



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Martina Láníčka ve věci

žalobkyně: **Actrad s.r.o.**
sídlem Potoční 1091, Frýdek, 738 01 Frýdek-Místek
zastoupená advokátem Mgr. Martinem Blaškem, LL. M.
Olbrachtova 1334/27, 710 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 35425/17/5300-22443-701728, ze dne 14. 8. 2017,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se zamítá.

Shodu s prvopisem potvrzuje

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou dodanou do datové schránky Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) dne 13. 10. 2017 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil odvoláními napadená rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 9. 2016, kterými správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále též jen „DPH“) včetně penále za zdaňovací období červenec 2012 (č. j. 2997406/16/3207-51522-802066), srpen 2012 (č. j. 2997481/16/3207-51522-802066) a září 2012 (č. j. 2997498/16/3207-51522-802066). Důvodem pro doměření DPH bylo neuznání žalobkyní nárokových odpočtů z přijatých zdanitelných plnění od společnosti PRESSTEX MEDIA SE, spočívajících v reklamních a propagačních službách, a to s ohledem na závěr daňových orgánů o zasažení těchto plnění daňovým podvodem a o účasti žalobkyně na tomto podvodu, o které vědět mohla a měla.
2. Žalobkyně v žalobě uplatnila několik žalobních bodů procesního i hmotněprávního charakteru. V procesní části žalobkyně namítala nedostatečně zjištěný skutkový stav, formální a obsahové vady napadeného rozhodnutí, nevypořádání jejích odvolacích námitek, překročení mezí správního uvážení a nepřezkoumatelnost obou rozhodnutí pro nedostatek důvodů s tím, že z jejich výroků není zcela zřejmé, jakými podklady se správní orgány při rozhodování řídily. Žalobkyně dále vytkla žalovanému, že porušil pravidlo presumpce neviny a označil ji za strůjce daňového podvodu. Poukázala na judikaturu správních soudů ohledně daňových podvodů, podle které je povinností daňových orgánů prokázat, v jakých konkrétních skutkových okolnostech podvod spočíval a v řízení také posoudit a uvést objektivní okolnosti, ze kterých by bylo možno účast daňového subjektu na podvodu dovozovat, včetně opatření, která bylo možné na něm rozumně požadovat k zamezení této jeho účasti. V této souvislosti žalobkyně namítla, že pouhé neodvedení daně k závěru o zasažení transakce daňovým podvodem nepostačuje. Další konkrétní skutečnosti, z nichž by bylo možné podvod dovozovat, v případě žalobkyně zjištěny nebyly a podle žalobkyně správce daně své důkazní břemeno neunesl. Žalobkyně zdůraznila, že k deklarovanému pořízení reklamních a propagačních služeb došlo a nejednalo se tak o fiktivní plnění, které je charakteristické pro podvody. Nebyly ani prokázány žádné jiné nestandardní okolnosti jako např. hotovostní platby, ani nebyla identifikována personální či kapitálová propojenost účastníků plnění. Žalobkyně dále vytkla žalovanému, že poukazuje na nedostatek přiměřených opatření, neopatrnost, neobezřetnost či absenci běžných obchodních podmínek, aniž by tyto pojmy vyložil. V další části žaloby (pod články V a VI) se žalobkyně zaměřila na závěry daňových orgánů týkající se výše ceny přijatých reklamních služeb a vlivu sjednané ceny na její účast na daňovém podvodu. Poukázala na to, že § 23 odst. 7 zákona číslo 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), nehovoří ani o ceně běžné ani obvyklé, ale o cenách sjednávaných v běžných obchodních vztazích, přičemž zákon neurčuje přesný způsob, jakým má správce daně takovou cenu stanovit v prostředí fungující hospodářské soutěže. Přestože zákonodárce poskytl správci daně značný prostor, určení výše ceny nezávisí na jeho libovůli a případné zvýšení daňové

Shodu s prvopisem potvrzuje

povinnosti musí být zákonné, spravedlivé a rozhodnutí přezkoumatelné. Podle žalobkyně přitom nelze cenu obvyklou stanovit absolutním číslem, ale je třeba stanovit interval nejčastěji realizovaných cen. V této souvislosti namítla, že správce daně stanovil cenu obvyklou na podkladě srovnání smluv, které konkrétní společnosti uzavřely přímo s fotbalovými kluby a nikoliv s reklamní agenturou, aniž by jakkoliv zohlednil provizi reklamní agentury. Podle žalobkyně je pro účely stanovení ceny obvyklé u realizovaných reklamních plnění nezbytné zpracovat znalecký posudek, který prokáže adekvátnost sjednaných cen a vyvrátí domněnku mnohonásobného navýšení ceny tvrzené správcem daně.

3. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí. V úvodu svého vyjádření žalovaný zrekapituloval skutkový stav a příslušnou právní úpravu. K jednotlivým žalobním bodům uvedl, že žalobkyně nijak nekonkretizuje, se kterými odvolacími námitkami se v napadeném rozhodnutí nevypořádal, proto na její námitky nelze reagovat. Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal se všemi odvolacími námitkami a jeho rozhodnutí je přezkoumatelné. Dále zopakoval své závěry z napadeného rozhodnutí o skutečnostech, ve kterých spatřuje zasažení sporných zdanitelných plnění daňovým podvodem a že žalobkyně o své účasti na podvodu vědět mohla a měla. Zdůraznil, že k tomu, aby byl daňovému subjektu nárok na odpočet odmítnut, není zapotřebí jednoznačně prokázat, že se aktivně zapojil do podvodného jednání, ale postačí, aby správce daně prokázal, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval a že si daňový subjekt mohl být své účasti v transakci zasažené podvodem vědom. S odkazem na zprávu o daňové kontrole žalovaný uvedl, že cena zaplacená žalobkyní za plnění přijatá od společnosti PRESSTEX MEDIA SE byla mnohonásobně navýšena oproti cenám, za které tato plnění pořídila uvedená společnost. K tomu přistoupily další objektivní okolnosti, ze kterých žalovaný zdůraznil virtuální adresu dodavatele služeb, jeho nekontaktnost pro správce daně po uskutečnění sporných plnění, absenci statutárního orgánu od 29. 7. 2013, nezaplacení doměřené daně, či milionové hotovostní výběry z dodavatelova bankovního účtu. Stejně tak nebylo podle vyjádření žalovaného v daňovém řízení prokázáno, že by žalobkyně přijala taková opatření, která po ní bylo možné s ohledem na finanční objem posuzovaných obchodních transakcí vyžadovat. Podle žalovaného nevěnovala žalobkyně pozornost tomu, že společnost PRESSTEX MEDIA SE neměla jako dodavatel služeb za sebou žádnou historii, nevyvinula žádnou aktivitu směrem k ověření výhodnosti nabídky, rezignovala na ověření ceny předmětných služeb a nezjišťovala zda, případně za jakých podmínek, může služby přijímat přímo od jednotlivých fotbalových klubů, či od společnosti Golf Aréna Ostrava s. r. o. Absence uvedených opatření pak vedla žalovaného k závěru, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se přijetím předmětných služeb účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. K námitkám žalobkyně ohledně ceny plnění žalovaný uvedl, že správce daně a žalovaný žádným způsobem nevycházeli z mechanismu určení ceny obvyklé ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, pouze na základě získaných důkazních prostředků kvalifikovaně zjišťovali maximální průměrnou cenu reklamních a propagačních služeb, poskytovaných jiným subjektům v rozsahu obdobném a srovnatelném se službami, přijatými žalobkyní od společnosti PRESSTEX MEDIA SE. Žalovaný odmítl také nutnost zpracování znaleckého posudku, navíc podle žalovaného žalobkyni nic nebránilo, aby kdykoliv v průběhu daňového řízení nechala znalecký posudek vypracovat, a předložit jej k důkazu.

