



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudkyň JUDr. Věry Balejové a JUDr. Marie Trnkové ve věci

žalobkyně: **EKO MB, s. r. o.**, IČO 26086701
se sídlem Nerudova 969/18, České Budějovice
zastoupeného advokátem Mgr. Michalem Šimkům
se sídlem Šitkova 233/1, Praha 1

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2018, čj. 1893/18/5300-21441-711676,

takto:

- I.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2018, čj. 1893/18/5300-21441-711676, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku **15 342 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) u žalobkyně protokolem ze dne 25. 2. 2014, čj. 449968/14/2201-05406-305806, zahájil daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2012 až prosinec 2013. Protokolem ze dne 5. 11. 2014, čj. 1932961/14/2201-05406-305806, dále správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu za zdaňovací období říjen až prosinec 2011 a leden až září 2014. Předmětem činnosti žalobkyně v těchto obdobích byla dle jejího vyjádření údržba zeleně, zpracování plastových materiálů formou drcení a lisování, vážení vozidel a provozování chráněné dílny, v níž dochází k rozebírání elektrozařízení a elektroodpadů. Správce daně na základě výsledku daňové kontroly odmítl uznat nárok na odpočet DPH u přijatých plnění (reklamní a propagační služby) od společnosti PAVI, s. r. o., a to z důvodu účasti žalobkyně na podvodu na DPH, o němž věděla či vědět mohla a zároveň v tomto ohledu nepřijala rozumná protiopatření.
2. V důsledku uvedeného správce daně dodatečnými platebními výměry ze dne 1. 2. 2017, doměřil žalobkyni za shora uvedená zdaňovací období (vyjma prosince 2013) DPH v celkové výši 4 132 530 Kč, jakož i penále v celkové výši 845 154 Kč. Platebním výměrem z téhož dne za zdaňovací období prosinec 2013 pak správce daně žalobkyni vyměřil nadměrný odpočet ve výši 256 705 Kč.
3. Odvolání proti těmto rozhodnutím žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a napadené dodatečné platební výměry a platební výměr potvrdil.

II. Shrnutí žaloby

4. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně dne 18. 3. 2018 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.
5. Žalobkyně předně namítla, že na ni správce daně nesprávně přenesl důkazní břemeno o tom, že se neúčastnila podvodu na DPH, což je v právním státě nepřípustné (v této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, čj. 5 Afs 131/2004-45, č. 599/2005 Sb. NSS, ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, a ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 170/2016-30). Žalobkyně není povinna prokazovat negativní skutečnost. Nesprávné vymezení rozsahu skutečností, které je subjekt v probíhajícím řízení povinen prokázat, je přitom vadou řízení (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 8. 2005, čj. 2 Afs 13/2005-60, č. 718/2005 Sb. NSS, a ze dne 8. 8. 2007, čj. 2 Afs 199/2006-121). V důsledku tohoto pochybení je daňová kontrola stížena nezákonností.
6. Další vadu řízení představuje neprovedení všech žalobkyní navrhovaných důkazních prostředků, zejména pak výsledku jednatele společnosti PAVI, pana J. S.. Je zcela logické, že výslech tohoto svědka mohl vysvětlit podstatné okolnosti a jiné, správcem daně nepochopené, skutečnosti. Za této situace nelze žalobkyni klást k tíži neunesení důkazního břemene. Postup správce daně dle názoru žalobkyně připomíná svévoli.
7. Žalobkyně uvedla, že jediným znakem svědčícím o její vědomé účasti na podvodu na DPH má být přijetí údajně navýšených cen od společnosti PAVI. Tvrze podvodné pak správce daně popisuje pouze mezi společnostmi PAVI a S & T SPONZORING, s.

- r. o. Zapojení žalobkyně do podvodu na DPH správce daně neodůvodňuje takřka vůbec.
8. Žalobkyně namítla, že v dotčeném zdaňovacím období přijala zdanitelné plnění, uhradila za toto plnění svému dodavateli cenu, to vše doložil daňovými doklady s náležitostmi stanovenými zákonem (§ 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty; dále jen „zákon o DPH“) a dalšími doklady běžnými v běžném obchodním styku. Žalobkyně řádně podala daňové přiznání k DPH a tuto daň uhradila. Hmotněprávní i formální podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH tudíž žalobkyně naplnila. Samotné provedení předmětných propagačních a reklamních služeb dokonce uznává i správce daně.
 9. V otázce existence daňového podvodu žalobkyně poukázala na relevantní judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), a to konkrétně na rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries*, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309, ze dne 12. 1. 2006, *Optigen*, C-354/03, ECLI:EU:C:2006:16, ze dne 6. 7. 2006, *Kittel*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446, ze dne 27. 9. 2007, *Teleos a další*, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, a ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373.
 10. Správce daně zjistil, že společnost PAVI zajišťovala provedení předmětných reklamních služeb výhradně prostřednictvím subdodavatele, kterým byla společnost S & T SPONZORING. Společnosti PAVI přitom žalovaný vytýká, že nemá žádné webové schránky a že žalobkyně dle svého tvrzení jednala ve věci zajištění reklamní kampaně s panem M. H., J. Ch. a Ing. K. Ch., ačkoli tyto osoby nemají dle obchodního rejstříku oprávnění za společnost PAVI jednat a jejich zmocnění nebylo v daňovém řízení dokázáno. Uvedené skutečnosti však nejsou ničím výjimečným a dle názoru žalobkyně existenci daňového podvodu nenasvědčují. Specifické zaměření činnosti společnosti PAVI (výhradně v oblasti marketingových práv fotbalového klubu FC MAS Tábořsko) webové stránky nevyžaduje a pokud služby byly vždy řádně poskytovány (což byly a nepopírá to ani žalovaný), bylo evidentní, že uvedené osoby musely logicky mít na činnost společnosti PAVI vliv.
 11. Žalobkyně uvedla, že v rozhodnutí žalovaného absentuje popis a hodnocení toho, kdy a v jaké výši mělo dojít k neodvedení daně, od kdy je S & T SPONZORING nekontaktní (což je zřejmě vynecháno účelově, protože S & T SPONZORING je dle zprávy o daňové kontrole nekontaktní až od doby následující po kontrolovaném období), jak se správce daně snažil chybějící daň po S & T SPONZORING vymoci apod. Zdá se tudíž, že správce daně po žalobkyni doměřenou daň vymáhá pouze proto, že je to pro finanční správu nejjednodušší; napadená rozhodnutí jsou proto v rozporu se zásadou proporcionality (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarket*, C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105).
 12. Daňové orgány dle přesvědčení žalobkyně neprokázaly existence podvodu na DPH. Žalovaný se pak nevypořádal ani s tím, že společnost PAVI jako jediný smluvní partner žalobkyně vždy své daňové a jiné zákonné povinnosti plnila a vůči státní pokladně nemá žádné dluhy. Žalovaný ve vztahu k žalobkyni účelově hodnotil pouze neplnění povinností S & T SPONZORING, která ovšem se žalobkyní nebyla v žádném vztahu. Žalovaný obecně nehodnotil žádné okolnosti a skutečnosti svědčící ve prospěch žalobkyně.

