt správci daně zahájit daňovou kontrolu, může k tomu být správcem daně vyzván.
97. Podle § 87 odst. 5 daňového řádu (ve znění účinném do 1. 1. 2021), nevyhoví-li daňový subjekt výzvě podle odstavce 2 ve stanovené lhůtě, aniž by sdělil správci daně závažné důvody, pro které nemůže výzvě vyhovět, nebo neumožní-li ve sděleném termínu zahájit a následně provést daňovou kontrolu, může správce daně stanovit daň podle pomůcek, nebo daň sjednat za podmínek uvedených v § 98 odst. 4 daňového řádu.
98. Soud se přiklání k závěru, že § 87 odst. 5 daňového řádu nelze vykládat tak, že by správce daně nemohl daň stanovit jinak než pomůckami či sjednáním, nevyhoví-li daňový subjekt výzvě k umožnění zahájení daňové kontroly. Soudem dovozený závěr podporuje i jazykový výklad § 87 odst. 5 daňového řádu, dle něhož správce daně může za splnění podmínek daň sjednat či stanovit podle pomůcek, nikoliv musí (shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2024, sp. zn. 6 Afs 209/2023, rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 27. 6. 2023, č. j. 51 Af 25/2021-113). Soud dále považuje za podstatné, že v případech daňového podvodu nemusí být chybějící daň stanovena zcela přesně, ale důležité je zjištění existence chybějící daně a okolností dosvědčujících existenci daňového podvodu. To bylo v případě společnosti BIMAT dostatečně prokázáno.
99. V případě neprokázání realizace reklamního plnění spočívajícího v reklamě na mantinelu na TV straně o rozměru 4 m při zápasech českého národního týmu v sezóně 2018/2019 soud konstatuje, že nedůvodnost námitek žalobkyně byla již potvrzena rozhodnutím Nejvyššího správního soudu v této věci a soud jen pro úplnost rekapituluje, že před vydáním výzvy k prokázání skutečností správcem daně ze dne 15. 4. 2021 žalobkyně při zahájení daňové kontroly dne 28. 8. 2019 uvedla, že disponuje záznamy reklamních plnění dle jednotlivých skupin, které poskytovala společnost BIMAT. V následně předložené dokumentaci se však nenacházel žádný záznam o uvedené reklamě na mantinelu, která měla být umístěna na mantinelu při 18 hokejových utkáních české hokejové reprezentace v sezóně 2018/2019.
100. Povinnost pořídit dokumentaci k poskytované reklamě vyplývala společnosti BIMAT z bodu 4.6 rámcové smlouvy. Dále bylo zjištěno, že společnost BPA jako držitel výhradní licence nesjednala se společností BIMAT provedení reklamy na mantinelu v uvedeném rozsahu a ani jí ho nevyfakturovala. Žalobkyně pak v daňovém řízení ve vyjádření ze dne 19. 5. 2021 výslovně uvedla, že žádnými důkazními prostředky prokazujícími poskytnutí uvedené reklamy nedisponuje. Již tyto zjištěné skutečnosti svědčí o unesení důkazního břemene správcem daně spočívajícího v prokázání pochybností o skutečné realizaci uvedeného reklamního plnění. Nadto je založen v odvolacím spise úřední záznam ze dne 5. 6. 2023, se kterým byla žalobkyně seznámena, ve kterém je uvedeno, že žalovaný ověřoval na internetové stránce www.youtube.com faktickou realizaci reklamy na mantinelu na TV straně o rozměru 4 m s tím, že dohledal sestřihy zápasů české reprezentace a v tomto úředním záznamu jsou tyto zápasy identifikovány názvem soutěže, týmu a datem. Soud tento popis považuje za dostatečný k posílení uvedených pochybností správce daně zvláště za situace, ve které žalobkyně nenavrhla žádnou alternativu, která by uvedená zjištění vyvracela. V odvolacím spise je navíc založen úřední záznam ze dne 25. 1. 2024 s identickým popisem hokejových zápasů, jako jsou v úředním záznamu ze dne 5. 6. 2023. K tomuto Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

úřednímu záznamu je přiloženo DVD se sestřihy z těchto zápasů. Soud však k tomuto důkaznímu prostředku nemohl přihlídnout, neboť byl opatřen až po vydání napadeného rozhodnutí a žalobkyně s ním nebyla seznámena. Nicméně ostatní shora uvedené skutečnosti svědčí pro závěr daňových orgánů, že reklamní plnění na mantinelu na TV straně nebylo žalobkyni poskytnuto.

101. Ke znaleckému posudku předloženému žalobkyní zpracovanému Ing. Janem Zdražilem, MBA, LL.M, soud konstatuje, že se s ním správce daně i žalovaný věcně vypořádali a reagovali na něj. Vzali tedy tento předložený důkaz v úvahu, to však neznamená, že by se měli jeho závěry i bezvýhradně řídit. Soud se s jejich hodnocením ztotožňuje (odst. 239 až 243 napadeného rozhodnutí).
102. Co se týká použitelnosti tohoto znaleckého posudku, odkazuje soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 10 Afs 282/2018-44, ze kterého vyplývá, že žádný typ důkazních prostředků není v daňovém řízení privilegován. Znalecké posudky nepoživají automaticky statusu vyššího důkazu a není vhodné je co do jejich důkazní síly srovnávat s veřejnými listinami. Se znaleckým posudkem pořízeným účastníkem se v řízení nakládá stejně jako s každou jinou (nikoli „veřejnou“) listinou. Vedle toho je znalec oprávněn hodnotit pouze otázky skutkové, jako je výše obvyklé (tržní) ceny, a nikoliv, zda se daňový subjekt vědomě účastnil podvodu na DPH.
103. Znalecké zadání spočívalo v dané věci v posouzení tvrzení a závěrů správce daně, posouzení dodavatelsko-odběratelského vztahu žalobkyně a společnosti BIMAT, a toho, zda mohla nebo měla žalobkyně vědět, že se účastní transakcí zasažených podvodem. V tomto případě se však jedná o působnost, která znalci nepřísluší, ale přísluší správci daně. Pokud jde o zadání spočívající ve znaleckém úkolu posouzení, zda byly ceny za marketingovou kampaň nabízené žalobkyni společnostmi BPA a BIMAT v místě a čase obvyklé, jedná se o otázku, jejíž hodnocení znalci přísluší.
104. K tomu však znalec uvedl, že s ohledem na postavení společnosti BPA, která byla v daném odvětví jediným možným dodavatelem požadovaného plnění a vzhledem k tomu, že společnost BIMAT byla v danou chvíli oficiálním zástupcem společnosti BPA, lze v určitém širším smyslu chápat ceny nabízené společností BIMAT jako ceny tzv. obvyklé.
105. Soud konstatuje, že tento znalecký závěr vychází ze zjevně nesprávného východiska, že společnost BIMAT byla oficiálním zástupcem společnosti BPA, což i společnost BPA přímo popřela, a navíc to odporuje i shora uvedeným zjištěním zachyceným v daňovém spise. Navíc znalec vycházel nesprávně z toho, že nabídky předávané V. M. žalobkyni byly nabídkami společnosti BPA, ačkoliv tato společnost předala V. M. pouze jedinou nabídku pro společnost BIMAT (nikoliv žalobkyni), a to za cenu 4 400 000 Kč bez DPH, na jejímž základě byla vyhotovena smlouva č. 105/18/100 podepsaná společností BPA dne 30. 8. 2018 a za společnost BIMAT dne 19. 9. 2018, na základě které byla sjednána reklama prostřednictvím české hokejové reprezentace a v rámci Extraligy ledního hokeje, dále přeprodaná žalobkyni za cenu 12 500 000 Kč bez DPH. Pan V. M. podle zprostředkovatelské smlouvy s BPA pouze zajišťoval příležitost pro BPA k uzavření smluv. Pokud bychom vyšli ze závěru znalce, že cena nabízená společností BPA je cenou obvyklou, pak to nejsou ceny nabízené společností BIMAT žalobkyni, ale ceny nabízené přímo společností BPA. V dané věci je však také zřejmé, že společnost BPA poskytovala reklamu i dalším subjektům, s čímž však znalecký posudek vůbec nepočítá a do svých úvah nezahrnuje. Soud v dané věci konstatuje, že předložený znalecký posudek, který je celkově chybný, jako jeden z důkazů Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.

opatřených v daňovém řízení nemůže zvrátit závěry vyplývající z ostatních shora uvedených důkazů, a výslech znalce by tak byl nadbytečný. Správce daně i žalovaný postupovali správně, pokud znalec osobně nevyslychali.

106. K námitce žalobkyně, že nebyl vyslechnut svědek S. M. (ředitel hokejového klubu Piráti Chomutov), soud uvádí následující. Prokazování, že V. M. byl považován za obecně známou a důvěryhodnou osobu zabývající se marketingem a zastupováním sportovců prostřednictvím výsledku S. M., by bylo nadbytečné, neboť toto tvrzení daňové orgány nijak nezpochybňovaly. S. M. se nijak nepodílel na předmětných obchodních transakcích a žalobkyně netvrdí opak. Soud má za to, že pokud byl někdo v oboru známou osobou, neobhájuje to bezbřehou důvěru k této osobě při standardních obchodních transakcích v hodnotách milionů Kč.
107. K navrhanému výsledku R. J. (vedoucího zápasové režie hokejového klubu Piráti Chomutov) soud uvádí, že nebylo nijak zpochybněno, že by v roce 2019 nebyla realizována tzv. reklama na kostce během vybraného utkání Tipsport extraligy, nicméně tato reklama byla, jak vyplývá ze smlouvy o pronájmu reklamní plochy ze dne 29. 1. 2019, kterou předložila žalobkyně, realizována na základě smluvního vztahu mezi žalobkyní a Piráty Chomutov, nikoliv mezi žalobkyní a společností BIMAT. Realizace reklamy v tomto případě není sporná a výslech R. J. by byl nadbytečný.
108. S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti po přezkoumání předmětné věci v rozsahu žalobních námitek dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji výrokem I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
109. Současně v souladu s § 60 odst. 1 věty první a § 110 odst. 3 s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i kasační stížnosti, neboť žalobkyně

neměla konečný úspěch ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho 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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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.

Ústí nad Labem 29. dubna 2026

JUDr. Petr Černý, Ph.D. v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje: I. T.