4. V replice žalobkyně zopakovala námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a namítla, že unesla důkazní břemeno ohledně toho, že se jednalo o sponzoring a důkazní břemeno přešlo na správce daně.
5. Krajský soud po ověření, že žaloba byla podána včas, nařídil k projednání věci ústní jednání, při kterém oba účastníci setrvali na svých stanoviscích. Zástupce žalobkyně u jednání nad rámec dosavadních tvrzení rozvedl otázku možných opatření, která lze po daňovém subjektu požadovat, aby zamezil své účasti na daňovém podvodu s tím, že možnosti soukromé osoby jsou v tomto směru velmi omezené.
6. Z příslušného daňového spisu krajský soud zjistil, že dne 21. 10. 2014 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu, při které kontroloval mimo jiné DPH za zdaňovací období červenec 2012 až září 2012 (zjištěno z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 21. 10. 2014). Správce daně se zaměřil na prověřování žalobkyní nárokováných odpočtů DPH v celkové výši 2 760 000 Kč ze zdanitelných plnění přijatých od dodavatele PRESSTEX MEDIA SE na základě smlouvy o reklamě a propagaci číslo 38/2012, ze dne 28. 6. 2012. Z této smlouvy krajský soud zjistil, že obsahuje závazek společnosti PRESSTEX MEDIA SE umístit reklamu žalobkyně o rozměru 6 x 1 m při utkáních FAČR Gambrinus ligy a FAČR Poháru České pošty v prostorách Androva stadionu v Olomouci nebo na stadionu AC Sparty Praha nebo Baníku Ostrava (při domácích utkáních těchto klubů). Dále smlouva obsahuje závazek dodavatele k poskytnutí prostor pro umístění reklamních ploch žalobkyně v prostorách Golf Arény Ostrava. To vše na dobu od 1. 7. 2012 do 30. 9. 2012 a za celkovou cenu 13 800 000 Kč (bez DPH). Správce daně vyslechl tehdejšího člena představenstva společnosti PRESSTEX MEDIA SE J.T. a jednatele žalobkyně, kteří faktické poskytnutí reklamních služeb potvrdili. J.T. dále mimo jiné uvedl, že reklamní panely vyráběla společnost PRESSTEX MEDIA SE a jejich umístění zařizovali lidé pověřeni klubem. Jednatel žalobkyně při výsledku dne 10. 6. 2015 uvedl, že souhlasil s navrženou cenou, neověřoval, kolik platí za stejné reklamní služby jiné daňové subjekty a další dodavatele reklamních služeb nehledal. J. T. zná přes 8 let. Správce daně následně zjišťoval, za jakých podmínek dodavatel PRESSTEX MEDIA SE předmětná plnění získal se závěrem, že se tak stalo přímo od jednotlivých fotbalových klubů, resp. společností tyto kluby provozující a od společnosti Golf Aréna Ostrava s.r.o. Konkrétně se jednalo o smlouvu o poskytování reklamních a propagačních služeb uzavřenou uvedeným dodavatelem se společnostmi FC Baník Ostrava a.s. a s SK Sigma Olomouc, a.s. dne 6. 6. 2012, dále o smlouvu o poskytnutí reklamy uzavřenou s AC Sparta Praha fotbal, a.s. dne 1. 8. 2012 a o smlouvu o pronájmu reklamních ploch uzavřenou s Golf Aréna Ostrava s r. o. dne 1. 6. 2012, které jsou součástí daňového spisu. Správce daně své závěry shrnul ve zprávě o daňové kontrole (č. j. 294552/16/3207-61563-807088), ve které uvedl, že žalobkyně sice doložila realizaci plnění dle uvedené smlouvy, ale současně konstatoval, že v daném případě došlo ke spáchání daňového podvodu daňovým subjektem PRESSTEX MEDIA SE. Ve vztahu ke společnosti PRESSTEX MEDIA SE se ve zprávě o daňové kontrole dále uvádí, že tato společnost vznikla 16. 8. 2011, sídlí na virtuální adrese (stejně jako dalších 93 subjektů), jako dobrovolný plátců byla k DPH registrována od 9. 11. 2011, od 29. 7. 2013 nemá v obchodním rejstříku zapsaný statutární orgán a od ledna 2014 nepodává daňová přiznání k DPH. Za sporné období 3. čtvrtletí roku 2012 podala daňové přiznání, na následující výzvy k odstranění pochybností však nereagovala a nebylo možné ověřit, zda do základu daně na výstupu zařadila také platby od žalobkyně, o které v daňovém řízení

šlo. Společnosti PRESSTEX MEDIA SE byla následně za 3. kalendářní čtvrtletí roku 2012 vyměřena daňová povinnost podle pomůcek ve výši 5 755 989 Kč, která nebyla uhrazena. Rozhodnutí o vyměření daně společnosti PRESSTEX MEDIA SE za 3. čtvrtletí 2012 je součástí daňového spisu a vyplývá z něj, že správce daně zohlednil v rámci pomůcek při stanovení DPH na výstupu také částky přijaté od žalobkyně za sporné reklamní služby dle smlouvy číslo 38/2012. Správce daně dále zjistil od Komerční banky, a.s., že z účtu společnosti PRESSTEX MEDIA SE byly v době od 31. 1. 2012 do 31. 12. 2012 vybírány v hotovosti milionové částky. Správce daně identifikoval ve zprávě o daňové kontrole pochybnosti o standardnosti vykazovaných transakcí, a to v první řadě mnohonásobné navýšení ceny reklamy při jejím prodeji žalobkyni oproti cenám, za které společnost PRESSTEX MEDIA SE poskytnutá plnění získala od svých dodavatelů. Správce daně provedl na stranách 18 a 19 zprávy o daňové kontrole výpočet průměrných nákladů společnosti PRESSTEX MEDIA SE na sporná plnění poskytnutá dále žalobkyni v období od července 2012 do září 2012 a dospěl k částce 39 811 Kč měsíčně (bez DPH), kterou porovnal s průměrnými měsíčními částkami fakturovanými tímto dodavatelem za shodná plnění dále žalobkyni (v průměru 4 600 000 Kč měsíčně bez DPH) a zjistil, že dodavatel navýšil žalobkyni cenu více než 116x oproti průměrným pořizovacím nákladům. Správce daně také ceny sjednané ve smlouvách se žalobkyní poměřoval s cenami, za které se poskytovaly obdobné reklamní služby jiným subjektům. V této souvislosti poukázal na to, že v rozhodném období zaplatila žalobkyně za poskytnuté reklamní a propagační služby téměř tolik, kolik zaplatil generální partner Českomoravského fotbalového svazu Plzeňský Prazdroj, a.s. marketingové společnosti STES, a.s. (za plnění spočívající např. v 4 reklamních panelech s logem Gambrinus v záběru TV kamer na hřištích všech účastníků fotbalové ligy, celostránkové reklamě v bulletinech, logu Gambrinus na sponzorských a rozhovorových tabulích, na dresech hráčů a rozhodčích, na střídačkách, plakátech, logu vysílaném ve znělkách k přímým televizním přenosům, umístění plachty s tímto logem ve středovém kruhu hřiště) a mnohem více, než zaplatila společnost Auto Heller, s. r. o. coby hlavní partner Baníku Ostrava, za reklamu umístěnou na stadionu (přes 20 reklamních panelů různých velikostí), za reklamu na dresech hráčů, klubovém autobusu, logo ve VIP salóncu, v prostorách MIX zóny, či za 12 VIP karet (podle smlouvy o propagaci ze dne 30. 6. 2012 zaplatila tato společnost za uvedené reklamní služby v době od 1. 7. 2012 do 31. 12. 2012 celkem 900 000 Kč + DPH). Správce daně ve zprávě o daňové kontrole identifikoval také další skutečnosti, ve kterých spatřoval pochybnosti o standardnosti transakcí, a to neověřování výhodnosti reklamy ze strany žalobkyně, způsob stanovení ceny reklamy (bez vazby na atraktivitu utkání, televizní přenosy), znalost sportovního prostředí u jednatele žalobkyně a jejich zaměstnanců s ohledem na předchozí působení ve sportu (z čehož správce daně dovozoval jejich schopnost posoudit neadekvátnost ceny reklamy), malou kontrolu uskutečnění reklamy ze strany jednatele žalobkyně, vyhodnocení efektu reklamy (podle správce daně nedošlo ke zvýšení výnosů žalobkyně v důsledku reklamy, ale s ohledem na zvýšený objem zakázek u jejího dlouhodobého odběratele) a neověření dodavatele. Správce daně rovněž uzavřel, že žalobkyně o uvedeném podvodném jednání svého dodavatele vědět mohla a měla, proto jí nárok na uplatněné odpočty neuznal. V návaznosti na výsledky daňové kontroly vydal správce daně shora uvedené dodatečné platební výměry, kterými doměřil žalobkyni DPH za příslušná zdaňovací období a uložil jí povinnost zaplatit z doměřených DPH penále.

7. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, ve kterých shodně zdůrazňovala, že splnila podmínky nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona číslo

Shodu s prvopisem potvrzuje

235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). Proti závěrům správce daně namítala především, že cena byla sjednána s ohledem na rozsah a délku dosavadní spolupráce s dodavatelem reklamních služeb, že správce daně dostatečně nezvážil a neposoudil všechny možné skutečnosti, které měly vliv na konečnou cenu a při výběru srovnatelných subjektů nepostupoval správně, když vybral zcela nekonzistentní vzorek. Navrhovala vypracování znaleckého posudku. Žalobkyně dále v odvolání brojila proti závěrům prvostupňového správce daně ohledně efektu reklamy s tím, že reklama je zárukou jasné a srozumitelné prezentace a představuje standardní způsob prezentace podnikatelských aktivit vůči stávajícím i budoucím potenciálním obchodním partnerům. Zdůraznila, že efekt poskytnuté reklamy měl za následek nárůst jejího obratu oproti předcházejícím obdobím. O odvolání žalobkyně rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím shora uvedeným způsobem. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uzavřel, že žalobkyně sice unesla prvotní důkazní břemeno a prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro vznik a uplatnění nároku na odpočet ve smyslu § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH, ale ve shodě s prvostupňovým správcem daně dospěl k závěru, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se uvedenými plněními účastní podvodu na DPH. Uvedený závěr odůvodnil žalovaný tím, že žalobkyně zaplatila za reklamní služby mnohonásobně navýšenou cenu oproti cenám zaplaceným jinými subjekty za srovnatelnou reklamu v daných prostorách, jakož i mnohonásobně vyšší, než za jakou dodavatel PRESSTEX MEDIA SE tyto služby získal od svých dodavatelů, tj. jednotlivých fotbalových klubů a Golf Arény Ostrava, s.r.o. Dále se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal s jednotlivými odvolacími důvody. Podle doručenky datové zprávy bylo napadené rozhodnutí doručeno do datové schránky zmocněnce žalobkyně dne 17. 8. 2017.

8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 75 odst. 2 zákona číslo 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu vymezeném žalobními body a dospěl k závěru, že žaloba důvodná není.
9. Za nosné považuje krajský soud žalobní námítky týkající se nesprávného právního posouzení věci daňovými orgány. Jak již krajský soud konstatoval výše, v přezkoumávaném daňovém řízení byla žalobkyni doměřena DPH za jednotlivé kalendářní měsíce s ohledem na neuznání žalobkyní nárokovaných odpočtů. Námítky žalobkyně jsou v tomto směru sice místy velmi obecné a v některých případech míří spíše do oblasti jiných daní (viz níže), přesto je však základní argumentační linie z žaloby seznatelná. Její podstatou je především nesouhlas žalobkyně se závěry daňových orgánů o její vědomé účasti na daňovém podvodu, obzvlášť pak, pokud jde o jejich úvahy nad výší sjednané ceny ve smlouvě číslo 38/2012 a ohledně důsledků, které z výše této ceny daňové orgány vyvozují. Žalobkyně dále zdůrazňuje, že se nejednalo o žádné fiktivní plnění.
10. Žalobkyně uplatňovala k odpočtu DPH ze zdanitelných plnění přijatých od společnosti PRESSTEX MEDIA SE, spočívajících v reklamních a propagačních službách podle smlouvy číslo 38/2012 uzavřené s touto společností dne 28. 6. 2012. Se žalobkyní lze souhlasit potud, že svoji prvotní zákonnou povinnost stanovenou v § 92 odst. 3 daňového řádu splnila, když doložila doklady o přijetí předmětných zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele. V tomto směru ani ze strany daňových orgánů nebylo žalobkyni nic vytýkáno. Platí však, že i v případě doložení přijetí zdanitelného plnění účetními doklady může správce daně nárok na daňový odpočet odeprít. K tomu dochází buď tehdy, pokud správce daně postupem podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu

Shodu s prvopisem potvrzuje

relevantním způsobem zpochybní věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí daňového subjektu, nebo pokud daňovému subjektu přes prokázané plnění nárok nepřizná v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání. Soudní judikatura přitom oba důvody striktně rozlišuje a je třeba vždy postavit najisto, z jakého důvodu je nárokový odpočet odepřen (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 – 32). V projednávané věci žalovaný nezpochybnil, že k plnění došlo, a to způsobem deklarovaným na předmětných daňových dokladech, proto se námitky žalobkyně poukazující na to, že se nejednalo o fiktivní plnění, míjejí s důvody napadeného rozhodnutí.

11. Daňové orgány vybudovaly neuznání nárokových odpočtů a s tím spojené doměření DPH na závěru o vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu a pouze ty námitky žalobkyně, které směřují proti existenci daňového podvodu, resp. vědomé účasti žalobkyně na něm, jsou v tomto řízení právně významné. Definice podvodu na DPH vychází z judikatury Soudního dvora Evropské unie, ze které vyplývá, že varianty podvodu na DPH jsou značně rozmanité, což přílehavě vystihl Generální advokát (Colomer) ve svém stanovisku vysloveném ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, S rozh., s. I-6161, kdy k podvodu na DPH konstatoval, že „*ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitel těch, kteří je připravují*“. Společné těmto variantám je, že není vědomě odvedena určitá částka získaná jako DPH. Legitimním následkem zjištěného podvodu na DPH pak je odepření nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého podvodem tomu subjektu, který byl do podvodu na DPH zapojen a o své účasti věděl, nebo alespoň vědět mohl a měl.
12. V přezkoumávané věci zjištěné skutkové okolnosti svědčí pro závěr, že se společnost PRESSTEX MEDIA SE podvodu na DPH dopustila. Jednou z typických forem podvodu na DPH je právě situace, kdy plátce DPH prodá službu s DPH, ale vybranou DPH neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen a poté tzv. „zmizí ze scény“, tj. stane se pro místně příslušného správce daně nekontaktní. Pokud by za této situace byl žalobkyni v rozsahu nezaplacené daně uznán její odpočet na vstupu, došlo by k narušení neutrality DPH. V daném případě byl závěr o daňovém podvodu podpořen také zjištěními o hotovostních výběrech milionových částek osobami s dispozičními právy k účtu společnosti PRESSTEX MEDIA SE v rozhodném období. Oba daňové orgány se tak neomezily pouze na závěr o neodvedení daně, jak namítala žalobkyně, ale popsaly také další okolnosti, ve kterých měl podvod spočívat a jejich závěry o spáchání daňového podvodu společností PRESSTEX MEDIA SE jsou pro krajský soud dostačující a přesvědčivé.
13. Se žalobkyní lze rovněž souhlasit, že samotná existence podvodu na DPH a narušení daňové neutrality nepostačí k odepření nároku na odpočet DPH kterémukoliv ze subjektů, který se v obchodním vztahu zasaženém podvodem vyskytl. Odepřít nárok na odpočet DPH z plnění zasaženého podvodem lze pouze tomu subjektu, kterému je prokázána vědomá účast na daňovém podvodu. V přezkoumávané věci daňové orgány neoznačily žalobkyni za přímého aktivního pachatele (strůjce) podvodu na DPH a takový závěr by ani neměl v daňovém spise oporu. Pro odepření nároku na odpočet však postačí, pokud je prokázáno, že dotčený subjekt (tj. žalobkyně) vědět mohl a měl, že obchodní transakce, které se účastní, je podvodem na DPH zasažena. I taková osoba musí být podle judikatury Nejvyššího správního soudu a SDEU pro účely směrnice Rady 2006/112/ES,

o společném systému daně z přidané hodnoty o DPH, považována za osobu účastnící se podvodu na DPH v postavení spolupachatele, a to bez ohledu na to, zda má z obchodu prospěch, či nikoli. Skutečnost, že se na takovou osobu hledí pro účely DPH jako na „spolupachatele“ podvodu nezakládá bez dalšího její trestní odpovědnost, důsledkem je však ztráta nároku na odpočet. Jakkoliv nárok na odpočet nemůže být v zásadě omezen, boj proti podvodům a daňovým únikům je cíl uznaný a podporovaný směrnicí o DPH i Soudním dvorem (viz rozsudek SDEU Kittel a Recolta, odst. 56 až 58, ze dne 27. 9. 2007, Teleos, C-409/04, odst. 61 nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55 a ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43; veškerá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na která je v tomto rozsudku odkazováno, jsou dostupná na www.nssoud.cz).