13. K odstavci [41] napadeného rozhodnutí žalobkyně konstatovala, že není zřejmé, z jakého důvodu žalovaný dovozuje, že bylo v obchodním vztahu mezi žalobkyní a společností PAVI nutné, aby si žalobkyně tuto společnost prověřovala. Společnost PAVI byla solidní, dlouho fungující společností (bez fluktuace ve vlastnické a statutární struktuře, zakládající listiny do sbírky listin, spolehlivým plátcem DPH, s nikoliv podezřelým jednatelem), která vlastnila marketingová práva fotbalového klubu FC MAS Táborsko, a každý kdo se chtěl prostřednictvím FC MAS Táborsko propagovat, musel tak činit výlučně jejím prostřednictvím. Jednalo se tedy o jedinečnou obchodní situaci, kterou nelze relevantně srovnávat s běžnějšími obchodními případy. Žalovaný pak zcela pominul, že se jedná o okolnosti významně se vážící k předmětnému regionu, kde utkání FC MAS Táborsko byla zřejmě nejprestižnějšími sportovními událostmi. Ve vztahu k těmto tvrzením žalobkyně navrhla provést výslech J. S., jednatele společnosti PAVI.
14. Ve vztahu k odstavci [42] napadeného rozhodnutí žalobkyně namítla, že není její záležitostí, v jakém smluvním či jiném vztahu jmenované osoby (M. H., J. Ch. a Ing. K. Ch.) s dodavatelem ve skutečnosti byly. Služby byly dodávány řádně, a tak žalobkyně neměla důvod o dodavateli a těchto osobách, jakkoliv pochybovat. Žalobkyně jakoukoli propojenost těchto osob se společností S & T SPONZORING zjistit nemohla a tuto společnost neznala (nemohla tak znát ani osoby s touto společností spojené). Žalobkyně navíc neměla proč správci daně vysvětlovat, proč jednala za PAVI s osobami, které dle obchodního rejstříku nemají v této společnosti žádnou funkci. Zaprvé je věcí správce daně, aby svá tvrzení prokazoval, a za druhé se do obchodního rejstříku kromě statutárních orgánů, dozorčích orgánů a maximálně prokury žádní další zaměstnanci (natož pak spolupracující osoby) zapsaných subjektů nezapisují. K těmto tvrzením žalobkyně opět navrhla výslech pana Jiřího Smrže a žalovaným uvedených osob, tj. M. H., J. Ch. a Ing. K. Ch..
15. K odůvodnění uvedenému v odstavci [43] napadeného rozhodnutí žalobkyně namítla, že žalovaný pomíjí jemu známou exkluzivní spolupráci společnosti PAVI a FC MAS Táborsko a nevnímá zcela zásadní fakt, že reklamní kampaň se rozrostla i mimo Táborsko teprve „později“. Srovnání se službami SK Dynamo České Budějovice označila žalobkyně za zavádějící. Vzhledem k zaběhnuté a úspěšné praxi se společností PAVI neměla žalobkyně proč provádět porovnávání „za zády“ dodavatele jeho reklamních služeb a proč by takové porovnání stejně nebylo relevantní.
16. V odstavci [44] napadeného rozhodnutí žalovaný nesprávně interpretoval tvrzení žalobkyně, dle něhož jejím cílem byla podpora FC MAS Táborsko, neboť z doložených smluv a dodatků je přitom zřejmé, že jejich předmětem byla propagace žalobkyně, nikoliv sponzoring uvedeného klubu.
17. K argumentaci žalovaného v odstavci [45] napadeného rozhodnutí žalobkyně namítla, že obchodovala se společností PAVI za ceny, které v danou chvíli za nepřiměřené, i vzhledem ke svému podnikání, nepovažovala. V rámci obchodního vztahu nenastaly žádné skutečnosti, kvůli kterým by žalobkyně měla důvod o společnosti PAVI pochybovat.
18. V souvislosti s odstavcem [46] napadeného rozhodnutí žalobkyně uvedla, že v něm žalovaný schvaluje nezákonné přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Žalobkyně prokázala oprávněnost nároku na odpočet jak po hmotné, tak i formální stránce.

Žalovaný nadto vztahuje odpověď žalobkyně s otázkami a výzvami správce daně, ke kterým odpověď nesměřovala. To dokládá hned odstavec [47] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvádí odpovědi žalobkyně na otázky a výzvy specifikované v odstavci [46] napadeného rozhodnutí, ke kterým v témže odstavci žalovaný uvedl, že žalobkyně neodpověděla, protože nechtěla prozradit tajné informace. Napadené rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné a nesrozumitelné.

19. K závěru žalovaného obsaženého v odstavcích [47] a [48], dle něhož žalobkyně neuvedla žádné konkrétní porovnání cenových nabídek, které v souvislosti se sporným přijatým plnění učinila, žalobkyně namítla, že tato porovnání nemohla uvést, protože si je s odstupem času přesně nepamatovala. Není běžné, aby podnikatelé takovéto informace archivovali. Porovnání mezi obchodními případy v roce 2012 (Silvestrovské derby Sparta – Slavia) a v roce 2013 (Silvestrovské derby Sparta – Slavia a reklama u SK Dynamo české Budějovice) je dle názoru žalobkyně účelové a nesprávné, neboť zatímco v roce 2012 šlo o jeden obchodní případ, v roce 2013 se jednalo o případy dva. Rozhodnutí žalovaného je proto nejen věcně nesprávné, nýbrž i nepřezkoumatelné.
20. Žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že žalovaný v odstavci [49] napadeného rozhodnutí zcela pomíjí nárůst obrátu a počtu zaměstnanců (byť drobný), který v silně konkurenčním prostředí, v němž se žalobkyně představuje úspěch. Žalovaný uvedené nehodnotil ve vztahu k velikosti a historii žalobkyně a nepodloženě tato čísla podcenil.
21. Skutečnost, na niž žalovaný poukázal v odstavci [50] svého rozhodnutí, že v doložených smlouvách je jako předmět plnění uvedena mj. také propagace odvolatelových obchodních partnerů, přičemž toto plnění se neuskutečnilo, nepředstavuje objektivní okolnost prokazující vědomé zapojení žalobkyně do podvodu na DPH. Je přece věcí žalobkyně a jejího rozhodnutí, že tuto smluvní možnost nevyužila. Jedná se o věc obchodní strategie žalobkyně, kterou žalovaný není kompetentní kvalifikovaně hodnotit.
22. Ani okolnosti popisované v odstavcích [51] a [52] napadeného rozhodnutí (nekontaktnost společnosti S & T SPONZORING, převod obchodního podílu na aktuálně jediného jednatele a společníka – ukrajinského občana s trvalým pobytem na Ukrajině, uzavření rámcové reklamní smlouvy mezi společnostmi PAVI a S & T SPONZORING, ačkoli předmětem činnosti posledně jmenované společnosti byl v době uzavření smlouvy dle obchodního rejstříku pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor atd.) nepředstavují okolnosti svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do podvodu. Žalobkyně nebyla se společností S & T SPONZORING v žádném vztahu. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, čj. 5 Afs 131/2004-45, čj. 599/2005 Sb. NSS, žalobkyně uvedla, že jí nelze klást k tíži neunesení důkazního břemene ohledně skutečností vztahujících se k jinému daňovému subjektu. Skutečnost, že společnost S & T SPONZORING využívá služby tzv. virtuálního sídla, není protizákonná, přičemž umístění a charakter sídla poskytovatele zdanitelného plnění jsou nepodstatné z hlediska vzniku nároku na odpočet DPH. Samotná nekontaktnost daňového subjektu pak neznamená, že ke dni uskutečnění zdanitelných plnění nevykonával ekonomickou činnost (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 22. 10. 2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/14, ECLI:EU:C:2015:719). K podpoře své argumentace žalobkyně poukázala též na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 18. 12. 2015, čj. 47 Af 15/2013-59, a odstavce [60] až [66] rozsudku Soudního dvora ve věci *Mahagében a Dávid*. Informace z daňového řízení vedeného se

společností S & T SPONZORING nebyly a ani nemohly být v době přijetí zdanitelného plnění žalobkyni známy. Totéž platí o hotovostních výběrech z bankovních účtů.

23. Vyjádření správce daně obsažené v odstavci [53] jeho rozhodnutí, dle něhož žalobkyně hodlá dle svého tvrzení i nadále spolupracovat se společností PAVI, která je objektivně zapojena do daňového podvodu, označila žalobkyně za v právním státě nepřijatelné a rozporné s principem presumpce neviny. Je nepřijatelné, aby žalovaný označoval takové jednání jako objektivní okolnost svědčící o zapojení žalobkyně do podvodu.
24. Žalobkyně vyjádřila nesouhlas s tím, že by v posuzované věci existovaly takové nestandardnosti, resp. indicie, které byly či mohly být žalobkyni známy a jež ve svém souhrnu spolehlivě prokazují existenci podvodu na DPH. Dle názoru žalobkyně se nejedná o logický a ucelený soubor skutečností, nýbrž jde naopak o jednotlivá, izolovaná a neprůkazná tvrzení, které ničeho neprokazují samy o sobě, natož v rámci údajně logického a uceleného souboru. V této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS.
25. Žalobkyně namítla, že v napadeném rozhodnutí absentuje podrobnější popis jednání žalobkyně a jeho individualizace ve vztahu k tvrzené vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS). Dále zdůraznila, že neměla důvod považovat přijatého plnění cenu za výrazně nadhodnocenou, a především, že nadhodnocená cena a její přijetí ještě samy o sobě nejsou podvodným jednáním, kvůli kterému může být subjektům legitimně odepřen nárok na odpočet DPH. Argumentace žalovaného stran ceny plnění je v podstatě omezena jen na obchodní případy s SK Dynamo České Budějovice a silvestrovské derby internacionálů. Ovšem z dosavadního řízení je zřejmé, že ohledně stěžejní spolupráce, tedy reklamy a propagace na FC MAS Tábořsko, správce daně řádné dokazování neprovedl (k otázce povinnosti daňových orgánů dokazovat výši obvyklé ceny plnění žalobkyně poukázala na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2006, čj. 9 Ca 32/2005-85, č. 1410/2007 Sb. NSS). Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, čj. 4 Afs 58/2017-78, přitom výše, resp. „obvyklost“ ceny uhrazené za přijaté zdanitelné plnění není faktorem relevantním pro vznik nároku na odpočet DPH či pro jeho odepření.
26. Není pravda, že nárok na odpočet DPH je chráněn pouze tehdy, pokud plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět, jak tvrdí žalovaný. Dle judikatury Soudního dvora je tomu právě naopak, neboť nárok na odpočet je za splnění hmotněprávních a formálních požadavků dán, a naopak odepřen být může jen za stanovených podmínek.
27. Žalovaný pouze bez dalšího uzavřel, že žalobkyně nebyla dostatečně opatrná, avšak toto své tvrzení blíže neodůvodnil, a to v rozporu se shora citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 60/2017-68, z něhož žalobkyně následně obsáhle citovala.
28. Žalobkyně navrhla, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného, jakož i jemu předcházející (dodatečné) platební výměry správce daně zrušil.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

29. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že obchodní transakce žalobkyně posuzované v souvislosti s předmětnými přijatými plněními vykazují znaky podvodného jednání. Následně shrnul základní principy tzv. karuselových podvodů na DPH a popsal rozhodné skutkové okolnosti nyní projednávané věci, na jejichž základě uzavřel, že v daném případě existovaly takové nestandardnosti, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, 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 věděla o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.
30. Žalobkyně dle názoru žalovaného přijala bezdůvodně nadhodnocenou cenu za plnění a neprovedla opatření k ověření přiměřenosti této ceny s cenou za obdobné plnění nabízenou jinými subjekty. Žalobkyně nereagovala ani na zvýšení ceny za obdobné plnění ze strany společnosti PAVI po jednom roku spolupráce na téměř pětinasobek, přitom akceptaci takto navýšené ceny plnění nijak nevysvětlila. Nelze tudíž konstatovat, že si počínala v předmětných obchodních vztazích dostatečně obezřetně a opatrně, a nelze tak ani osvědčit její jednání v dobré víře.
31. Správce daně na stranách 62 až 64, jakož i žalovaný v napadeném rozhodnutí jasně vysvětlil, jakým způsobem se žalobkyně účastnila podvodu na DPH. Existuje dostatek objektivních okolností obchodní spolupráce mezi dodavatelem a žalobkyní svědčících o tom, že žalobkyně o podvodu na DPH buď věděla, nebo alespoň vědět mohla a měla. Daňový subjekt přitom nese důkazní břemeno stran prokázání přijetí opatření, která mohla účasti na daňovém podvodu zabránit. Navrhovaný výslech pana J. S. označil žalovaný za nadbytečný, neboť v posuzované věci nešlo o to, zda bylo postavení společnosti PAVI ve vztahu k předmětným reklamním službám exkluzivní. Výsledky dalších svědků pak žalobkyně navrhla až v řízení před soudem.
32. K otázce absence webových stránek společnosti PAVI žalovaný uvedl, že se nejedná jedinou objektivní okolnost, která byla ve vztahu k předmětným obchodním transakcím zjištěna. Tato skutečnost je jen jedna z okolností, které měly v žalobkyni vzbudit pochybnosti stran předmětných plnění. Žalobkyně však žádná opatření k eliminaci rizika účasti na daňovém podvodu nepřijala. Důkazní povinnost správce daně pak nelze chápat v tom smyslu, že je povinen prokázat jakoukoli vazbu daňového subjektu na článek řetězce, který neodvedl DPH. Naopak při zjištění, že se daňový subjekt účastní daňového podvodu, je třeba hodnotit ty okolnosti, o nichž daňový subjekt prokazatelně mohl a měl vědět, a které v něm měly vzbudit v daném ohledu podezření. Není tedy nutná vědomost daňového subjektu o podvodném jednání konkrétního článku řetězce, ale existence objektivních okolností, které nasvědčují podvodnému charakteru řetězce plnění jako celku (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 12. 2014, *Italmoda*, ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455).
33. Společnost S & T SPONZORING se od června roku 2011 nenachází na místě svého sídla. Od 1. 9. 2011 byl převeden obchodní podíl této společnosti na M. P., který se stal zároveň jejím jednatelem. Dne 27. 9. 2011 se tato společnost stala na základě své žádosti plátcem DPH. Jmenovaná společnost podávala přiznání k DPH s minimálními daňovými povinnostmi, které nehradila, přičemž přijatá plnění vykazovala v téměř

shodné výši jako uskutečněná, a to v stamiliónových částkách ročně. Poslední daňové přiznání k DPH podala v únoru roku 2015. Poté, co chtěl správce daně prověřit uvedená daňová tvrzení, došlo k dvojímu převodu obchodního podílu na cizí státní příslušníky a jejich jmenování jednatelem. Místo pobytu posledního z nich není správcem daně známo; společnost je tudíž nekontaktní. V únoru roku 2016 správce daně označil tuto společnost jako nespolehlivého plátce. Vzhledem k výběrům milionových částek v hotovosti, jakož i že během řetězení dodávky shodných služeb byla extrémně navýšena cena, a to tak, že k navýšení ceny došlo mezi nekontaktní společností S & T SPONZORING a společností PAVI, měl správce za to, že tento obchodní model byl vytvořen zcela účelově, a to za účelem podvodu na DPH.