14. Z objektivních okolností, které daňové orgány identifikovaly na podporu prokázání vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu, považuje krajský soud za významné především zjištění a závěry o mnohonásobně navýšené ceně předmětných reklamních služeb požadovaných společností PRESSTEX MEDIA SE po žalobkyni oproti cenám, za které tato společnost předmětná plnění pořídila. Jak se podává z příslušného daňového spisu, podle výpočtu správce daně došlo u společnosti PRESSTEX MEDIA SE k více než 100násobnému navýšení ceny reklamních služeb, aniž by byla zjištěna jakákoliv přidaná hodnota v plnění této společnosti, která by tak výrazné navýšení alespoň částečně odůvodňovala (žádná ani nebyla žalobkyní tvrzena). Veškeré výpočty správce daně přitom mají oporu v daňovém spise, jsou přehledně a srozumitelně odůvodněny a ani žalobkyně je žádným způsobem nevyvrátila. Vedle navýšení ceny považuje krajský soud za významné také závěry daňových orgánů učiněné na základě porovnání ceny sjednané ve smlouvě číslo 38/2012 s cenami, které ve shodném období zaplatili jiní příjemci reklamních služeb v souvislosti s reklamou na fotbalových utkáních. Cenová nestandardnost posuzované transakce vynikne především při porovnání ceny zaplacené žalobkyní s cenou zaplacenou společností Plzeňský Prazdroj, a. s. coby generálním partnerem Českomoravského fotbalového svazu, kdy oba subjekty zaplatily ve sledovaném období srovnatelnou cenu (po přepočtu cca 4,6 mil. Kč za měsíc) za zcela nesouměřitelná plnění popsána shora. Také v případě Plzeňského Prazdroje, a.s. se přitom jednalo o platby reklamní (marketingové) agentuře a nikoliv přímo sportovním klubům či svazu. Pouze pro připomenutí krajský soud opakuje, že zatímco žalobkyně měla pro umístění reklamy k dispozici na 3 stadionech vždy jeden reklamní panel o rozměru 1 x 6 metrů, k tomu možnost umístit reklamu v Golf aréně v Ostravě, v bulletinu vydávaném na domácích utkáních Baníku Ostrava a také VIP vstupenku na domácí zápasy tohoto klubu (podle smlouvy číslo 38/2012 reklama v bulletinu při utkáních Baníku Ostrava a VIP vstupenka na domácí utkání součástí reklamních služeb sice nebyly, jednatel žalobkyně však při výpovědi u správce daně potvrdil, že i ve 3. čtvrtletí 2012 mu dodavatel tyto služby poskytoval), generální partner fotbalového svazu disponoval mimo jiné 4 reklamními panely v záběru televize na všech hřištích účastníků fotbalové ligy, plachtou s logem ve středu hřišť, reklamou na dresech hráčů, ve VIP prostorách, nebo v televizi v souvislosti s přenosy z fotbalové ligy. Výrazným nepoměrem vyznívá také porovnání ceny a rozsahu služeb mezi žalobkyní a společností Auto Heller s. r. o., která byla v rozhodném období hlavním reklamním partnerem Baníku Ostrava. Žalobkyně sice proti závěrům daňových orgánů o nepřiměřené ceně reklamních služeb směřovala nejvíce výhrad, tyto však z větší části nereagují na obsah napadeného rozhodnutí. Především jak správně poukázal žalovaný, přezkoumávaná věc se netýkala daně z příjmů, ale DPH, proto krajský soud nepovažuje odkazy žalobkyně na §

23 odst. 7 zákona o daních z příjmů za přílehlavé. Daňové orgány v řízení nezjišťovaly cenu obvyklou, ale porovnávaly cenu reklamních a propagačních služeb z dotčené smlouvy číslo 38/2012 jednak s cenami, za které jejich dodavatel tyto služby získal od jednotlivých fotbalových klubů a Golf Arény Ostrava, s.r.o. a dále s cenami, za které tyto kluby obdobná plnění poskytovaly jiným zájemcům a po důkladném porovnání, které je součástí zprávy o daňové kontrole, shledal ve všech případech cenu sjednanou ve smlouvě žalobkyně mnohonásobně vyšší než v ostatních případech. Lze zrekapitulovat, že obdobné plnění s tím, za které žalobkyně zaplatila za 3 měsíce více než 13 mil. Kč (reklamní panel 1 x 6 metrů na 3 stadionech, reklama v prostorách Golf arény v Ostravě, reklama v bulletinu a 1 VIP vstupenka), se běžně na totožných stadionech poskytovalo ve shodném období za cenu v řádu deseti, maximálně sta tisíc Kč. Je pravdou, že správce daně posuzoval převážně smlouvy sjednané přímo s fotbalovými kluby a nikoliv prostřednictvím reklamních agentur, ale cenový rozdíl je natolik výrazný, že ani s přihlédnutím k případné marži reklamní agentury v běžných obchodních případech, by nemohlo dojít k jakémukoliv přiblížení cen, navíc společnost Plzeňský Prazdroj, a. s., jejíž srovnání s plněním žalobkyně tvoří podstatnou část argumentace žalovaného, smlouvu prostřednictvím marketingové společnosti STES a.s. uzavírala. Pokud jde o opakovaný poukaz žalobkyně na zjištění ceny obvyklé, tak byť v obecné rovině nelze vyloučit, aby daňový subjekt prostřednictvím doložení obvyklé ceny zpochybňoval závěry daňových orgánů o nepřiměřené ceně reklamních služeb i v řízení o DPH, v přezkoumávané věci jsou cenové rozdíly zjištěné daňovými orgány natolik významné, že závěr o zcela nadhodnocené ceně za předmětná plnění je pro krajský soud dostatečně přesvědčivý, proto krajský soud ani nepřistoupil k navrhovanému zadání znaleckého posudku. Nadto je krajskému soudu z úřední činnosti známo, že žalobkyně v souvisejícím řízení vedeném mezi totožnými účastníky u zdejšího soudu pod sp. zn. 22 Af 110/2016 (které se týkalo obdobných zdanitelných plnění jako v projednávané věci, pouze za jiná zdaňovací období) předložila za účelem vyvrácení závěrů daňových orgánů o nepřiměřené ceně znalecký posudek na určení ceny obvyklé, který se týkal také smlouvy číslo 38/2012, ale rovněž znalec, přes značné rozpětí stanovených referenčních cen, dospěl k závěru, že cena sjednaná ve smlouvě číslo 38/2012 nebyla ve 3. čtvrtletí roku 2012 cenou obvyklou a dvojnásobně převyšovala horní mantinel cenového rozpětí znalcem stanovených referenčních cen.

15. Žalovaný i správce daně se rovněž zcela správně zabývali subjektivní stránkou věci a také v tomto směru považuje krajský soud závěry žalovaného za správné a dostačující. Žalobkyni lze přisvědčit, že podle aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu, jakož i judikatury Soudního dvora Evropské unie (viz rozsudek SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében Kft a Péter Dávid) nelze u daňových subjektů vyžadovat přehnaně „proaktivní“ přístup, při kterém by sami u svých partnerů aktivně vyhledávali okolnosti svědčící o možném podvodu a v konečném důsledku tak nahrazovali kontrolní funkci daňových orgánů, nadále se však po každém daňovém subjektu vstupujícím do obchodních vztahů vyžaduje, aby zachoval náležitou míru obezřetnosti a učinil alespoň taková opatření, která lze po něm vyžadovat, aby se ujistil, že přijatá zdanitelná plnění, ze kterých hodlá uplatnit odpočet DPH, nejsou součástí podvodu na DPH. Rozsah těchto opatření závisí na konkrétních okolnostech případu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47). Žalovaný také v tomto případě zcela správně poukázal především na cenu plnění, jejíž neobvyklost v porovnání s běžnými cenami musela být při vynaložení přiměřené péče zřejmá i subjektu bez zkušeností ze sportovního prostředí. Jednatel žalobkyně se však podle daňového spisu ani nepokusil

ověřit ceny a podmínky, za kterých jednotlivé kluby a Golf Arena Ostrava, s.r.o. umožňují umístit ve svých prostorách nebo tiskovinách reklamu, případně zda a za jakých podmínek lze případné smlouvy o reklamě a propagaci uzavřít přímo s nimi (viz výpověď jednatele žalobkyně ze dne 10. 6. 2015). Informace o příjmech jednotlivých společností provozujících fotbalové kluby jsou přitom oproti jiným odvětvím relativně snadno dostupné (minimálně v závěrkách ukládaných do obchodního rejstříku) a je také všeobecně známo, že rozpočty fotbalových klubů jsou poměrně značně medializované, proto by pro každého, kdo hodlá investovat do reklamy v souvislosti s fotbalem, neměl být zásadní problém alespoň základní informace o rozpočtech fotbalových klubů a o částkách, které se v této oblasti v souvislosti s reklamou platí, získat. Přijetí alespoň takových opatření bylo podle přesvědčení krajského soudu možné po žalobkyni požadovat. Pokud by tak učinila, tak by mohla a měla zjistit, že u dodavatele PRESSTEX MEDIA SE došlo ke značnému navýšení ceny plnění, ze kterého má být odvedena příslušná DPH, oproti pořizovacím cenám, aniž by takové „marži“ odpovídala faktická přidaná hodnota. To zejména ve spojení s krátkou historií této společnosti (vznik 16. 8. 2011) a jejím tzv. virtuálním sídlem (podle nezpochybněného závěru daňových orgánů měla společnost PRESSTEX MEDIA SE sídlo na známé „virtuální“ adrese nacházející se na ulici Revoluční 1082/8, kde v té době mělo registrované sídlo přes 90 dalších společností) představuje okolnosti, které bylo možno při obvyklé míře opatrnosti zjistit a ekonomicky racionálně reflektovat. Pokud tak žalobkyně neučinila, nemůže se své dobré víry dovolávat.