34. V odůvodnění napadeného rozhodnutí je podrobně vyjádřeno, z jakého důvodu se žalobkyně dopustila podvodného jednání. Zvláště při značném navýšení ceny plnění žalobkyně nepřijala taková opatření, která by její účast na podvodném jednání vyloučila, neboť neprovedla jakékoli zjištění o ceně uvedené služby na trhu. Nadhodnocení ceny navíc není jedinou objektivní okolností.
35. Žalobkyně spolupracovala se společností PAVI, která všechny reklamní služby zajišťovala prostřednictvím nově vzniklé společnosti S & T SPONZORING. O způsobu navázání kontaktu s dodavatelem PAVI se vyjadřovala značně zmatečně, dokonce sama žalobkyně uvedla, že jejím cílem byla podpora fotbalového klubu FC MAS Tábořsko. To umocnilo podezření správce daně, že účelem předmětných transakcí byla především sponzorská činnost označovaná za reklamní činnost ve snaze vyhnout se odvodu vyšší daně. Dále žalobkyně ve věci předmětných plnění jednala s osobami, jejichž vztah ke společnosti PAVI nebyl prokázán. Žalobkyně konečně bez dalšího přijala též bezdůvodně navýšenou cenu. S odkazem na shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 60/2017-60 proto žalovaný uvedl, že nedošlo k nezákonnému přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Žalobkyně nedoložila žádné relevantní skutečnosti o tom, že uvedené obchodní transakce byly standardní a odpovídaly její běžné obchodní praxi.
36. Žalobkyně nepodniká v reklamě, a měla tudíž vyvinout dostatečnou snahu pro ověření nabídky na trhu. Je proto nestandardní, aby stejná služba byla v následujícím období poskytována několikanásobně draž, aniž byly doloženy skutečnosti, opravňující toto navýšení. Vzájemná spolupráce mezi žalobkyní a dodavatelem v minulosti a skutečnost, že společnost PAVI vlastnila marketingová práva fotbalového klubu FC MAS Tábořsko, nemohla být zárukou, že se v daném případě nebude jednat o podvodné jednání.
37. Žalovaný pro podporu své argumentace dále poukázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, čj. 9 Afs 44/2011-343, ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, a shora citovaný rozsudek čj. 5 Afs 60/2017-60.
38. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Shrnutí repliky a doplnění repliky žalobkyně

39. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že toto vyjádření nad rámec žalobou napadeného rozhodnutí nic nového nepřináší, a proto na podané žalobě trvá.

- S odkazem na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 22. 8. 2017, čj. 62 Af 76/2015-68, konstatovala, že žalovaný neuvedl, jaká opatření měla žalobkyně přijmout.
40. Žalovaný se rovněž nevyrovnal s námitkou, dle níž nebyla přesně stanovena chybějící daň v údajném podvodném řetězci, jehož měla být žalobkyně součástí. Ve vyjádření žalovaný pouze obecně konstatoval, že se domnívá, že tato chybějící daň by bývala byla identifikována u společnosti S & T SPONZORING. Takové stanovisko je neúplné a nedostatečné. Sam žalovaný přitom v odstavci [23] vyjádření dokonce uvádí, že chybějící daň u této společnosti fakticky nelze ověřit.
41. K neprovedení výslechu J. S. žalobkyně uvedla, že argumentace žalovaného zcela absentuje hodnocení klíčových oblastí, pro které by právě tento důkazní prostředek byl zásadní. Žalovaný tak zcela pomíjí například otázku sjednávání cen poskytovaných služeb. Na straně druhé však žalobkyni vytýká, že okolnosti sjednávání cen reklamních služeb neprokázala. Ve vztahu k otázce obvyklých cen za přijaté plnění žalobkyně opětovně poukázala na shora citované rozsudky Nejvyššího správního soud čj. 4 Afs 58/2017-78 a Krajského soudu v Brně čj. 62 Af 76/2015-68. Žalobkyně dále vyjádřila přesvědčení, že napadené rozhodnutí stojí na nepochopení otázky exkluzivity marketingových práv fotbalového klubu FC MAS Tábořsko. Uvedené je zřejmé mimo jiné z odstavce [42] vyjádření, kde žalovaný opakuje, že si žalobkyně měla provést srovnání s jinou společností poskytující obdobné služby. V regionu Tábořska se přitom jednalo o jedinečný obchodní model a jediný fotbalový klub. Srovnání s SK Dynamem České Budějovice je proto i z tohoto hlediska zcela neodpovídající.
42. Žalovaný rovněž nehodnotil přínos reklamy v oblasti prestiže, viditelnosti a obdobných finančně obtížně hodnotitelných oblastech. V této souvislosti žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2017, čj. 3 Afs 177/2016-45.
43. K doplnění repliky žalobkyně následně předložila následující listiny: a) katalog reklamních práv: Branding a Promo akce AC Sparta Praha, b) nabídku reklamní spolupráce Bohemians 1905, c) smlouvu o zajištění reklamních a propagačních služeb mezi SK Dynamo České Budějovice, a. s., a Statutárním městem České Budějovice ze dne 15. 3. 2018, d) smlouvu o propagaci a reklamě mezi FC Hradec Králové, a. s., a Lesy České republiky, a. s., ze dne 19. 9. 2017 a e) smlouvu o propagaci a reklamě mezi FC Hradec Králové, a. s., a Lesy České republiky, a. s., ze dne 14. 9. 2016, f) nabídku reklamních služeb klubu SK Dynamo České Budějovice, a. s., a g) znalecký posudek ze dne 31. 10. 2018, č. 2861/448/2018, vypracovaný společností PROSCON s. r. o., znalecký ústav v oboru ekonomika, nazvaný „*Posouzení cen reklamních služeb*“. Z těchto dokumentů dle názoru žalobkyně vyplývá, že cenová hladina reklamy ve fotbalovém prostředí minimálně odpovídá cenám, za kterou reklamu poskytovala společnost PAVI.
44. Žalobkyně dále uvedla, že stále běží daňové kontroly ve věcech přímo souvisejících. Jedná se o identické věci jiných daňových subjektů, které byly ve stejném postavení ke společnosti PAVI jako žalobkyně. V těchto řízeních žalovaný nařídil (na rozdíl od této věci) provedení výslechů, které správce daně (shodně jako v tomto řízení) neprovedl.

V. Právní hodnocení krajského soudu

45. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.
46. Žaloba je důvodná.

V.A Obecná judikatorní východiska

47. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, *Optigen a další*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16, dovodil, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Srov. též rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309.
48. V rozsudku ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, ve spojených věcech C 80/11 a C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, pak Soudní dvůr uvedl, že „[v]zhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu.“
49. Konečně pak v rozsudku ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105, Soudní dvůr konstatoval, že „[z]ejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky *Molenheide a další*, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. září 2007, *Teleos a další*, C-409/04, Sb.[bod 19]. Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky *Molenheide a další*, bod 47, jakož i *Federation of Technological Industries a další*, bod 30)[bod 20].“ V citovaném rozsudku mimo jiné Soudní dvůr poukázal na to, že „v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek *Teleos a další*, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podíl na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek *Teleos a další*, uvedený výše, bod 58).“
50. Uvedené závěry následně převzal ve své judikatuře i Nejvyšší správní soud. Například v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59, Nejvyšší správní soud shrnul, „že nárok na odpočet DPH bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při

posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský 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“.

51. Poukázat pak lze dále na recentní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, že „za podvod na DPH označuje judikatura SDEU situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění. Pravidlo, plynoucí z judikatury SDEU, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Evropské unie bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nelze však požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její ‚obezřetnost‘ sahát. Je v právě projednávaném případě zcela mimo možnosti stěžovatele, který v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, který jediný je odpovědný za řádné a včasné předání díla, v rámci ‚obezřetnosti‘ předvídat a prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. To je nemyslitelné. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o ‚solidnosti‘ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za ‚jednoho‘ a ‚dalšího‘ automaticky považovat ‚kteréhokoli‘ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřipustně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“
52. Jinými slovy lze shrnout, že je primárně na správci daně, aby dostatečně prokázal existenci objektivních skutečností, na jejichž základě lze uzavřít, že daňový subjekt věděl nebo měl vědět o své účasti na daňovém podvodu. Jednotlivé objektivní okolnosti tvořící dílčí indicie je přitom nutno hodnotit nikoli izolovaně, nýbrž

komplexně jako celek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014-47). K závěru o tom, že plátce daně věděl či měl vědět o své účasti na daňovém podvodu, pak postačují i takové indicie, které, ač samy o sobě nezákonnost nedokládají, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený řetězec nepřímých důkazů (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, čj. 1 Afs 58/2013-34). Až následně, prokáže-li správce daně existenci těchto skutečností, je věcí plátce daně, aby prokázal, že přijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby svojí účasti na daňovém podvodu zabránil.

V.B Aplikace judikatorních závěrů na posuzovaný případ

53. Krajský soud předně konstatuje, že se zcela ztotožnil s tím, jakým způsobem daňové orgány posoudily otázku samotné existence podvodu na DPH. V tomto ohledu proto krajský soud pro stručnost pouze odkazuje na zprávu o daňové kontrole (zejména strany 47 až 49) a rozhodnutí žalovaného (viz odstavce [34] až [39]). V této souvislosti lze poukázat především na fiktivní sídlo společnosti S & T SPONZORING, podezřelé převody podílů v této společnosti na fyzické osoby v zahraničí, nekontaktnost této společnosti či hotovostní výběry milionových částek z účtů společnosti. Významné je též extrémní navyšování ceny plnění při transakcích mezi uvedenou společností a společností PAVI. Zatímco společnost S & T SPONZORING přijímala plnění od svých dodavatelů v řádech tisíců až desetitisíců, sama již společnosti PAVI fakturovala plnění v milionových částkách. Přesto však zároveň vykazovala minimální daňové povinnosti, jelikož deklarovala přijatá zdanitelná plnění takřka ve stejné výši jako plnění poskytnutá, a to ve stamilionových částkách. Je tak možno usoudit, že společnost S & T SPONZORING v rámci posuzovaného řetězce působila v pozici tzv. chybějícího obchodníka (missing trader), jelikož u ní pro její nekontaktnost nebylo možné ověřit řádné splnění daňové povinnosti.
54. Krajský soud však nepřisvědčil hodnocení daňových orgánů stran naplnění tzv. vědomostního testu, tj. zda žalobkyně věděla či měla vědět, že se uvedeného daňového podvodu účastnila. Naopak se v tomto ohledu ztotožnil s některými žalobními námitkami, jak bude pojednáno níže.
55. Ze zprávy o daňové kontrole (zejména strany 49 až 58), jakož i z rozhodnutí žalovaného (viz odstavce [40] až [54]) vyplývá, že daňové orgány spatřovaly naplnění vědomostního testu na základě následujících skutečností:
 - a) Žalobkyně nesdělila, jaké konkrétní osoby jí spolupráci se společností PAVI doporučily. O společnosti PAVI ji měl informovat pan J. S. – předseda představenstva FC MAS Tábořsko a jednatel společnosti PAVI. Tvrzení žalobkyně, že si kontakt na jednatele společnosti PAVI našla na internetu, tudíž postrádá smysl.
 - b) Žalobkyně ve věci samotné realizace smluvního plnění jednala s osobami, které dle obchodního rejstříku neměly žádnou funkci ve společnosti PAVI (konkrétně se jednalo o M. H., J. Ch. a Ing. K. Ch., přičemž poslední dva jmenovaní byli zhruba do poloviny roku 2012 zaměstnanci společnosti S & T SPONZORING).
 - c) Žalobkyně přijímala zdanitelné plnění v podobě reklamních služeb za výrazně vyšší ceny, než za jaké podobné služby nabízí SK Dynamo České Budějovice. Zejména pak daňové orgány poukázaly na skutečnost, že zatímco v roce 2012 fakturovala společnost PAVI žalobkyni za reklamu na silvestrovském derby Sparta – Slavia

v roce 2012 částku 700 000 Kč, v roce 2013 za obdobné plnění, tj. reklamu na silvestrovském derby Sparta – Slavia a u SK Dynamo České Budějovice, již tato částka činila 3 000 000 Kč. Žalobkyni tudíž muselo být dle názoru daňových orgánů zřejmé, že se jedná o cenu bezdůvodně nadhodnocenou.

- d) Žalobkyně neprokázala vliv reklamní kampaně na zvýšení obrátu a přilákání nových zaměstnanců. Dle zjištění správce daně byl přitom obrat žalobkyně v kontrolovaných zdaňovacích obdobích víceméně konstantní (s odchylkou cca 3-4 %) a výrazně se neměnil ani počet zaměstnanců.
- e) Ačkoli v doložených smlouvách je jako předmět plnění mimo jiné uvedena také propagace obchodních partnerů žalobkyně, tato činnost se neuskutečnila.
- f) Společnost S & T SPONZORING je nekontaktní a došlo u ní k podezřelým převodům obchodních podílů a změnám funkce jednatele; včlenění této společnosti do řetězce společností zajišťující reklamní služby je tudíž ryze účelové.
- g) Žalobkyně v průběhu daňové kontroly uvedla, že jejím záměrem byla podpora FC MAS Tábořsko, z čehož daňové orgány dovodily, že hlavním smyslem spolupráce se společností PAVI byl sponzoring uvedeného subjektu.
- h) Přestože ze šetření správce daně vyplynulo, že předmětná zdanitelná plnění byla bezdůvodně nadhodnocena, žalobkyně vyjádřila vůli i nadále se společností PAVI spolupracovat.

K tomu krajský uvádí následující:

- 56. Správci daně, potažmo žalovanému lze v souvislosti s bodem a) přisvědčit potud, že žalobkyně si částečně protiřečí, neboť ve svém vyjádření ze dne 21. 1. 2016 uvedla, že „*si již přesně nepamatuje, jmenovitě která osoba z FC MAS Tábořsko to byla, která nás o exkluzivitě společnosti PAVI s.r.o. informovala, ale pravděpodobně tou osobou byla pan J. S.. Kontaktní údaje jsme si pak bez problémů dohledali přes internet včetně kontaktu na jednatele.*“ Jelikož pan J. S. byl zároveň jednatelem společnosti PAVI, pak se takovéto konstatování vskutku jeví jako nesmyslné. Bez znalosti dalších okolností prvotního kontaktu žalobkyně se společností PAVI však z tohoto tvrzení nelze dovozovat dalekosáhlé závěry o vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu. V tomto ohledu pak není zřejmé, proč správce daně, resp. žalovaný neprovedli výslech pana J. S., který žalobkyně navrhovala (již ve vyjádření ze dne 21. 1. 2016 přitom žalobkyně správci daně navrhla, aby si v souvislosti s otázkou prvotního kontaktu a dalšího jednání žalobkyně a společnosti PAVI vyžádala stanovisko této společnosti, resp. stanovisko přímo pana J. S.). Krajský soud proto dospěl k závěru, že daňové orgány v daném ohledu nedostatečně zjistily skutkový stav věci, resp. že skutkové závěry, které daňové orgány na základě bodu a) dovozují, nemají oporu ve spisovém materiálu.
- 57. Bod b) nepředstavuje ve své podstatě skutečnost prokazující vědomou účast žalobkyně na daňovém podvodu, nýbrž výtku nedostatečné obezřetnosti a nepřijetí dostatečných opatření k zabránění takovéto účasti. Pokud přitom společnost PAVI při uzavírání smluv o reklamě ze dne 5. 1. 2011, 5. 1. 2012, 24. 1. 2013 a 17. 1. 2014 včetně dodatků k těmto smlouvám zastupoval její jednatel J. S. a tato společnost zdanitelná plnění pro žalobkyni skutečně realizovala (fakticitu plnění ostatně daňové orgány nezpochybnilly), neměla žalobkyně důvod zpochybňovat oprávnění shora uvedených osob v otázkách samotné realizace již uzavřených smluv za dodavatele vystupovat.

Uvedená skutečnost má tak ve smyslu shora uvedené judikatury své místo teprve v úvahách navazujících na závěr, že v nynějším případě jsou dány natolik podezřelé okolnosti posuzovaných transakcí, které by správci daně umožňovaly klást na žalobčinu obezřetnost zpřísněné nároky; k tomu však v projednávaném případě nedošlo.

58. Ve vztahu k bodu c) krajský soud uvádí, že skutečnosti zjištěné správcem daně nepodporují jeho závěr o nadsazení cen reklamy takovým způsobem, jak ve zprávě o daňové kontrole dovozuje.
59. Správce daně na stranách 26 až 30 shrnuje obsah smluv o reklamě mezi SK Dynamo České Budějovice a jeho obchodními partnery, přičemž na základě těchto smluv dovozuje referenční rámec cen reklamy na fotbalových stadionech v posuzovaném období. Cena reklamy se dle těchto smluv pohybovala od 20 000 Kč do 300 000 Kč za rok, z čehož správce daně dovodil, že cena za reklamu poskytovanou žalobkyni společností PAVI, která za roky 2011 až 2014 dosahovala 6 772 000 Kč, 5 918 000 Kč, 8 328 000 Kč a 5 696 000 Kč bez DPH byla zjevně nadhodnocená. Správce daně však nevzal dostatečně v potaz rozdílný předmět smluv mezi žalobkyní a společností PAVI a smluv mezi SK Dynamo České Budějovice a jeho obchodními partnery. Příkladem budiž níže uvedené srovnání smluv za rok 2012.
60. Z přehledu smluv mezi SK Dynamo České Budějovice a zadavateli reklamy je patrné, že nejvyšší cena byla sjednána ve smlouvě uzavřené dne 15. 3. 2012 na dobu do konce roku 2012 se společností Teplárna České Budějovice, a. s., a to ve výši 300 000 Kč bez DPH. Jedná se tak o nejvyšší referenční cenu, z jaké mohl správce daně (a potenciálně též žalobkyně) při posuzování nadhodnocení reklamy vycházet. Předmětem této smlouvy přitom bylo:
- umístění 5 ks reklamních panelů 3 x 1 m v otočném systému v dosahu TV kamer,
 - logo partnera ve Zpravodaji ze Střeleckého ostrova 15krát za smluvní období,
 - reklamní text na světelné výsledkové tabuli (časomíře) během mistrovského utkání a
 - umístění loga partnera na webové stránky SK Dynamo České Budějovice včetně aktivního odkazu na webové stránky partnera, přičemž
 - reklamní práva se týkají všech mistrovských utkání družstva A SK Dynamo po celou dobu smluvního vztahu.
61. Naproti tomu byl v tomtéž roce předmět smlouvy ze dne 5. 1. 2012 včetně jejích dodatků uzavřen mezi žalobkyní a společností PAVI vymezen mnohem širěji. Pro přehlednost krajský soud na tomto místě přikládá naskenované pasáže uvedené smlouvy (obrázky č. 1 a 2) a jejích dodatků ze dne 6. 8. 2012 a 26. 9. 2012 (obrázky č. 3 a 4), jak jsou založeny ve správním spisu.

Obrázek č. 1:

II. Předmět smlouvy:

Předmětem smlouvy je poskytnutí finanční částky první smluvní stranou druhé smluvní straně ve výši 4.218.000,- Kč + 20% DPH za účelem provedení propagace první smluvní strany a jejích obchodních partnerů:

- FK Spartak MAS Sezimovo Ústí a.s.** *do 20.1.12*
- 2013 - Reklama společnosti na oficiálních webových stránkách FK Spartak MAS Sezimovo Ústí a.s.
 - 2013 - Reklama společnosti na oficiálních CD partnerů
 - 2013 - Logo společnosti v zápasovém bulletinu při každém domácím utkání „A“ mužstva
 - 2013 - Pevné reklamní panely u hřiště v areálu Soukeník FK Spartak MAS Sezimovo Ústí a.s. *stejně*
 - 2013 - Reklama společnosti na plakátech na utkání „A“ mužů – „B“ žáků FK Spartak MAS Sezimovo Ústí a.s.
 - 2013 - Reklama společnosti v bulletinu pro jarní a podzimní část sezóny
 - 2013 - Reklama společnosti prostřednictvím DVD zařízení ve VIP místnosti
 - 2013 - Reklama společnosti u stánku s občerstvením
 - 2013 - Reklama společnosti na propagačním materiálu areálu Soukeník *stejně*
 - 2013 - Klubová ročenka FK Spartak MAS Sezimovo Ústí a.s.
 - 2013 - Reklama společnosti na klubovém plakátu FK Spartak MAS Sezimovo Ústí a.s.
 - 2013 - Reklama společnosti na ročním kalendáři FK Spartak MAS Sezimovo Ústí a.s.
 - 2013 - Reklama společnosti na společenských akcích FK Spartak MAS Sezimovo Ústí a.s. (valná hromada, klubový večer atd.)
 - 2013 - Reklama společnosti na hráčských lavicích v areálu Soukeník
 - 2013 - Reklama na výlepových plochách v Sezimově Ústí *stejně*
 - 2013 - Možnost využití 2 hráčů klubu k marketingovým účelům pro svoji společnost
 - 2013 - Reklama společnosti u mini UMT
 - 2013 - Klubová ročenka FK Spartak MAS Sezimovo Ústí a.s.
 - 2013 - Reklama společnosti na tištěných letácích vkládaných do poštovních schránek
 - 2013 - Reklama společnosti při jednotlivém utkání FK Spartak MAS Sezimovo Ústí a.s.
 - 2013 - Reklama společnosti ve VIP prostorech v areálu Soukeník
 - 2013 - Reklamní plocha u velké UMT v areálu Soukeník
 - Reklama společnosti v části areálu Soukeník určené pro rekreaci
 - Reklama společnosti v horní části kryté tribuny
 - 2013 - Reklama společnosti prostřednictvím mládežnických mužstev FK Spartak MAS Sezimovo Ústí a.s.
 - 2013 - Reklamní banner společnosti na hlavní tribuně
 - 2013 - Reklamní banner v místech vyhrazených pro parkování

Obrázek č. 2:

- FK Tábor s.r.o.**
- Logo společnosti v zápasovém bulletinu při každém domácím utkání mužů
 - Logo společnosti na reklamním panelu (hřiště na Svěpomoci)
 - Logo společnosti na reklamním panelu (hřiště Kvapilova ulice)
 - Logo společnosti na reklamním panelu (hřiště Viktoria)
 - Reklama společnosti ve VIP prostorech
 - Možnost využití 2 hráčů klubu k marketingovým účelům pro svoji společnost
 - Reklama společnosti na společenských akcích FK Tábor s.r.o.
 - Reklama společnosti na ročním kalendáři FK Tábor s.r.o.

Marketingový partner **OFS Tábor**

- 2013 - Logo společnosti v rozpisu soutěží

Marketingový partner **Jihočeského KFS**

- 2013 - Reklama společnosti v rozpisu mistrovských utkání
- Reklama společnosti při setkání klubů a funkcionářů (př. VH, losovací aktiv)
- Reklama společnosti při finálových utkáních poháru mužů
- 2013 - Reklama společnosti na webových stránkách KFS JČ

Logo společnosti v knize o regionálním fotbale

- minimálně 1.500 ks
- cca 150 stran

stejně jako v 2011

Obrázek č. 3:

II. Předmět smlouvy:

Předmětem dodatku č. 1 je poskytnutí finanční částky první smluvní stranou druhé smluvní straně ve výši 1.000.000,- Kč + 20% DPH za účelem provedení propagace první smluvní strany a jejich obchodních partnerů:

- FC MAS Tábořsko a.s. *sejme*
 - reklamní plocha u tréninkového hřiště v areálu Soukeník *sejme*
 - reklamní spot v místním rozhlasu během utkání
 - reklama společnosti u klubové restaurace „Na stadionu“
 - reklama společnosti na propagačním materiálu areálu Soukeník a hřiště v Kvapilově ulici *sejme*
- Kniha Pavel Horvát: Můj příběh nekončí
- SK Dynamo České Budějovice

Obrázek č. 4:

II. Předmět smlouvy:

Předmětem dodatku č. 2 je poskytnutí finanční částky první smluvní stranou druhé smluvní straně ve výši 700.000,- Kč + 20% DPH za účelem provedení propagace první smluvní strany a jejich obchodních partnerů:

- FC MAS Tábořsko a.s.
 - prezentace jako marketingový partner FC MAS Tábořsko a.s.
 - vánoční tematika, poděkování za celoroční spolupráci, přání do nového roku
 - výlepové plochy v Sezimově Ústí a Táboře *sejme*
 - individuální upřesnění podle zpracovaných nabídek
 - reklama společnosti ve VIP prostorech hřiště Svěpomoc
 - reklamní banner u hřiště Svěpomoc
- Jihočeský krajský fotbalový svaz
 - 15.12.2012 Memoriál JUDr. A. Straky – Turnaj výběrů OFS - hala
 - 27.-30.12.2012 Memoriál JUDr. A. Straky – Turnaj přípravky, ml., st. žáci, ml. dorost
- XXVI. Derby fotbalových internacionálů Sparta – Slavia (televize 31.12.2012) *poslat*

62. Ačkoli tak celková roční cena za reklamu poskytnutou žalobkyní společností PAVI dosáhla v roce 2012 v součtu 5 918 000 Kč, rozsah poskytovaného plnění je již na první pohled nepoměrně širší (a co do druhů reklamy značně různorodější), než jak tomu bylo ve smlouvě ze dne 15. 3. 2012 uzavřené mezi SK Dynamo České Budějovice a společností Teplárna České Budějovice. Strohé konstatování správce daně na straně 52 zprávy o daňové kontrole, dle něhož „i při započtení zjištěných cen za poskytnutá práva k provádění reklamy na stadionech a dalších plochách určených k reklamě a zjištěných cen za např. pronájmy billboardů, polepy, tisk, reklamních materiálů, je zjevné, že poskytovaná reklamní činnost společností PAVI s.r.o. nebyla poskytována za ceny obvyklé“, je přitom v daném ohledu nedostatečné, neboť není zřejmé, jak k tomuto závěru dospěl, tj. jak stanovil obvyklé ceny jednotlivých položek předmětu smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a společností PAVI ze dne 5. 1. 2012 včetně jejích dodatků (k obdobnému závěru pak krajský soud dospěl i ve vztahu ke smlouvám ze dne 5. 1. 2011, 24. 1. 2013 a 17. 1. 2014).
63. Při stanovení obvyklých cen je totiž v daném případě třeba zvažovat, jaká je obvyklá cenová hladina reklamních služeb pro samotného zadavatele reklamy (žalobkyni) na daném segmentu trhu a nikoliv pouze vycházet z cen, jaké poskytovatel reklamních služeb platí svým subdodavatelům. V této souvislosti totiž vskutku přichází do hry i

určitá exkluzivita subjektů poskytující reklamu na fotbalových stadionech (včetně dalších médií spojených s fotbalovými kluby – letáky, plakáty, rozhlasové spoty, knižní publikace apod.), neboť lze jen stěží předpokládat, že by tyto subjekty ve své cenové politice nezohlednily přidanou hodnotu, kterou zadavateli reklamy spojením se jménem fotbalového klubu poskytují (zejména právě formou určité exkluzivity a prestiže se sportovními kluby spojené). Nelze pak mimo jiné přehlédnout, že mnohé položky obsažené ve smlouvě ze dne 5. 1. 2012 (jakož i dalších smlouvách mezi žalobkyní a společností PAVI) a jejích dodatcích nemají jakýkoli odraz ve smlouvách, na jejichž základě správce daně utvořil referenční rámec pro posouzení věci (příkladem propagace v různých knižních publikacích, VIP prostorách, využití hráčů pro marketingové účely apod.).

64. Závěr správce daně o tom, že žalobkyni muselo být zřejmé nadhodnocení plnění poskytovaného společností PAVI tak nejenže nemá dostatečnou oporu v obsahu správního spisu, ale rozhodnutí správce daně je v daném ohledu také nepřezkoumatelné, přičemž toto pochybení neodstranil ani žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí.
65. Z obdobných důvodů je v daném ohledu nedostatečný též poukaz daňových orgánů na údajné navýšení ceny reklamy na silvestrovském derby Sparta – Slavia mezi lety 2012 a 2013. Správce daně totiž v tomto ohledu vychází z předpokladu, že cena tohoto plnění odpovídá navýšení celkové ceny stanovenými příslušnými dodatky smluv o reklamě, tj. 700 000 Kč v roce 2012 (viz shora obrázek č. 4) a 3 000 000 Kč. Daňové orgány však zcela přehlíží, že jak dodatek č. 2 ze dne 26. 9. 2012 ke smlouvě ze dne 5. 1. 2012, tak i dodatek č. 1 ze dne 9. 10. 2013 ke smlouvě ze dne 24. 1. 2013 rozšiřují předmět plnění též o další položky (sám žalovaný v odstavci [48] ostatně uvádí, že v roce 2013 zahrnovalo navýšení ceny oproti roku 2012 též reklamu u SK Dynamo České Budějovice). Navýšení ceny, k němuž v důsledku těchto dodatků došlo, tudíž nelze zcela přiřadit právě k položce reklamy na silvestrovském derby Sparta – Slavia. Také v tomto ohledu tudíž závěr daňových orgánů neodpovídá obsahu spisu.
66. Jakkoli nelze vyloučit, že ceny reklamních služeb účtované žalobkyni společností PAVI byly skutečně nadhodnoceny, nelze zároveň za dané důkazní situace bez dalšího uzavřít, že toto nadhodnocení muselo být žalobkyni zcela zřejmé, pročž žalobkyně věděla či měla vědět o své účasti na podvodu na DPH. Krajský soud proto v daném ohledu nepovažoval za potřebné provádět žalobkyní navržené důkazní prostředky; tyto však mohou mít relevanci v dalším řízení před žalovaným.
67. Nedostatečným shledal krajský soud též posouzení otázky ekonomického efektu žalobčiny reklamní kampaně, jak je uvedeno v bodě d). Předně v této souvislosti krajský soud poznamenává, že důkazní břemeno stran existence podezřelých okolností posuzovaných transakcí tíží správce daně. Pokud se tedy na základě této skutečnosti pokoušel dovodit vědomou účast žalobkyně na daňovém podvodu, byl to on, nikoli žalobkyně, kdo měl (ne)účinnost reklamní kampaně prokazovat. Jedná se však o velmi komplexní otázku, při jejímž posuzování si nepochybně nelze vystačit – jak učinily daňové orgány – s pouhým srovnáním obrátu žalobkyně (popř. počtu zaměstnanců) v jednotlivých letech a při jeho relativně stabilních hodnotách uzavřít, že reklamní kampaň se na ekonomických výsledcích žalobkyně dostatečně neprojevila. Takováto úvaha totiž pozitivní vliv reklamy vůbec nevylučuje, neboť ten mohl potenciálně spočívat i v tom, že se ekonomická situace přes obtížnou situaci na trhu nezhoršila.

Svou podstatou je pak tvrzení uvedené v bodě d) opět spíše výtkou nepřijetí dodatečných (tj. nad rámec běžné obezřetnosti jdoucích) opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu (dostatečného vyhodnocování vlivu reklamy), jež však může navazovat toliko na prokazatelně existující podezřelé okolnosti posuzovaných transakcí.

68. Ze zprávy o daňové kontrole, ani z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí pak nevyplývá, jakým způsobem závěru o vědomém zapojení žalobkyně do daňového podvodu nasvědčuje skutečnost uvedená v bodě e), tj. že žalobkyně nevyužila smluvně zakotvenou možnost propagace svých obchodních partnerů. V této souvislosti krajský soud zcela přisvědčil žalobkyni, dle níž je věcí žalobkyně a jejího rozhodnutí, zda možnosti propagace obchodních partnerů využije či nikoli. Jedná se totiž vskutku ryze o věc žalobčiny obchodní strategie.
69. Skutečnosti pod bodem f) pak mají význam při posuzování existence podvodu na DPH, avšak ani ty vést k závěru o žalobčině vědomé účasti v podvodném řetězci, neboť ta se společností S & T SPONZORING přímo neobchodovala. Znovu přitom platí, že neproověrování této společnosti by bylo žalobkyni možno klást k tíži až teprve tehdy, pokud by podezřelé okolnosti posuzovaných obchodů umožňovaly požadovat po žalobkyni zvýšenou obezřetnost.
70. Žalobčino tvrzení pod bodem g), dle něhož jejím záměrem byla podpora FC MAS Tábořsko, pak sice samo o sobě může hypoteticky znamenat, že skrytým záměrem žalobkyně byl ve skutečnosti sponzoring uvedeného subjektu, avšak bez dalšího k takovému závěru nepostačuje (ostatně ani daňové orgány v tomto ohledu nic bližšího neuvádí). Nelze přitom přehlédnout, že daňové orgány toto tvrzení vytrhávají z kontextu žalobčina vyjádření ze dne 21. 1. 2016, která v této souvislosti též uvedla, že „[n]aše společnost, která má obchodní partnery i zaměstnance, jež sympatizují a podporují sportovní klub FC MAS Tábořsko, zvolila reklamní kampaň, která splňuje nejen požadavky na kvalitní reklamu, ale také podporuje sportovní aktivity v našem regionu.“ I kdyby však krajský soud uvedenému závěru daňových orgánů přisvědčil, ani případný úmysl žalobkyně sponzorovat FC MAS Tábořsko by nevypovídal nic o jejím vědomém zapojení do podvodného řetězce, v němž tento subjekt (alespoň dle zjištění správce daně) nikterak nefiguroval.
71. Irelevantní je v této souvislosti též vyjádření žalobkyně pod bodem h), dle něhož hodlá se společností PAVI dále spolupracovat. Pokud totiž žalobkyně konzistentně zastává názor, že k daňovému podvodu nedošlo (jakkoli se s tímto názorem krajský soud neztotožnil), pak je takovéto vyjádření v průběhu daňové kontroly z její strany pochopitelné. Uvedené vyjádření, resp. případnou spolupráci se shora uvedenými společnostmi zapojenými do podvodu na DPH je tak možno klást žalobkyni k tíži (ve smyslu tzv. vědomostního testu) teprve do budoucna, kdy je již existence daňového podvodu nepochybná, nikoli však v nyní projednávané věci, v níž existenci daňového podvodu, jakož i svou vědomou účast na něm od počátku popírá.
72. Lze tedy na tomto místě shrnout, že k bodům b), f), a h) nelze v daném ohledu přihlížet, neboť se týkají buďto prokázání samotné existence daňového podvodu nebo představují fakticky výtku nepřijetí adekvátních opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu [to se částečně týká i bodu d)]. Body e) a g) pak mají pro posouzení věci pouze malou či přímo nulovou vypovídací hodnotu. Ve vztahu k bodům a), c) a

d) pak krajský soud seznal, že závěry daňových orgánů nemají dostatečnou oporu ve správním spisu, popřípadě že jejich úvahy jsou v tomto ohledu nepřezkoumatelné. Za těchto okolností shora uvedené skutečnosti nepředstavují logický a ucelený řetězec nepřímých důkazů o žalobčině vědomé účasti na daňovém podvodu.

VI. Závěr a náklady řízení

73. S ohledem na konstatované vady napadených rozhodnutí krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
74. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl ve smyslu § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
75. Žalovaný, který neměl v soudním řízení úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.
76. Pokud jde o procesně úspěšnou žalobkyni, v jejím případě jsou náklady řízení představovány zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč a odměnou advokáta za zastupování v řízení o žalobě ve výši $3 \times 3\,100$ Kč za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a sepsání repliky; za sepsání doplnění repliky krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť toto podání svým obsahem k posouzení věci nikterak nepřispělo) dle § 7 bodu 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a paušální náhradou hotových výdajů 3×300 Kč, celkem tedy 10 200 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, je nutno navýšit odměnu a náhradu hotových výdajů o sazbu této daně na částku 12 342 Kč. Celkové žalobčiny náklady řízení tedy činí 15 342 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

V Českých Budějovicích 6. září 2019

JUDr. Michal Hájek, Ph.D. v. r.
předseda senátu