16. Objektivní a subjektivní okolnosti uvedené v předchozích odstavcích považuje krajský soud za dostačující pro závěr, že se žalovanému podařilo v souhrnu prokázat zapojení žalobkyně v transakci zatížené daňovým podvodem, a to zejména se sobem neodpovídajícím obchodní logice, jakož i praxi dobrého hospodáře a že o své účasti na transakci zasažené podvodem s ohledem na okolnosti vědět mohla a měla.
17. Pro úplnost krajský soud dodává, že námitku ohledně sponzoringu uplatnila žalobkyně poprvé až v podání ze dne 14. 1. 2019, které předkládala při ústním jednání konaném téhož dne. Uvedenou námitku tak považuje krajský soud již za opožděnou ve smyslu § 71 odst. 2 věty poslední s. ř. s. s tím, že ji nelze ani považovat za rozvíjení některé z dosavadních námitek. Žalobkyně v dosavadním průběhu řízení, jakož i v předcházejícím daňovém řízení, konzistentně tvrdila, že částky zaplacené společnosti PRESSTEX MEDIA SE jsou úplatou za reklamní služby. Sponzorováním se však ve smyslu § 1 odst. 4 zákona číslo 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů, rozumí něco jiného, a to konkrétně příspěvek poskytnutý s cílem podporovat výrobu nebo prodej zboží, poskytování služeb nebo jiné výkony sponzora. Z hlediska poskytovatele peněžního plnění je třeba pro účely DPH rozlišovat, zda poskytuje úplatu za reklamní služby, jejíž DPH lze při splnění zákonných podmínek uplatnit v rámci odpočtu nebo zda fotbalové kluby sponzorsky podporuje, což mu však ani neumožňuje takto vynaložené platby v rámci odpočtu DPH zohledňovat. Pouze na okraj krajský soud dodává, že pokud by se mělo jednat vskutku o sponzorování, pak by bylo o to více nelogické, že sponzorské příspěvky nebyly poskytnuty přímo fotbalovým klubům a že se žalobkyně nezajímala o to, v jaké výši se do jejich dispozic dostanou a co tedy těmto klubům z částek určených na jejich podporu po „průtoku“ reklamní agenturou zbylo.
18. Také další žalobní body vyhodnotil krajský soud jako nedůvodné. Jednalo se již vesměs o námitky procesního charakteru, ve kterých žalobkyně namítala

Shodu s prvopisem potvrzuje

nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, včetně nevypořádání jejích námitek, překročení mezí správního uvážení a dále nedostatečně zjištěný skutkový stav. K uvedeným námitkám krajský soud podotýká, že je přezkoumal v tom rozsahu, v jakém je žalobkyně v žalobě uplatnila. Žalobkyně sice v žalobě a zejména v jejím doplnění provedla důkladný rozbor judikatury správních soudů týkající se nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí, žádným způsobem však nespecifikovala, v čem konkrétně spatřuje nepřezkoumatelnost daňových rozhodnutí v této věci. Stejně tak žalobkyně nekonkretizovala, které její námitky daňové orgány nevypořádaly, jaká skutková zjištění postrádá, jaké meze správního uvážení žalovaný překročil, nebo v čem konkrétně spočívá nedostatečně zjištěný skutkový stav. V této souvislosti krajský soud připomíná dlouhodobé a ustálené judikatorní závěry správních soudů, podle kterých míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobkyni u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho. Není na místě, aby soud za žalobkyni spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS). K obecně formulovaným námitkám v článcích II až III žaloby tak lze rovněž pouze obecně uvést, že podle zjištění krajského soudu obsahuje napadené rozhodnutí veškeré formální náležitosti stanovené v § 102 daňového řádu, v postupu daňových orgánů předcházejícím vydání napadeného rozhodnutí nebyla shledána žádná procesní vada, která by byla způsobila založit jeho nezákonnost, odůvodnění napadeného rozhodnutí je podrobné, žalovaný se vyčerpávajícím způsobem vypořádal se všemi důkazními návrhy, jakož i s námitkami žalobkyně a krajský soud neshledal ani žádné pochybení v jeho skutkových zjištěních a závěrech.

19. Krajský soud uzavírá, že veškeré žalobní body vyhodnotil jako nedůvodné, stejně tak v napadeném rozhodnutí ani v řízení, které předcházelo jeho vydání, neshledal žádnou vadu s negativním vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí, ke které by byl povinen přihlédnout z moci úřední. Žaloba proto podle závěru krajského soudu důvodná není, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
20. Při rozhodování o náhradě nákladů řízení postupoval krajský soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., a protože procesně úspěšný žalovaný, který by měl v návaznosti na výsledek sporu na náhradu nákladů řízení právo, se tohoto práva vzdal, nepřiznal krajský soud právo na náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

Poučení:

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

Ostrava 14. ledna 2019

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje