



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudců Mgr. Heleny Nutilové a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka, ve věci

žalobkyně: **S.O.S. DIFAK, s. r. o., IČO X**
se sídlem Pod Kavalírkou 486/32, 150 00 Praha 5
zastoupené advokátkou JUDr. Valerií Vodičkovou
se sídlem Vodičkova 792/40, 110 00 Praha 1

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

**v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2019,
čj. 48749/19/5300-22441-705341,**

takto:

- I.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2019, čj. 48749/19/5300-22441-705341, **se ruší** a věc se mu **vrací** k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku **11 228 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 11. 12. 2015 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období měsíce prosince roku 2012, ledna až prosince roku 2013, dubna až června roku 2014, srpna až prosince roku 2014 a března až července roku 2015. Předmětem ekonomické činnosti žalobkyně v kontrolovaných zdaňovacích obdobích bylo provádění oprav numerických obráběcích strojů a vývoj celých linek na obrábění dílů, zámečnictví, nástrojářství, obráběčství, tj. strojírenství, dále montáž, revize a zkoušky elektrických zařízení.
2. Na základě výsledku daňové kontroly správce daně neuznal žalobkyní deklarovaný nárok na odpočet DPH ve výši ve výši 1 843 640 Kč z přijatých zdanitelných plnění od obchodní společnosti PAVI, s. r. o., jež měla spočívat v reklamních a propagačních službách na základě smluv o reklamě a nákupu technických služeb při správě a údržbě areálů (tzv. facility služeb). Dodatečnými daňovými výměry ze dne 22. 11. 2018 proto správce daně žalobkyni doměřil DPH včetně penále.
3. Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Shrnutí žaloby

4. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně dne 3. 2. 2020 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.
5. Žalobkyně nejprve na stranách 5 až 11 obsáhle koncipované žaloby popsala průběh daňového řízení. S ohledem na značný rozsah a nepřehlednost žaloby krajský soud strukturoval shrnutí žalobní argumentaci dle typových okruhů (vzhledem k průběžnému opakování řady námitek soud v rámci těchto okruhů soustředil argumentaci z různých částí žaloby).

II.A Námitky procesního charakteru

II.A.1 Námitka neprojednání zprávy o daňové kontrole

6. Žalobkyně předně namítla, že v posuzovaném případě nebyly naplněny podmínky pro postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“). Postup správce daně, který dne 23. 11. 2018 doručil zprávu o daňové kontrole do datové schránky žalobčiny zástupkyně, tudíž nebyl v souladu se zákonem. Daňová kontrola tudíž doposud nebyla fakticky ukončena. Žalobkyně proti postupu správce daně podala dne 7. 12. 2018 stížnost.
7. Na oznámení správce daně o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 8. 11. 2018 (termín projednání zprávy o daňové kontrole stanovil správce daně na 16. 11. 2018) reagovala žalobkyně dne 15. 11. 2018 omluvou, k níž doložila také rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti zástupkyně ze dne 12. 11. 2018. Žalobkyně přitom výslovně požadovala, aby měla možnost se správcem daně zprávu o daňové kontrole projednat, neboť správce daně doposud nereagoval na její vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění a navržené důkazy.

8. Žalobkyně uvedla, že teprve v pátek 2. 11. 2018 bylo správci daně doručeno vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 31. 10. 2018 o 97 stranách, přibližně 20 důkazech a s návrhem na provedení dvou svědeckých výpovědí. Již v úterý 6. 11. 2018 však správce daně telefonicky kontaktoval žalobkyni s pozváním k projednání zprávy o daňové kontrole. Za tuto dobu se přitom nemohl reálně s žalobčinou argumentací zabývat. K podpoře své argumentace žalobkyně obsáhle citovala z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, čj. 1 Afs 55/2005-92, č. 939/2006 Sb. NSS, ze dne 31. 1. 2018, čj. 2 Afs 45/2017-37, a ze dne 21. 2. 2018, čj. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS.
9. Žalobkyně se přitom projednání zprávy o daňové kontrole nevyhýbala, o čemž svědčí i to, že sama aktivně navrhla vhodné termíny projednání. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že ani jedno neomluvené vyhnutí se projednání zprávy o daňové kontrole neznamená automaticky skutečnost, že se daňový subjekt vyhýbá jejímu projednání. K tomu žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, čj. 7 Afs 87/2012-24.
10. Závěr žalovaného, dle něhož je z dokladu o dočasné pracovní neschopnosti seznatelné, že žalobčině zástupkyni byly povoleny vycházky v celkové délce 6 hodin denně a její osobní účasti na projednání předmětné zprávy o kontrole nic nebránilo, je dle žalobkyně nesprávný. Jen těžko si je možné představit, že projednání zprávy o kontrole, která má 140 stran, by trvalo spolu s cestou právního zástupce z Prahy do Tábora a zpátky méně než 6 hodin. Správce daně navíc nerespektuje právo advokáta, který je uznán lékařem za dočasně práce neschopného, nevykonávat v době trvání dočasné pracovní neschopnosti své povinnosti.
11. Řízení je tak dle názoru žalobkyně stiženo vadou, která má za následek nezákonnost vydaných rozhodnutí. Zpráva o daňové kontrole totiž nemůže sloužit coby podklad pro doměření daně ve smyslu § 143 daňového řádu. Žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že tento závěr podporuje též nález Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01.
12. Správce daně taktéž žalobkyni pozval k projednání zprávy o daňové kontrole v situaci, kdy neměl k dispozici (a tudíž ani nehodnotil) všechny žalobčiny důkazní návrhy. Znalecký posudek znaleckého ústavu PROSCON, s. r. o., ze dne 31. 10. 2018, č. 2861/448/2018, žalobkyně zaslala správci daně obratem po jeho telefonickém upozornění dne 7. 11. 2018. Zásilka s průvodním dopisem a znaleckým posudkem byla správci daně doručena dne 9. 11. 2018. Zpráva o daňové kontrole přitom nemůže být hotová dříve, nežli bude vyhotoven výsledek kontrolního zjištění obsahující hodnocení všech důkazů. K důvodům, pro něž lze důkaz odmítnout, žalobkyně poukázala na nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09. Jednání správce daně, který na jedné straně požaduje prokázání určitých skutečností a na straně druhé odmítne provést navržený důkaz, aniž by to žalobkyni oznámil, představuje procesní vadu porušující zásady vyjádřené v Listině základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Napadené rozhodnutí je tudíž nepřezkoumatelné.
13. Správce daně dále v oznámení ze dne 8. 11. 2018 a v samotné zprávě o daňové kontrole v souvislosti s postupem dle § 88 odst. 5 daňového řádu neuvádí pravdivé skutečnosti týkající se jednání s žalobkyní. Správce daně zamlčel skutečnost, že namísto posudku znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018 mu žalobkyně původně zaslala

pouze dvakrát posudek téhož znaleckého ústavu ze dne 17. 9. 2018. Popis telefonátu mezi správcem daně a zaměstnankyní žalobčiny zástupkyně obsažený v oznámení ze dne 8. 11. 2018 označila žalobkyně za zkreslený s cílem navodit dojem, že se žalobkyně kontaktu se správcem daně vyhýbá. Tento závěr správce daně dovodil na základě toho, že zástupkyni dvakrát telefonicky nezastihl a přitom osobě, které se dovolal, nesdělil ani v jaké věci volá, ani nesdělil žádný vzkaz, a dokonce uvedl, že nechce, aby se žalobčina zástupkyně telefonicky ozvala zpátky. Uvedené taktéž zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí a zároveň se příčí dobrým mravům a slušnosti očekávatelné od správního orgánu při výkonu jeho pravomoci.

II.A.2 Námitka stanovení nepřiměřeně krátkých lhůt pro vyjádření žalobkyně

14. Správce daně doručil žalobkyni výsledek kontrolního zjištění dne 18. 9. 2018 do datové schránky její zástupkyně a stanovil žalobkyni lhůtu k vyjádření v délce 20 dnů. S odkazem na § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu žalobkyně uvedla, že tato ustanovení jí dávají oprávnění požádat správce daně o stanovení lhůty, ve které se bude moci k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a navrhnout jeho doplnění, avšak teprve poté, co ji správce s výsledkem kontrolního zjištění seznámí. Stanovením lhůty před seznámením žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění správce daně žalobkyni připravil o právo o stanovení této lhůty požádat. Tímto správce daně porušil nejen § 88 odst. 3 daňového řádu, ale také základní zásady správy daní, jakými jsou zásada spolupráce a zásada přiměřenosti.
15. Žalobkyně podáním ze dne 18. 9. 2018 požádala o prodloužení lhůty pro vyjádření do 30. 11. 2018, přičemž svou žádost náležitě zdůvodnila. Správce daně však lhůtu prodloužil pouze do 31. 10. 2018. Ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu zavazuje správce daně ke stanovení přiměřené lhůty. Ten však zcela účelově stanovil žalobkyni lhůtu o délce pouhých 20 dnů, a to s vědomím, že ve smyslu § 36 odst. 2 daňového řádu musí vyhovět žádosti o prodloužení lhůty alespoň o dobu, která v den podání žádosti z původně stanovené lhůty zbývá. Správce daně si musel být vědom, že doba v délce 20 dnů je zcela nereálná k tomu, aby se žalobkyně kvalifikovaně vyjádřila k výsledku kontrolního zjištění čítajícího 95 stran (sám správce daně svou reakci na vyjádření žalobkyně ze dne 10. 8. 2017 přitom připravoval deset měsíců).
16. Seznámení s výsledky kontrolního zjištění a následná lhůta k vyjádření představují procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, čj. 1 Afs 362/2016-36). Smyslem těchto institutů je pak zajištění účinné procesní obrany daňového subjektu včetně možnosti navrhnout další důkazní prostředky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, čj. 1 Afs 151/2016-39). Stanovením nepřiměřeně krátké lhůty zatížil správce daně řízení vadou, neboť nebylo dodrženo a šetřeno zákonné právo žalobkyně mít možnost doplnit všechny rozhodné skutečnosti a důkazy. Tato skutečnost je o to závažnější, že s ohledem na časový odstup od kontrolovaných zdaňovacích období bylo pro žalobkyni obstarání příslušných důkazních prostředků náročnější. Správce daně nadto teprve tři dny poté, co žalobkyně požádala o prodloužení lhůty k vyjádření, doručil doplnění v podobě úředního záznamu ze dne 22. 8. 2018 čítajícího dalších 38 stran. Tento úřední záznam tudíž vznikl měsíc předtím, než byl žalobkyni doručen.

17. Správce daně dále ignoroval žádost žalobčiny zástupkyně o zaslání výpisů z bankovního účtu žalobkyně do její datové schránky. Tím žalobkyni znemožnil se s nimi seznámit, což je porušením zásady spolupráce vyjádřené v § 6 odst. 2 daňového řádu a zásady rovnosti.
18. Správce daně taktéž stanovil nepřiměřeně krátkou lhůtu i v jiných případech v rámci daňového řízení. V této souvislosti žalobkyně poukázala na výzvu ze dne 25. 5. 2018, v níž správce daně žalobkyni taktéž stanovil lhůtu k vyjádření 20 dnů. Žalobkyně požádala o prodloužení lhůty do 15. 9. 2018, jelikož samotná výzva čítala 58 stran. Správce daně lhůtu prodloužil do 31. 7. 2018. Nepřiměřenost stanovené lhůty žalobkyně spatřuje jednak v rozsahu samotné výzvy a jednak ve skutečnosti, že sám správce daně zaslal žalobkyni výzvu až po deseti měsících.
19. S poukazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu „sp.zn. 6 Ads 88/2006“ (lze usuzovat, že tím má žalobkyně na mysli usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, a nikoli následný rozsudek se stejnou spisovou značkou) žalobkyně uvedla, že správní orgán je vázán ustálenou správní praxí. Správce daně evidentně vybočil z vlastní praxe, kterou je vázán, neboť žalobkyně *„důvodně pochybuje o tom, že správce daně stanovuje všem daňovým subjektům v rámci daňové kontroly pokaždé bez ohledu na úkon a fázi řízení lhůtu o délce pouhých 20 dnů“*.
20. Žalobkyně v této souvislosti dále poukázala na pokyn Ministerstva financí č. D-348, o stanovení lhůt při správě daní, jenž stanovuje pro správce daně délku lhůt, které by neměl přesáhnout. Tam stanovené lhůty v rozmezí 3 a 6 měsíců představují časový rámec, který Ministerstvo financí považuje za dostačující k tomu, aby správci daní byli schopni kvalifikovaně posoudit konkrétní případ a rozhodnout. Správce daně přesto žalobkyni stanovoval lhůty v řádech dnů (výzva k prokázání skutečností ze dne 18. 4. 2016 – 20 dnů; výzva k prokázání skutečností ze dne 16. 5. 2017 – 21 dnů; výzva k prokázání skutečností ze dne 25. 5. 2018 – 20 dnů; rozhodnutí o stanovení lhůty ze dne 10. 9. 2018 – 20 dnů). Správce daně zcela nezákonně stanovil u každé výzvy a také výsledku kontrolního zjištění stejně dlouhou lhůtu; mezi jednotlivými úkony vůbec nerozlišoval. Stanovením nepřiměřených lhůt žalobkyni znemožnil kvalifikované vyjádření.
21. Zpráva o daňové kontrole tak ve výsledku neodpovídá skutečnému skutkovému stavu a nemůže sloužit jako podklad pro vydání napadeného rozhodnutí; v důsledku její nepřezkoumatelnosti je napadené rozhodnutí nezákonné.

II.A.3 Námitka přílišné délky řízení

22. Žalobkyně dále namítla, že v souladu s § 7 odst. 1 daňového řádu by rychlost řízení neměla být ovlivněna nedostatečností na straně správce daně. Zásada rychlosti má pak své zakotvení i v čl. 38 Listiny a čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.). Správce daně by tak neměl úkony činit jen formálně a neúčelně. Žalobkyně poukázala na metodickou pomůcku Generálního finančního ředitelství k procesním aspektům daňové kontroly ze dne 4. 8. 2015, čj. 50071/15/7100-40124-506246, dle níž by celková délka daňové kontroly neměla přesahovat dva roky. Nerespektování interních předpisů o lhůtách přitom představuje porušení čl. 38 Listiny (srov. nález Ústavního soudu ze dne 28. 8. 2001,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

sp. zn. IV. ÚS 146/01). Postup správce daně je pak s těmito zásadami v rozporu, neboť ten zůstal od vyjádření žalobkyně ze dne 10. 8. 2017 nečinný po dobu deseti měsíců, což se následně snažil kompenzovat stanovením nepřiměřeně krátkých lhůt pro vyjádření žalobkyně. To zároveň představuje nerovný a diskriminující přístup vůči žalobkyni. Ve výsledku jí ani neumožnil projednání zprávy o daňové kontrole, neboť se obával uplynutí prekluzivní lhůty, která končila dne 11. 12. 2018.

23. Žalobkyně dále znovu poukázala na skutečnost, že správce daně ponechal pro sebe deset měsíců k opatření různých skutečností na podporu svých tvrzení o účasti žalobkyně na údajném podvodu na DPH, zatímco žalobkyni ponechal lhůtu patnáctkrát kratší. Po jejím uplynutí pak ani nevyčkal na avizovaný zásadní důkaz v podobě znaleckého posudku a vydal výsledek kontrolního zjištění a stanovil žalobkyni další krátkou lhůtu. Na žalobčino vyjádření pak reagoval již po pouhých dvou a půl dnech. Nemohl se tedy s obsahem vyjádření reálně seznámit. Je tak zřejmé, že správce daně předjímal výsledek kontrolního zjištění a fakticky nebral ohled na žádné předložené důkazy s cílem oznámit dodatečný platební výměr v tříleté prekluzivní lhůtě. Z těchto důvodů pak odmítl provést i navrhované výslechy svědků.

II.A.4 Námitka nevypořádání neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí a nezákonně provedených výslechů svědků

24. Postupuje-li správce daně v souladu se zákonem, musí mu být také zřejmé to, že zpráva o daňové kontrole nemohla být vyhotovena dříve než výsledek kontrolního zjištění obsahující hodnocení všech důkazů. V opačném případě vyvstávají v rámci této daňové kontroly důvodné a zcela zjevné pochybnosti o tom, zda správce daně předem nepředjímal výsledek daňové kontroly.
25. Řádně nezdůvodněné odmítnutí výslechu navržených svědků (P.N. a J.S.) svědčí o tom, že správce daně omezil provedené důkazní prostředky jen na ty, které podporovaly pouze jeho názory. Žalobkyni tak ve výsledku neumožnil unést důkazní břemeno. Žalovaný v odvolacím řízení uložil správci daně výslechy těchto svědků provést, avšak výslechy byly následně provedeny nezákonně, neboť je prováděly úřední osoby, které byly činné v prvním stupni řízení (M.K. a I.S.). K podpoře své argumentace žalobkyně poukázala na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem (žalobkyně patrně omylem uvedla Krajský soud v Hradci Králové) ze dne 1. 8. 2016, čj. 15 Af 8/2014-62, č. 3471/2016 Sb. NSS. Žalobkyně proto navrhla výslech svědků opakovat prostřednictvím jiné úřední osoby, avšak tomuto návrhu žalovaný nevyhověl.
26. Žalobkyně dále namítla, že změnou právní kvalifikace v odvolacím řízení, která se týkala skutečností, které měl správce daně za prokázané, bylo žalobkyni znemožněno unést důkazní břemeno. Správce daně totiž nerozporoval, že reklamní služby byly poskytnuty v deklarovaném rozsahu (viz výzva správce daně ze dne 25. 5. 2018). Žalovaný až teprve v písemnosti ze dne 4. 10. 2019 (žalobkyně patrně omylem uvedla 14. 10. 2019), čj. 40970/19/5300-22441-705341, označil za předčasný závěr správce daně, který nárok na odpočet daně odmítl z důvodu účasti odvolatele na podvodu na DPH, o němž věděl, měl či mohl vědět. Žalovaný uvedl, že nejprve je nutno posuzovat splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, což „se však v uvedeném případě nestalo, když rozsah plnění, tedy splnění hmotně právní podmínky nároku na odpočet nebylo nijak prokázáno, a prvostupňovým správcem daně uvedená argumentace

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

podvodem na DPH byla předčasná, když navíc i sám Finanční úřad pro Jihočeský kraj učinil závěr o neprokázání rozsahu plnění (např. strana 53 Zprávy o kontrole).“

27. Ve vztahu k tomuto novému posouzení měl být žalobkyni poskytnut dostatečný prostor, k doložení důkazních prostředků. Navrhla proto výsledky svědků J.K., J.J., B.B., J.N., J.S., J.M., P.N., E.K., T.S., V.K., J.M., M.H., R.L., M.D., Z.P., M.J. a P.F. Žalovaný však navrhované svědecké výpovědi zcela formálně a bez řádného odůvodnění odmítl. Jestliže žalovaný odmítl provedení navržených svědeckých výpovědí, nemůže dále rozporovat žalobčina tvrzení, které mají jí navržené důkazní prostředky potvrdit.

II.A.5 Námitka nedostatečného vypořádání dalších důkazů

28. Žalobkyně přes nepřiměřenost lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění v této lhůtě zaslala správci daně vyjádření, v němž zároveň navrhla provést důkaz odkazem <http://www.tstabor.cz/o-spolecnosti/historie-spolecnosti/>, znaleckými posudky znaleckého ústavu PROSCON ze dne 17. 9. 2018, č. 2739/326/2018, a ze dne 31. 10. 2018, č. 2861/448/2018, výpisem z registru doménových jmen .cz – tstabor.cz, upozorněním Generálního finančního ředitelství na podvody v oblasti daně z přidané hodnoty čj. 75066/17/7100-20118-012884, výpisem z obchodního rejstříku společnosti PAVI, výpisem z živnostenského rejstříku společnost PAVI, úplným výpisem z obchodního rejstříku společnosti PAVI, smlouvou mezi žalobkyní a společností PAVI ze dne 1. 3. 2009, odkazem na webové stránky www.facility-servis.cz, výpisem z registru doménových jmen skupiny Facility Special Services®, ceníkem reklamního vysílání Rádia Impuls platným od 1. 1. 2018, smlouvou mezi společností LONDA, spol. s r.o., a Českou Republikou -Ministerstvem práce a sociálních věcí, smlouvou mezi společností LONDA a Dopravním podnikem Ostrava, a. s., smlouvou mezi společností LONDA a Ředitelstvím silnic a dálnic ČR, smlouvou mezi společností LIN, a. s., a Letištěm Praha, a. s., historickým náhled na webové stránky Správy města Sezimovo Ústí a podáním žádosti o poskytnutí informace dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, kdy byly zřízeny webové stránky odkazující na služby Správy města Sezimovo Ústí.
29. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, čj. 2 Afs 41/2007-115, žalobkyně uvedla, že právu vyjádřit se výsledku kontrolního zjištění odpovídá povinnost správce daně se s vyjádřením vypořádat a sdělit své stanovisko žalobkyni. Žalobkyně opětovně vyjádřila pochybnost, jak je možné, že se správce daně dokázal během dvou a půl dne vypořádat s vyjádřením v rozsahu 97 stran a 18 důkazními návrhy, a to bez znalosti jednoho z klíčových důkazů, jímž byl znalecký posudek znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018. Z tohoto hlediska taková zpráva o daňové kontrole nesplňovala zákonné náležitosti. Ze zprávy o daňové kontrole musí být totiž patrné i hodnocení důkazních prostředků či důvod jejich odmítnutí (viz shora citovaný rozsudek čj. 1 Afs 55/2005-92).
30. Správce daně na straně 132 zprávy o daňové kontrole dle názoru žalobkyně výslovně přiznává, že termín projednání zprávy o daňové kontrole sjednával a autoritativně i stanovil v době, kdy zpráva o daňové kontrole neobsahovala a ani obsahovat nemohla všechny zákonem stanovené náležitosti, resp. v době, kdy neposoudil vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění a žalobkyni v tomto vyjádření navržené a předložené důkazní prostředky. Právě v tomto postupu je třeba spatřovat porušení Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

nejen zásady zákonnosti, ale rovněž ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces. Pouze a výlučně za situace, že vyjádření žalobkyně a nově navržené důkazní prostředky nezmění závěry správce daně uvedené ve výsledku kontrolního zjištění, může správce daně dopracovat zprávu o daňové kontrole a tuto následně s žalobkyní projednat. Pokud však správce daně tvrdí, že měl časový prostor pro posouzení a vyhodnocení předložených a navržených důkazních prostředků a zapracování vyjádření žalobkyně a svého stanoviska k němu do 16. 11. 2018, pak termín projednání zprávy o daňové kontrole stanovil před ukončením dokazování. Byl tak předem rozhodnut, že navržené důkazní prostředky neprovede. Postup správce daně žalobkyně označila za nezákonný, což ve výsledku způsobuje i nezákonnost jím vydaných rozhodnutí. K podpoře své argumentace pak dále odkázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, a ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, které pojednávají o zásadách spravedlivého procesu v rámci daňového řízení.

31. Správce daně nemůže provádět jakousi předběžnou selekci navržených důkazů a musí se vypořádat i s těmi, které neprokazují správnost kontrolního zjištění, či jsou s ním dokonce v rozporu. Do svého hodnocení musí zahrnout veškeré důkazní prostředky včetně těch, které byly odmítnuty nebo nebyly jako důkaz osvědčeny. Ve zprávě o daňové kontrole pak správce daně musí uvést, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o jaké důkazy opřel svá skutková zjištění, jak posoudil věc po právní stránce a jak důkazy hodnotil.
32. Zejména na vypořádání důkazních návrhů je třeba klást vysoké nároky, jak plyne z nálezů Ústavního soudu ze dne 14. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 822/06, a ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 2345/07. V případě projednání zprávy o daňové kontrole se jedná prakticky o projednávání odůvodnění budoucího rozhodnutí ve věci. Správce daně proto musí dostatečně zjistit skutkový stav věci a odstranit co nejvíce sporných bodů již v této fázi řízení. Dle názoru žalobkyně je zřejmé, že k tomu, aby došlo k odstranění sporných bodů, muselo dojít ke změně výsledku kontrolního zjištění, jež má být součástí závěrečné zprávy a zároveň odůvodněním rozhodnutí správce daně. Ten se však vyjádřením žalobkyně a novými důkazními návrhy zabýval pouze formálně. Žalobkyně znovu uvedla, že v rámci vyjádření předložila dva znalecké posudky znaleckého ústavu PROSCON ze dne 17. 9. 2018 a ze dne 31. 10. 2018. Dle prvního z těchto posudků se v případě facility služeb přijatých od dodavatele nejednalo o nadhodnocené ceny. Logickým postupem žalobkyně zároveň popřela a vyvrátila správnost srovnání cen správce daně. Posudek dokládá též četnost provedených prací. Druhý z posudků pak taktéž vyvrací závěr o nadhodnocení cen za reklamu, a navíc dokládá tvrzení, že v případě těchto plnění nelze na trhu stanovit cenu obvyklou a že cena realizovaných reklamních plnění odpovídala objektivním okolnostem, za nichž byla stanovena.
33. Správce daně ve vztahu ke znaleckému posudku znaleckého ústavu PROSCON ze dne 17. 9. 2018 vyjádřil na straně 53 zprávy o daňové kontrole pochybnost o jeho věrohodnosti. Posudek znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018 pak označil na straně 123 zprávy o daňové kontrole za nadbytečný. Takovéto hodnocení považuje žalobkyně za „*zcela neadekvátní, neinformované, nekonkrétní a čistě účelové*“, k čemuž citovala z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008-75, č. 1702/2008 Sb. NSS, a ze dne 21. 2. 2012, čj. 2 Afs 73/2011-76. Závěry správce

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

daně pak bez bližšího odůvodnění převzal žalovaný. K otázce hodnocení znaleckých posudků žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, čj. 7 Afs 86/2013-21, a dodala, že pokud správce daně má pochybnosti o závěrech znaleckého posudku pak je jeho povinností znalce nejprve vyslechnout způsobem předpokládaným zákonem a pokud by i nadále pochybnosti přetrvávaly, měl by zadat zpracování posudku jinému znalci v odpovídajícím oboru. Soudy, ani správní orgány nejsou nadáni k tomu, aby autoritativně posoudily odborné závěry znalce, resp. jeho případné chyby. Zpráva o daňové kontrole je dle názoru žalobkyně ve vztahu k hodnocení uvedených důkazních prostředků, jak je provedli správce daně a žalovaný, nepřezkoumatelná.

34. Jestliže správce daně a následně žalovaný odmítli znalecké posudky jako důkaz bez řádného odůvodnění, jedná se o závažný rozpor se zásadou volného hodnocení důkazů. Takový postup dokládá, že daňové orgány selektovaly pouze takové důkazy, které svědčily v žalobčin neprospěch. Správce daně, ani žalovaný nedisponují takovými odbornými znalostmi k tomu, aby mohli oponovat, resp. zpochybňovat závěry znaleckých posudků. Postup správce daně, který bez uvedení důvodů zcela účelově nechce akceptovat závěry předložených znaleckých posudků, aniž ovšem uvádí jedinou konkrétní skutečnost z těchto posudků, evokuje dojem, že nebyly do úvah žalovaného vůbec zahrnuty, zcela popírá právo na volné hodnocení důkazů a zatěžuje tak řízení významnou procesní vadou.
35. Žalobkyně navrhla, aby žalovaný sám zadal vypracování znaleckých posudků. Žalovaný tyto důkazní návrhy odmítl, a proto mu nezbývá než přijmout závěry v již předložených znaleckých posudcích.

II.A.6 Námitka neuvedení důkazních prostředků, z nichž správce daně vycházel

36. Již v samotném výsledku kontrolního zjištění musí správce daně uvést všechny důkazní prostředky, které byly provedeny, a nesmí žádné vynechat. Musí zároveň konkrétně uvést, které z nich osvědčil jako důkaz, jaké úvahy ho k tomu vedly a jaká skutková zjištění z nich učinil. K tomu žalobkyně poukázala na shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 55/2005-92. Zároveň musí být seznatelné důvody, proč jiným důkazům neuvěřil. Správce daně ani přes vyjádření a stížnosti žalobkyně nikde neuvedl, které důkazní prostředky provedl a které nikoliv. Takový postup správce daně má za následek nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole. Správce daně tím žalobkyni znemožnil provedené důkazy případně vyvrátit.
37. Závěry obsažené na stranách 26 a 71 zprávy o daňové kontrole považuje žalobkyně v daném ohledu za nedostatečné. Správce daně na žádném místě neuvádí výčet (ani náznak výčtu) shromážděných důkazních prostředků, které z nich posuzoval jako důkazy, které naopak odmítl a proč. Zpráva o daňové kontrole je proto nepřezkoumatelná. V této souvislosti žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, čj. 9 Afs 8/2007-64.

II.A.7 Námitka neprodloužení tříleté prekluzivní lhůty dle § 148 daňového řádu

38. Ustanovení § 148 daňového řádu upravuje tříletou hmotněprávní prekluzivní lhůtu pro stanovení daně, která se za určitých podmínek prodlužuje o jeden rok. Je tomu tak

mimo jiné v případě oznámení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru.

39. S ohledem na namítané procesní vady (nesprávný postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu, neumožnění projednání zprávy o daňové kontrole a vyjádření k ní a jejím vadám, neukončení dokazování a odmítnutí navrženého důkazu v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, nezákonné a neodůvodněné neprovedení navržených důkazů, neuvedení hodnocení důkazů a z jakých důkazů vycházejí skutková zjištění správce daně ve zprávě o daňové kontrole) správce daně ukončil daňovou kontrolu pouze formálně. Dle názoru žalobkyně takový účelový úkon správce daně nelze v žádném případě považovat za podmínku prodlužující prekluzivní lhůtu o jeden rok (k tomu žalobkyně citovala rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, čj. 2 Afs 239/2017-29).

II.A.8 Námitka celkové intenzity pochybení správce daně způsobující nezákonnost rozhodnutí

40. Žalobkyně uvedla, že v nynějším případě nastala situace, kdy míra pochybení správce daně dosahuje v úhrnu takové intenzity, že způsobuje nezákonnost jeho rozhodnutí ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, čj. 2 Afs 125/2006-120.
41. Mimo shora uvedených pochybení žalobkyně považuje za nejzávažnější skutečnost, že správce daně zcela vědomě porušil zákon a zákonem zaručená práva žalobkyně tím, že bez toho, aby nejprve objektivně posoudil a vyhodnotil její vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a v něm předložené a navržené důkazní prostředky, autoritativně stanovil termín projednání zprávy o daňové kontrole. Nehodlal tedy své připravené závěry změnit bez ohledu na to, jaké důkazní prostředky žalobkyně ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění předloží. Takový postup dle žalobkyně nelze hodnotit jinak než jako libovůli správce daně.
42. Jelikož daňová kontrola nebyla řádně ukončena, k doměření daně nemohlo dojít na základě jejího výsledku. Zpráva o daňové kontrole sice nemá charakter rozhodnutí, avšak jedná se o důkazní prostředek s velkou vahou. Tento důkazní prostředek ovšem nemůže být nakonec osvědčen jako důkaz, byl-li zjištěn na základě špatně seznáného skutkového stavu.
43. Pokud jde o namítané procesní vady, je nutno zkoumat, jak případné porušení procesních předpisů a zásad zkrátilo žalobkyni na možnosti uplatňovat jednotlivá procesní práva a konat procesní úkony. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2007, čj. 2 Afs 93/2006-75, lze přitom k nezrušení rozhodnutí pro procesní vady přistoupit jen výjimečně.

II.B Námitky věcného charakteru

II.B.1 Námitka neprokázání existence podvodu na DPH

44. Správce daně opakovaně uvádí, že zjištění ohledně dodavatelů společnosti PAVI mají opodstatnění pro dokreslení obrazu a chování těchto společností a že popsání objektivní okolnosti se týkají pouze obchodních transakcí mezi žalobkyní a společnostmi PAVI. Správce daně však nemůže používat určitá skutková zjištění pro

„dokreslení obrazu“. Jestliže sám správce daně přitom uvádí, že ani nehodnotí neznalost informací žalobkyně o dodavatelích jejího dodavatele, nemůže tyto informace používat pro dokreslení určitého skutkového stavu. Nadto správce daně vyjádření žalobkyně k těmto skutečnostem zcela ignoroval.

45. Dále žalobkyně obsáhle citovala ze zprávy o daňové kontrole pasáž na straně 28 a násl., v níž správce daně shrnuje skutečnosti, na jejichž základě dovozoval existenci daňového podvodu. Tato zjištění dle žalobkyně neprokazují, že správce daně uskutečnil daňovou kontrolu u subdodavatele společnosti PAVI, a správce daně dokonce ve výsledku kontrolního zjištění, jakož i zprávě o daňové kontrole ani neuvádí, že zjistil chybějící daň. Většina správcem daně uvedených skutečností nadto nemá s žalobkyní vůbec nic společného a udála se v době dávno po období daňové kontroly. Existují-li přitom pochybnosti o samotné existenci podvodu na dani, pak není přípustné, aby správce daně dovozoval vědomou účast žalobkyně na tomto podvodu. Správce daně se dle názoru žalobkyně s její námitkou pochybností o existenci podvodu nevypořádal. Zcela vědomě se pak vyhnul povinnosti předložit důkazy, o něž opřel svá skutková tvrzení a zjištění o podvodu. Taktéž z tohoto důvodu je zpráva o daňové kontrole nepřezkoumatelná.

II.B.2 Námitka nenaplnění tzv. vědomostního testu

46. Žalobkyně dále namítla, že správce daně neprokázal její vědomé zapojení do daňového podvodu.
47. Správce daně neprokázal, že žalobkyně nepředložila podklady, na jejichž základě byla cena stanovena, ani že prováděla konkrétní srovnání s cenami na trhu, s jakým výsledkem a jaké byly cenové nabídky jiných subjektů. Žalobkyně tvrdí opak, k čemuž navrhla i výslech svědka J.K., bývalého ředitele Správy města Sezimovo Ústí, který daňové orgány odmítly provést. Žalobkyně proto tento výslech navrhla opakovaně. Správce daně neprokázal, že žalobkyně zcela obecně ve smlouvách o dílo vymezila předmět díla a přes výzvy správce daně nedoložila četnost a rozsah konkrétních prací; v této souvislosti žalobkyně předložila znalecký posudek a navrhla výslech svědka. Žalobkyně vyvrátila závěr správce daně, dle něhož se společností PAVI uzavírala v letech 2012 až 2015 smlouvu o poskytnutí služeb v hodnotě 1 200 000 Kč, aniž by tato společnost na svém webu prezentovala službu správy a údržby areálů, konkrétní služby nebo ceny. Požadavek na doložení toho, kdo a jakým způsobem zajišťoval správu a údržbu areálů a nemovitostí po ukončení smluvního vztahu s obchodní společností PAVI je irelevantní a protiústavní zásah do základních práv žalobkyně. Správce daně neprokázal, že by podle žalobkyně bylo pro výběr společnosti PAVI rozhodující doporučení J.S., který byl zároveň jednatelem obchodní společnosti PAVI a společnosti ASTON – služby v ekologii, s. r. o. Srovnání cen se společnostmi Technické služby Tábor, s. r. o., a Správa města Sezimovo Ústí, s. r. o., učiněné správcem daně postrádá výpovědní hodnotu.
48. Správce daně dále neprokázal, že žalobkyně nedoložila, s jakými nabídkami prvoligových klubů cenu za reklamu porovnával, a jakým způsobem došel k závěru, že se jedná o cenu přiměřenou. Správce daně má z jiných daňových řízení k dispozici ceny za reklamy u fotbalového klubu SK Dynamo České Budějovice, a. s., který hraje fotbal na stejné úrovni jako FC MAS Tábořsko, a. s., a patří do jihočeského regionu, tak i s fotbalovými kluby v rámci České republiky, které hrají národní fotbalovou Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

ligu, případně první fotbalovou ligu, z nichž nadhodnocení reklamních služeb neplyne. Správce daně dále neprokázal pravdivost domněnky, že skutečnost, že obchodní společnost PAVI s.r.o. vlastnila marketingová práva, neznamená, že žalobkyně mohla zjistit přiměřenost obdobné reklamy u jiných fotbalových klubů. Správce daně neprokázal, že cena sjednaná žalobkyní byla výrazně vyšší v porovnání s ostatními příjemci reklamy. Nevyvrátil taktéž tvrzení a důkazy o přínosu reklamy. Správce daně neprokázal, že by podle žalobkyně bylo pro výběr společnosti PAVI rozhodující doporučení J.S., který byl zároveň jednatelem obchodní společnosti PAVI a společnosti ASTON – služby v ekologii. Správce daně neprokázal ani, že žalobkyně nevěnovala dostatečnou pozornost cenám prezentace za využití marketingových práv a že žalobkyně nedoložila způsob stanovení ceny a její prověření ve vztahu k cenám na trhu.

49. Správce daně tak neunesl důkazní břemeno, přičemž jeho argumentace tzv. vědomostním testem není relevantní, jelikož jeho klíčovým prvkem je posuzování, zda žalobkyně byla dostatečně obezřetná a opatrná, při realizaci předmětných obchodů. Naplnění vědomostního testu přitom musí správce daně prokázat k okamžiku obchodování (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63).
50. Skutečnost, že v obchodním vztahu žalobkyně a společnosti PAVI byla některá plnění poskytována i prostřednictvím subdodavatelů, není neobvyklá a nesvědčila o tom, že docházelo k podvodnému jednání. Žalobkyně nemohla mít v době obchodování povědomost o následných obchodních transakcích mezi subdodavatelem (GREEN WAY FACILITY, s. r. o.) a dodavatelem, neboť ty vyšly najevo až v důsledku šetření správce daně. Společnost PAVI byla spolehlivým plátcem daně, nevykazovala žádné známky podvodného jednání a ani správce daně vůči této společnosti po celé roky nic nenamítal. Sám správce daně upozorňuje na to, že o společnosti GREEN WAY FACILITY byla zveřejněna informace jako o nespolehlivém plátcu daně teprve dne 12. 4. 2015. Správce daně na celou věc nesprávně nahlíží optikou současných zjištění. K tomu žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60. Správce daně taktéž nezohledňuje, že některé skutečnosti není s ohledem na časový odstup možné prokázat. Správce daně pak v souvislosti s důkazním břemenem daňového subjektu nepřiléhavě odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 177/2006-61.
51. Žalobkyně uvedla, že není zřejmé, co správce daně považuje za ony objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se pořízením deklarovaných služeb účastní daňového podvodu. Pro odůvodnění rozhodnutí přitom platí bezvýjimečný požadavek přesnosti vyjadřování, bezvadné úpravy formální i obsahové, stručnosti a jasnosti. Ačkoli správce daně na stranách 27 až 56 a na stranách 72 až 96 zprávy o daňové kontrole popisuje nespočetné množství různých okolností, ani u jedné z nich neuvádí, zda se jedná o okolnost, na jejímž základě dospěl k závěru, že žalobkyně o své účasti v podvodném řetězci vědět mohla a měla. Zmatečně pak působí skutečnost, že mezi množstvím popsanych okolností správce daně zařadil právní rámec podvodu na dani z přidané hodnoty a také skutečnosti, o které opírá existenci podvodu, tj. informace a okolnosti týkající se dodavatelů dodavatele žalobkyně. Není-li zřejmé, o jaké skutečnosti správce daně opírá závěr o žalobčině vědomé účasti

na daňovém podvodu, pak je zpráva o daňové kontrole i z tohoto důvodu nepřezkoumatelná.

52. Absence webových stránek společnosti PAVI dle názoru žalobkyně v daném ohledu nic nedokazuje. Správce daně dochází k absurdním závěrům, že povědomí o předmětu podnikání a nabízených službách nelze získat jinak než náhledem na webové stránky určitého subjektu. Společnost Technické služby Tábor poskytuje předmětné služby již od roku 1995, přičemž k založení webových stránek došlo teprve v roce 2011 (jak plyne z výpisu z registru doménových jmen .cz – ttabor.cz) a tato skutečnost žádným způsobem tomuto subjektu v poskytování uvedených služeb nebránila. Skupina Facility Special Services® pak doménu www.facility-servis.cz přihlásila teprve 7. 8. 2017, kdy také začala provozovat tyto webové stránky, ačkoli byla založena v roce 2006 (to plyne z webových stránek www.facility-servis.cz a výpisu z registru doménových jmen Skupiny Facility Special Services®). Absence webových stránek určitého subjektu automaticky neimplikuje, že tento subjekt takové služby neposkytuje ani nenaznačuje nestandardnost či neserióznost společnosti a jednoznačně z ní nelze indikovat možnost daňového podvodu. Předmět podnikání společnosti PAVI nadto zřetelně plyne z výpisu z obchodního rejstříku, přičemž zástupci této společnosti s žalobkyní před sjednáním spolupráce aktivně jednali. Správce daně ignoruje také skutečnost, že společnost PAVI uskutečňovala svoji podnikatelskou činnost v místech, kde se zdržovala a podnikala také žalobkyně, která tak měla možnost se s jejími službami seznámit, a spolupracovali spolu také již dříve v souvislosti s odvozem odpadů. Správce daně se žalobčině argumentaci pouze účelově vyhýbal a nedokázal ji vyvrátit. S ohledem na osobní jednání žalobkyně a společností PAVI je pak i absurdní závěr správce daně, dle něhož si měla na webových stránkách této společnosti případně ověřit její ceníky, neboť také otázka ceny byla předmětem těchto jednání.
53. Žalobkyně taktéž nevyloučila, že si dělala představu o cenách z ceníku Technických služeb a Správy města Sezimovo ústí, avšak tyto společnosti neposkytovaly veškeré požadované služby, neboť své služby dalším subjektům kromě příslušné obce (zřizovatele) poskytovaly pouze ve zbývajícím čase. Žalobkyně nadto znaleckým posudkem doložila, že plnění od společnosti PAVI přijala za cenu obvyklou.

II.B.3 Námitky týkající se vymezení předmětu díla a doložení četnosti a rozsahu konkrétních prací v rámci tzv. facility služeb od společnosti PAVI

54. Žalobkyně konstatovala, že četnost a rozsah konkrétních prací vykonaných společností PAVI doložila znaleckým posudkem znaleckého ústavu PROSCON ze dne 17. 9. 2018 a výpovědí svědka P.N..
55. Žalobkyně dále vyjádřila přesvědčení, že předmět díla spolu se společností PAVI sjednaly dostatečně určitě, neboť popsaly podmínky každé činnosti obsažené ve smlouvě. Pro srovnání žalobkyně předložila smlouvy o dílo uzavřené mezi městem Tábor a Technickými službami Tábor z roku 2001, v nichž je specifikace díla mnohem stručnější. Tyto smlouvy jsou přitom uzavřeny na několikanásobně vyšší plnění.
56. Smlouvy o dílo ze dne 1. 3. 2012, 30. 1. 2013, 3. 3. 2014 a 5. 1. 2015 uzavřené se společností PAVI nevykazují dle názoru žalobkyně žádné nestandardnosti a splňují veškeré náležitosti smlouvy o dílo dle v té době příslušných platných předpisů.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

Dokonce, i kdyby smlouvy formálními vadami trpěly, neměla by jejich případná relativní či absolutní neplatnost dopady do daňové sféry, neboť správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Sám správce daně přitom ve výzvě konstatoval, že má poskytnutí deklarovaných plnění za prokázané. Zcela absurdní je závěr správce daně, dle něhož je nestandardní skutečnost, že smlouvy neobsahují žádné podmínky týkající se např. smluvních pokut, řešení nedodání díla v odpovídající kvalitě, vzniklých škod apod. Nejedná se totiž o povinné náležitosti smlouvy o dílo a řídí se příslušnými ustanoveními občanského zákoníku.

57. Žalovaný dle názoru žalobkyně účelově zpochybnil provedené výsledky svědků. Ve vztahu k výsledku P.N. žalovaný nesprávně vyhodnotil jeho odpověď na otázku, kdo jej instruoval ohledně průběhu prací v letech 2012 až 2015, tak, že tento svědek odpověděl odlišně na otázku položenou správcem daně a otázku položenou zástupkyní žalobkyně. Dle žalovaného svědek správcem daně odpověděl, že se řídil smlouvou o dílo a na dotaz zástupkyně žalobkyně uvedl, že mu konkrétní pokyny dával pan P.Š.. Dle žalobkyně i ze samotných smluv se společností PAVI vyplývá, že svědka měl instruovat objednatel, resp. jednatel objednatele pan P.Š.. Obě odpovědi svědka tak v podstatě říkají totéž. Výpověď pana N. potvrdil také pan Š.
58. Skutečnost, že svědek P.N. dle svého vyjádření nevyhotovoval žádnou evidenci provedených prací, není dle názoru žalobkyně důkazem jejich neuskutečnění. Z výpovědi tohoto svědka neplyne ani závěr, že kontroly v jednotlivých areálech neprobíhaly. Žalovaný není oprávněn vyvozovat závěry z domněnek svědka a jedná se o nepřípustnou libovůli žalovaného. Z výpovědí pánů N. a S. naopak vyplývá, že kontroly prováděny byly, přičemž nelze po svědkovi požadovat, aby si pamatoval do detailu každý okamžik událostí starých několik let.
59. Správce daně a žalovaný spatřují obecnost uzavřených smluv v údajné absenci konkrétních ustanovení, která by řešila např. reklamace, pozdní úhrady, sankce za poškození majetku atd. Takový postoj správce daně a žalovaného je zcela absurdní a účelový. Žalobkyně s odkazy na příslušnou soukromoprávní úpravu uvedla, že smlouvy o dílo naplňovaly veškeré zákonné požadavky. Namítá-li žalovaný absenci reklamace, pozdní úhrady, sankce za poškození majetku atd., ve skutečnosti uvedená ustanovení ve smlouvách neabsentují, neboť se řídí ustanoveními občanského zákoníku.
60. Rozsah a četnost prací vyplývá ze znaleckého posudku předloženého správcem daně, který jej však ignoroval. Žalobkyně zopakovala, že nelze od svědka očekávat, že si s odstupem let bude pamatovat detaily prací, které prováděl nebo které zadával brigádníkům apod. Nadto je zcela přijatelné, aby byl svědkovi předložen seznam prací, kdy svědek se může rozpamatovat a sám osvědčit, zda konkrétní práce byly, či nebyly provedeny.
61. Úřední osoby M.K. a paní I.S., které předkládaly svědku podkladové materiály, aby se upamatoval na nějakou skutečnost, se jej pomocí fotodokumentace snažily negativně ovlivnit, aby uznal, že na skladovací hale v Komárově nejsou žádné žlaby. Z dokumentace přitom plyne, že žlaby jsou u nižší budovy haly, což uvedl i sám svědek N. Úřední osoby se snažily ovlivnit důkazní hodnotu výpovědí. Výsledky

těchto svědků jsou proto nezákonné a měly být zopakovány s jinými úředními osobami, jak žalobkyně navrhla.

62. Ve vztahu k výpovědi pana S. žalovaný dovodil, že ani ta nedokládá rozsah a četnost provedení prací. Žalobkyně však výslech tohoto svědka navrhla proto, aby dosvědčil, že ceny sjednané ve smlouvách o dílo se společností PAVI byly výsledkem oboustranného konsenzu mezi smluvními stranami, a dále aby osvětlil okolnosti týkající se zahájení spolupráce a ukončení spolupráce společností PAVI. Z pohledu prokázání rozsahu a četnosti vykonaných prací proto ani žalovaný nemůže výpověď pana S. hodnotit.

II.B.4 Námitka týkající se ceny tzv. facility služeb od společnosti PAVI

63. Žalobkyně trvá na tom, že pro ni rozhodujícím kritériem pro výběr spolupráce se společností PAVI byla komplexnost nabízených služeb, přičemž správce daně jí nemůže vnucovat, co by pro ni bylo z podnikatelského hlediska lepší.
64. Žalobkyně samozřejmě srovnávala ceny nabízené jinými subjekty (např. Technických služeb Tábor a Správy města Sezimovo Ústí), avšak není zřejmé, jakým způsobem má toto srovnání doložit. Ani ten nejpečlivější obchodník neuchovává v archivu nabídky potenciálních obchodních partnerů a je také zcela nemožné, aby žalobkyně správci daně doložila, na které internetové stránky a jakých subjektů se dívala v minulosti vzdálené několik let. Jak přitom žalobkyně doložila posudkem znaleckého ústavu PROSCON ze dne 17. 9. 2018, plnění společnosti PAVI byla sjednána za cenu obvyklou. Žalobkyně samozřejmě srovnala ceny jednotlivých subjektů, čímž naplnila požadavek obezřetnosti, avšak nikdy neměla reálnou možnost srovnat komplexní nabídku, neboť dané služby komplexně ani v širším okolí neposkytovala žádná společnost. Závěr správce daně o tom, že žalobkyně vědomě akceptovala neadekvátní a výrazně nadhodnocené ceny, tak není založen na správně a úplně zjištěném skutkovém stavu věci.
65. Žalobkyně zcela logicky a racionálně odůvodnila výběr svého obchodního partnera a v rámci daňové kontroly není povinna předkládat jakékoliv listinné důkazy, aby toto své tvrzení prokázala, jelikož k zahájení spolupráce se společností PAVI se rozhodla ještě před zahájením daňové kontroly.
66. Závěr správce daně, dle něhož převážnou většinu žalobkyní požadovaných služeb mohly za několikanásobně nižší ceny zajistit společnosti Technické služby Tábor a Správa města Sezimovo Ústí, označila žalobkyně za zcela irelevantní a neprokazatelný.
67. Z webových stránek společnosti Technické služby Tábor vyplývá, že tato společnost byla zřízena primárně k zajištění služeb pro město Tábor a teprve až ve zbývající kapacitě pro ostatní odběratele. Žalobkyně se na tuto společnost v dané době dokonce obrátila, avšak ta jí sdělila, že z kapacitních důvodů nebude schopna splnit práce a služby v požadovaném množství, a zejména ne o víkendech.
68. Správce daně vůbec nevzal v potaz významnou skutečnost, že Technické služby Tábor a Správa města Sezimovo Ústí jsou zřízené městem a primárně za účelem plnění služeb pro město, a tudíž je vysoce pravděpodobné, že i kdyby se na ně žalobkyně obrátila s nabídkou uzavření smlouvy, z kapacitních důvodů by byla odmítnuta. Žalobkyně tak ani neměla jinou možnost než uzavřít smlouvu se společností PAVI.

69. V daném případě tak správce daně neprokázal, že postup žalobkyně byl neobezřetným chováním, které nemůže osvědčit jednání v dobré víře.

II.B.5 Námitka týkající se ceny reklamních služeb společnosti PAVI

70. Žalobkyně uvedla, že ceny sjednané ve smlouvách na reklamní plnění se společností PAVI byly výsledkem oboustranného konsenzu mezi smluvními stranami. S touto cenou souhlasila poté, co zhodnotila, že se jedná o cenu adekvátní a přiměřenou poskytovaným službám. Provedla přitom srovnání s cenami nabízenými jinými fotbalovými kluby, nicméně spolupráce se společností PAVI započala v roce 2009 a není možné po žalobkyni spravedlivě požadovat, aby porovnání nabídek doložila. Takovouto evidenci žalobkyně není povinná vést.
71. Jelikož žalobčina obchodní činnost probíhá v oblasti Tábořska, je zcela logické, že jejím úmyslem bylo soustředit reklamu a spolupracovat s reklamními partnery zejména v tomto regionu. Společnost PAVI přitom byla pro tuto oblast v rámci Jihočeského fotbalového svazu výhradním vlastníkem marketingových práv. Nebylo tak možné její ceny ani s nikým srovnávat. Oblast reklamy je přitom zcela specifickou oblastí trhu, v níž nelze generálním způsobem ceny obvyklé stanovit (na rozdíl od tzv. facility služeb). Tento závěr dle žalobkyně podporuje i posudek znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018.
72. Dále žalobkyně obsáhle shrnula přehled reklamních služeb od společnosti PAVI v letech 2012 až 2015 s tím, že ceny těchto služeb činily v letech 2012 a 2013 částku 3 216 000 Kč bez DPH a v letech 2014 a 2015 částku 1 606 000 Kč bez DPH. Jelikož pro žalobkyni nebyl v daném období účetní rok rokem kalendářním, nýbrž hospodářským, činila cena reklamního plnění v období 2012/2013 částku 3 216 000 Kč bez DPH, v období 2013/2014 částku 2 678 000 Kč bez DPH a v období 2014/2015 částku 1 606 000 Kč bez DPH.
73. Správce daně neuvádí zdroj, z něhož čerpal informace o nabídce SK Dynamo České Budějovice. Jedná se tak o pouhé neprokázané tvrzení. Žalobkyně je taktéž přesvědčena, že smlouvy týkající se reklamních práv subjektu SK Dynamo České Budějovice nepředstavují relevantní srovnání, a to s ohledem na odlišnou dobu trvání závazku, rozsahu plnění, počet míst umístění reklam atd.
74. Poukazuje-li správce daně na úřední záznam čj. 1981542/18/2212-60561-303563 zaslaný žalobkyni až po doručení výsledku kontrolního zjištění, pak tento představuje pouze sesbírané informace, které správce daně dal do zcela neobjektivních souvislostí, a zejména se jedná o informace neúplné. Takovýto úřední záznam nemůže sloužit jako důkaz či podklad rozhodnutí. Navíc se týká plnění přijatých zcela jiným subjektem, subdodavatelem společnosti PAVI. Správce daně pak vybral a vyčlenil z určitého obsahu informací jen ty, jež mohou být v neprospěch žalobkyně.
75. Správce daně například nesprávně při výpočtu takových nákladů vycházel pouze a jen z faktury za plnění dodavatele společnosti ST SPONSORING bez toho, aby také zohlednil skutečnost, zda materiál ke kalendářům dodala společnost ST SPONSORING či nikoliv, náklady na zaměstnance, kteří komunikovali s dodavatelem a zadali objednávku, náklady na dopravu, náklady na samotnou distribuci, komunikaci s obchodními partnery atd. K tomu žalobkyně předložila smlouvu o zajištění reklamních a propagačních služeb uzavřenou mezi Statutárním

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

městem České Budějovice a SK Dynamo České Budějovice, v níž se město zavazuje za reklamní služby zaplatit 24 000 000 Kč. Jedná se o další důkaz toho, že ceny reklamy nejsou na trhu srovnatelné, neboť nezáleží jen na nabídce a poptávce, ale na zcela jiných okolnostech. Správce daně srovnával smlouvy klubu pouze za roky 2011 a 2012, přičemž zcela opomněl, že klub SK Dynamo České Budějovice hrál stejnou soutěž také v sezoně 2014-2015, a tudíž jsou k dispozici také smlouvy z tohoto období.

76. Sám správce daně uvedl, že společnost PAVI poskytovala reklamní plnění v roce 2012 celkem 95 partnerům, v roce 2013 celkem 90 partnerům a v roce 2014 celkem 76 partnerům. Pokud správce daně z tohoto počtu partnerů vybral pro srovnání tři subjekty, nelze hovořit o důvěryhodném a reálném srovnání cen, za které společnost PAVI reklamní plnění poskytovala. Pokud společnost KOVOSVIT MAS, a. s., předložila správci daně smlouvu na částku 100 000 Kč za rok 2012, přičemž smlouvy s žalobkyní na totéž období se týkaly plnění v hodnotě 3 216 000 Kč, pak mezi zbylých 93 partnerů společnosti PAVI zbývá rozdělit 122 251 000 Kč (v průměru tedy cca 1,3 milionu na jednoho smluvního partnera). Ze strany správce daně se jedná o účelové srovnání, přičemž obdobně postupoval i v případě smluv se společnostmi TERCIE TÁBOR, s. r. o., a DŘEVOTVAR – ŘEMESLA a STAVBY, s. r. o. Nepřípadné je též srovnání s cenami za obdobná plnění poskytovaná dalšími fotbalovými kluby obchodní společností S&T SPONZORING, neboť ta není koncovým zákazníkem a plnění prodává dál s navýšenou cenou. Tyto závěry podporuje též posudek znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018.
77. Z tohoto posudku je též patrný hospodářský přínos, který reklama pro žalobkyni měla, jakož i závěr, že výši reklamních výdajů žalobkyně v letech 2012 až 2015 (tj. ceny reklamních služeb přijatých od společnosti PAVI) lze z pohledu následně dosahovaných tržeb považovat za přiměřenou. Žalobkyně uvedla, že správcem namítaný údajně kolísavý obrat má v době spolupráce se společností PAVI s výjimkou roku 2014 jasně stoupající tendenci. Přitom i obrat z roku 2014 je o 13,5 milionu Kč vyšší ve srovnání s rokem 2012, kdy spolupráce s PAVI započala. Naopak klesající tendence obratu za rok 2016 a 2017 dokazuje, že ukončení spolupráce se společností PAVI mělo vliv hospodářský výsledek žalobkyně. Argumentace správce daně, který do údajně kolísavého obratu zahrnul i roky, kdy již žalobkyně se společností PAVI nespolečně pracovala, se žalobkyni jeví jako účelová a s takovým postupem nelze souhlasit (k tomu žalobkyně poukázala na shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 60/2017-60). Míra ekonomického přínosu přitom dle názoru žalobkyně není obecným měřítkem (ne)standardnosti smluv uzavřených se společností PAVI. Žalobkyně v průběhu této spolupráce získala nemalý počet nových zákazníků a zároveň udržela zákazníky stávající. Jedním z nových zákazníků získaných díky této spolupráci byla společnost VSJ – CZ, a. s., což dokládá česné prohlášení jejího jednatele a společníka J.J. S touto společností žalobkyně spolupracovala na zakázce v hodnotě cca 2 600 000 Kč.
78. Žalobkyně konstatovala, že správce daně ani žalovaný nejsou odborníky, ani znalci v oblasti reklamy, a není tak ani v jejich moci jakékoliv aspekty této oblasti posuzovat a opírat o takovéto posouzení rozhodnutí v daňovém řízení.

II.B.6 Námitky týkající se důvěryhodnosti společnosti PAVI a potřebné míry obezřetnosti žalobkyně

79. Žalobkyně si neučinila úsudek o důvěryhodnosti společnosti PAVI pouze z obchodního rejstříku a rejstříku ARES, jak se správce daně domnívá, neboť tyto dvě evidence jsou jen částí informací a skutečností, jež osvědčily v očích žalobkyně důvěryhodnost jejího obchodního partnera. Společnost PAVI funguje na trhu již od roku 1999 a s žalobkyní spolupracovala minimálně od roku 2009. Dalším kritériem bylo také doporučení této společnosti jiným obchodním partnerem žalobkyně, tj. společností ASTON – služby v ekologii. Společnost PAVI pak nejevila ani jiné náznaky nedůvěryhodnosti, jako např. platební neschopnost, exekuce, zápis v evidenci nespolehlivých plátců, špatná pověst apod. Společnost PAVI je společností s dobrou pověstí v regionu Táborska a žalobkyně nebyla jediná, kdo s ní obchodoval. Významné pak pro žalobkyni bylo i doporučení pana Jiřího S.. Žalobkyně dále znovu zopakovala, že požadované služby nemohla zajistit prostřednictvím Technických služeb Tábor a Správy města Sezimovo Ústí (viz výše).
80. Žalobkyně v daňovém řízení netvrdila, že by snad osobní znalost jednatele společnosti PAVI byla zárukou, že obchodní transakce budou probíhat za obvyklých podmínek. Osobní znalost jednatele však byla jednou z dalších výhod a kritérií pro ověření důvěryhodnosti obchodního partnera.
81. Žalobkyně poukázala na demonstrativní přehled nestandardních skutečností, které musí plátce vést k vyšší opatrnosti, uvedený v upozornění Generálního finančního ředitelství na podvody v oblasti daně z přidané hodnoty při poskytování pracovní síly ze dne 14. 7. 2017, čj. 75066/17/7100-20118-012884.
82. Žalobkyně uvedla, že společnost PAVI byla založena 26. 11. 1999 a má prokazatelnou historii podnikání a provedených činností, mimo jiné také činnosti vykonané pro žalobkyni na základě smluv o dílo. Tato společnost je ve svém oboru známá a má velké množství obchodních partnerů, přičemž od jejího založení je stále jejím jediným společníkem a jednatelem pan J.S.. Společnost PAVI není podřízena jinému subjektu a nemá vazby na zahraničí. Od roku 2005 společnost PAVI disponuje platným živnostenským oprávněním a není důvod se domnívat, že vykonává nezákonnou či podezřelou činnost. Společnost PAVI nikdy k výkonu práce u žalobkyně dočasně nepřidělovala občany třetí země bez patřičného povolení k zaměstnání; takové zaměstnance ani neměla. Živnostenské oprávnění a údaje zapsané v obchodním rejstříku společnosti PAVI odpovídají jejím skutečně vykonávaným aktivitám. Od doby vzniku této společnosti nedošlo v obchodním rejstříku k žádné změně v předmětu podnikání, ani ve statutárních orgánech, a jmenovaná společnost nikdy nesídlila na tzv. virtuální adrese. O uzavírání obchodů dále žalobkyně se společností PAVI jednala osobně jak ve svém sídle, tak v provozovnách. Společnost PAVI splnila za uplynulá léta všechny povinnosti uveřejnit povinné listiny ve sbírce listin; tyto listiny nesvědčí o její nepříznivé finanční situaci. Ačkoli společnost PAVI neměla nikdy zřízené webové stránky, tato skutečnost není projevem její nespolehlivosti nebo nedůvěryhodnosti. Žalobkyně nikdy neměla s kontaktováním společnosti PAVI problém. Smlouvy mezi žalobkyní a společností PAVI nevykazovaly žádné známky nestandardnosti. Platební podmínky byly písemně sjednány ve smlouvách, přičemž

se nejednalo o platby na zahraniční účty, ani na účet třetí osoby odlišné od smluvní strany.

83. Z uvedených důvodů žalobkyně nepovažuje společnost PAVI za nedůvěryhodného partnera, u nějž by měla mít podezření, že se účastní daňového podvodu. Žalobkyně je přesvědčena, že před uzavřením smluvního vztahu postupovala s potřebnou mírou opatrnosti a obezřetnosti. Žalobkyně neměla důvod činit jiná opatření. Uvedené skutečnosti vylučují žalobčinu vědomou účast na daňovém podvodu.

II.C Navrhovaný petit

84. Žalobkyně navrhla, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného, jakož i dodatečné platební výměry správce daně zrušil.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

85. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a odkázal na obsah žalobou napadeného rozhodnutí s tím, že téměř celá žaloba je pouze kopií žalobčina odvolání, případně jejích dalších doplnění.
86. Žalovaný uvedl, že žalobkyně svým jednáním, kdy nejprve nereagovala na pokus o sjednání termínu projednání zprávy o daňové kontrole, a následným odmítnutím stanoveného termínu z důvodu údajné nepřipravenosti správce daně k projednání zprávy o daňové kontrole a pracovní neschopnosti zástupkyně naplnila podmínky pro uplatnění § 88 odst. 5 daňového řádu. Těžiště daňové kontroly leží v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a vyjádření daňového subjektu k němu. V situaci, kdy na základě vyjádření daňového subjektu nedojde ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění, a to v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu; projednání zprávy o daňové kontrole se pak stává spíše formálním krokem vedoucím k ukončení daňové kontroly (srov. shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 362/2016-36). Žalobkyně směřuje judikaturu týkající se projednání zprávy o daňové kontrole dle daňového řádu a dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přičemž přehlíží, že právní úprava projednání zprávy o daňové kontrole je dle uvedených předpisů zásadně rozdílná.
87. Jakkoli z jazykového výkladu § 88 odst. 3 daňového řádu lze nabýt dojmu, že lhůta pro vyjádření se ke kontrolnímu zjištění může být stanovena pouze v návaznosti na žádost daňového subjektu, nelze se s tímto závěrem ztotožnit. *Ad absurdum* by mohlo dojít k situaci, kdy by daňový subjekt o stanovení lhůty pro vyjádření se ke kontrolnímu zjištění nepožádal vůbec a vyčkal by uplynutí lhůty pro stanovení daně. Nadto správce daně žalobkyni lhůtu pro vyjádření prodloužil a žalobkyně vyjádření podala.
88. Žalovaný v odvolacím řízení přisvědčil námitce stran neprovedení výsledků svědků pana J.S. a pana P.N. a uložil správci daně tyto výsledky provést. U obou svědeckých výpovědí byla přítomna zástupkyně žalobkyně a kladla svědkům otázky. K námitce, dle níž výsledky těchto svědků byly provedeny nezákonně prostřednictvím úředních osob, které se na řízení podílely v prvním stupni, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, čj. 1 Afs 172/2017-59.

89. Žalovaný žalobkyni dostatečně seznámil s důvodem pro změnu právní kvalifikace stran facility služeb, tedy se závěrem, že v případě, kdy nebyl ze strany žalobkyně prokázán rozsah poskytnutých facility služeb, pak je předčasné posuzovat, zda tato plnění byla zasažena podvodem na DPH či nikoliv. K závěru o neprokázání rozsahu těchto služeb ostatně dospěl i správce daně, takže změna kvalifikace nemohla být pro žalobkyni překvapivá (srov. bod [216] žalobou napadeného rozhodnutí).
90. K prokázání rozsahu plnění v případě facility služeb žalobkyni vyzval již správce daně. Je tedy zřejmé, že žalovaný žalobkyni unesení důkazního břemene neznemožnil. Naopak v rámci odvolacího řízení byly zajištěny některé z navrhovaných svědeckých výpovědí. V případě ostatních důkazních návrhů má žalovaný za to, že jejich neprovedení řádně odůvodnil.
91. Žalovaný uzavřel, že setrvává na závěrech stran samotného posouzení kontrolních zjištění. Byť žalobkyně naplnila hmotněprávní i formální podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z reklamních plnění přijatých od dodavatele PAVI, nelze tento nárok uznat, neboť byl součástí řetězce zatíženého podvodem na DPH, o kterém pak s ohledem na zjištěné objektivní skutečnosti žalobkyně věděla nebo minimálně vědět mohla a měla, přičemž k zamezení své účasti na plněních zasažených podvodem nepřijala dostatečná opatření. Stran nároku na odpočet daně u facility služeb žalovaný setrvává na tom, že nebyly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, neboť žalobkyně neprokázala jejich uskutečnění rozsah.
92. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

IV. Právní hodnocení krajského soudu

93. 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 krajský soud rozhodl bez jednání podle § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.
94. Žaloba je částečně důvodná.
95. Krajský soud nejprve obecně k důkazním návrhům žalobkyně poznamenává, že jí označené listiny jsou již součástí správního spisu, a není proto potřeba provádět jimi samostatně dokazování (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, čj. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).

IV.A K formální stránce podané žaloby

96. Jakkoli to nebývá zvykem, krajský soud předně považuje za nezbytné pozastavit se nad formální stránkou podané žaloby. Nelze totiž přehlédnout, že žaloba čítající 90 stran textu představuje v poměrech (nejen) správního soudnictví jednoznačný exces. Obdobný rozsah žalob totiž není rozhodně běžný dokonce ani v jiných srovnatelně skutkově a právně složitých věcech. Nelze nadto přehlédnout, že žalobkyně z velké části v podstatě pouze zkopírovala obsah svých dřívějších podání (na řadě míst se ani nenamáhala aktualizovat odkazy v rámci původního textu), aniž by přitom reagovala na obsáhlé vypořádání jejích odvolacích námitek obsažené v žalobou napadeném rozhodnutí, přestože primárně právě rozhodnutí žalovaného (nikoli správce daně) je předmětem soudního přezkumu. Jakkoli žalobkyni nelze v zásadě bránit v tom, aby podrobně popsala žalobní body, jí zvolená žalobní forma má za následek značnou Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

nepřehlednost a nesrozumitelnost žalobních námitek. Žalobčina argumentace je repetitivní, mnohmluvná a chaoticky uspořádaná pouze členěním do částí označených toliko římskými číslicemi s číslovanými odstavci. Za těchto okolností tak rozhodně neplatí, že by snad délka podání byla přímo úměrná míře ochrany práv účastníka řízení. Představuje-li žaloba proti rozhodnutí správního orgánu v podstatě pouze jakýsi kompilát podání předložených v průběhu správního řízení, aniž by reagovala na vypořádání námitek učiněné správními orgány, pak to naopak svědčí o její nízké formální, ale i obsahové kvalitě.

97. S ohledem na tyto skutečnosti považuje krajský soud v úvodu svého právního hodnocení za potřebné uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námítky neznamena, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jeho úkolem je totiž vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19). Tento závazek přitom nemůže být chápán tak, „že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (srovnej např. rozsudek ve věci *Van de Hurk v. The Netherlands*, ze dne 19. 4. 1994, Series No. A 288). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se městský soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námítky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námítky dílčí a související“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, čj. 9 Afs 70/2008-130). Ostatně i Ústavní soud v této souvislosti konstatoval, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, a obdobně též například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, čj. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013, čj. 1 Afs 44/2013-30, a ze dne 3. 7. 2013, čj. 1 As 17/2013-50). Ve světle výše uvedeného přistoupil následně krajský soud k posouzení námitek žalobkyně.
98. Dále krajský soud konstatuje, že kvalita žalobních námitek fakticky předurčuje též kvalitu odůvodnění rozhodnutí soudu (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54). V případě těch námitek, které žalobkyně ponechala ve zcela obecné rovině, proto bude i odůvodnění krajského soudu pouze obecné; není totiž oprávněn podrobnější argumentaci za žalobkyni domýšlet, neboť by tím porušil zásadu rovnosti účastníků řízení.

IV.B K námitkám procesního charakteru

IV.B.1 K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně

99. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí daňových orgánů, jejíž důvodnost by sama o sobě postačovala k jejich zrušení. Nutno podotknout, že kopírování odvolacích námitek do formy žaloby, jak učinila žalobkyně, má za následek mimo jiné i to, že hovoří-li žalobkyně opakovaně o

nepřezkoumatelnosti „napadeného rozhodnutí“, není zřejmé, zda tím má na mysli rozhodnutí správce daně či žalovaného. Z kontextu žalobní argumentace však plyne, že v této souvislosti žalobkyně zpravidla hovoří o napadených dodatečných daňových výměrech, jejichž odůvodnění tvoří zpráva o daňové kontrole. Žalobkyně totiž na argumentaci žalovaného takřka nereaguje.

100. V otázce požadavků na kvalitu odůvodnění správního rozhodnutí lze poukázat například na rozsudek ze dne 16. 6. 2006, čj. 4 As 58/2005-65, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že z rozhodnutí správního orgánu musí být mimo jiné patrné, *„proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné, nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů“*. Jinými slovy z rozhodnutí správního orgánu musí plynout, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil. Povinnost odůvodnit rozhodnutí však z druhé strany nemůže být chápána tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument účastníků řízení (srov. obdobně například nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3441/11). Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek a není proto vyloučeno, aby případné mezery odůvodnění tato rozhodnutí vzájemně doplňovala (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, čj. 6 As 161/2013-25).
101. Jelikož žalobkyně uplatnila námitku nepřezkoumatelnosti opakovaně v kontextu různých jiných žalobních námitek, krajský soud se k této otázce vyjádří konkrétněji v rámci jejich vypořádání. Na tomto místě krajský soud pouze předesílá, že námitka nepřezkoumatelnosti je částečně důvodná (viz část IV.D.3 tohoto rozsudku).

IV.B.2 K námitce neprojednání zprávy o daňové kontrole

102. Krajský soud se dále zabýval námitkami týkajícími se projednání zprávy o daňové kontrole; těmto námitkám nepřisvědčil.
103. Dle § 88 odst. 4 daňového řádu *„[z]právu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.“* Odstavec 5 tohoto ustanovení pak stanoví, že *„[o]dmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejím projednáním vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.“*
104. Judikatura týkající se institutu projednání zprávy o daňové kontrole zaznamenala určitý vývoj. V této souvislosti je nejprve zapotřebí připomenout závěr Nejvyššího správního soudu obsažený ve shora citovaném rozsudku čj. 9 Afs 305/2016-31, dle něhož *„[s]amotné projednání zprávy o daňové kontrole je tedy třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde*

na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, čj. 6 Afs 105/2015-30). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016-45). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013-42). **Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu**“ (důraz doplněn). Typový okruh námitek, které daňový subjekt může ještě v této fázi řízení uplatnit má tak v podstatě již jen formální charakter. Námitky se tak již nemohou týkat samotného věcného posouzení, popřípadě dílčích nedostatků v odůvodnění závěrů správce daně.

105. V pozdějším rozsudku ze dne 8. 3. 2018, čj. 5 Afs 124/2017-28, pak Nejvyšší správní soud dále dovodil, že „i kdyby připustil v postupu správce daně určité pochybnosti ohledně aplikace postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu, nemohlo by neprojednání zprávy o daňové kontrole a její podpis za situace, kdy žalobce byl řádně seznámen s výsledky kontrolních zjištění, mohl se k nim vyjádřit a navrhopvat doplnění, což také učinil, samo o sobě bez dalšího způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.“
106. V rozsudku ze dne 1. 4. 2020, čj. 1 Afs 490/2019-42, pak Nejvyšší správní soud jednoznačně uzavřel, „že těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací o jejích výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3 daňového řádu). Oproti tomu **seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly**. Nedošlo-li na základě vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění k jeho změně, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 – 36, nebo ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Afs 124/2017 – 28)“ (důraz doplněn).
107. Již z uvedeného je patrné, že i kdyby krajský soud přisvědčil žalobní argumentaci, dle níž nebyly naplněny podmínky pro postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu, nemohla by taková skutečnost bez dalšího způsobit nezákonnost rozhodnutí správce daně. V podstatě pouze nad rámec nutného k tomu krajský soud přesto uvádí následující.
108. Dne 2. 11. 2018 správce daně obdržel vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění. Dle úředního záznamu ze dne 8. 11. 2018 správce daně dne 6. 11. 2018 telefonicky kontaktoval zástupkyni žalobkyně stran předložení žalobkyní avizovaného znaleckého posudku týkajícího se cen reklamního plnění, který spolu

s vyjádřením nepředložila. Dále správce daně zástupkyni žalobkyně navrhl tři možné termíny projednání zprávy o daňové kontrole (15., 16. a 19. 11. 2018). Zástupkyně žalobkyně uvedla, že se nejprve musí podívat do diáře a na termínu se tak domluví až následující den. Ve dnech 7. a 8. 11. 2018 se však správci daně nepodařilo se zástupkyní spojit, neboť telefon vždy zvedla jiná osoba, přičemž vzkaz správce daně se jim nepodařilo předat. Správce daně následně dne 8. 11. 2018 stanovil termín projednání zprávy o daňové kontrole na 16. 11. 2018 v 10:00 hod. Až 9. 11. 2018 žalobkyně doplnila avizovaný znalecký posudek znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018 a zároveň namítla, že stanovení termínu k projednání zprávy o daňové kontrole je v daném okamžiku předčasné, neboť správce daně musí nejprve řádně posoudit uplatněnou argumentaci a předložené důkazní prostředky. Až 16. 11. 2018 v 7:41 hod. obdržel správce daně omluvu zástupkyně žalobkyně, k němuž přiložila rozhodnutí o její dočasné pracovní neschopnosti ze dne 12. 11. 2018. Zástupkyně žalobkyně zároveň navrhla možné náhradní termíny jednání. Správce daně následně dne 21. 11. 2018 zaslal žalobkyni zprávu o daňové kontrole do datové schránky její zástupkyně.

109. Krajský soud shledal, že popsané skutečnosti účelovému jednání žalobkyně nasvědčují. Žalobkyni muselo být zřejmé, že se s ní správce daně od 6. 11. 2018 pokoušel telefonicky sjednat termín k projednání zprávy o daňové kontrole. Pokud zástupkyně žalobkyně při prvním telefonátu uvedla, že se musí nejprve podívat do diáře a odsunula dojednání termínu na další den, přičemž následně na příslušném telefonním čísle nebyla k zastížení a správce daně ani sama nekontaktovala, pak jde takovéto jednání k tíži žalobkyně a nikoli správce daně (na tom v podstatě nic nemění ani žalobčin popis těchto telefonátů). Jako účelový krok pak krajský soud hodnotí i skutečnost, že ačkoli zástupkyni žalobkyně vznikla dočasná pracovní neschopnost již v pondělí 12. 11. 2018, o této skutečnosti správce daně informovala až v pátek 16. 11. 2018, a to pouhých pár hodin před stanoveným termínem jednání. Zástupkyně žalobkyně je přitom advokátkou, a mohla tak využít možnosti substitučního zastoupení. To platí tím spíše s ohledem na formální povahu posuzovaného úkonu, kterým je pouhé projednání zprávy o daňové kontrole, tj. seznámení daňového subjektu s finálními závěry správce daně (neobstojí tudíž ani argumentace složitostí věci).
110. Žalobčina argumentace, dle níž měl správce daně na seznámení se s jejím vyjádřením pouze dva a půl pracovního dne, je přitom zavádějící. Skutečnost, že se správce daně pokusil sjednat termín projednání zprávy o daňové kontrole dne 6. 11. 2018, ještě neznamena, že již k tomuto dni musel zprávu o daňové kontrole finalizovat. Nic mu totiž nebránilo v tom, aby až do samotného projednání zprávy svoje závěry v návaznosti na žalobčinu argumentaci a důkazní návrhy revidoval. S ohledem na zásadu procesní ekonomie nespátňuje krajský soud nic závadného na tom, že se správce daně pokusil o sjednání vhodného termínu jednání co nejdříve. Na zpracování výsledné podoby zprávy o daňové kontrole pak měl čas až do termínu jejího projednání, přičemž v průběhu této doby (konkrétně 9. 11. 2018) obdržel i chybějící znalecký posudek. Není pak samozřejmě úkolem žalobkyně, aby správci daně určovala, jakou dobu se má jejím podáním zabývat. Žalobčin subjektivní dojem o nedostatečné době pro posouzení její argumentace a důkazních návrhů, nemůže sám o sobě založit nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole, potažmo rozhodnutí

žalovaného. Zpochybnění závěrů správce daně je pak otázkou samotné věcného posouzení.

111. Z uvedených důvodů krajský soud dospěl k závěru, že se správce daně v souvislosti s projednáním zprávy o daňové kontroly nedopustil žádného pochybení. Daňovou kontrolu tak v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu ukončil doručením zprávy o daňové kontrole do datové schránky žalobčiny zástupkyně dne 21. 11. 2018.

IV.B.3 K námitce stanovení nepřiměřeně krátkých lhůt pro vyjádření žalobkyně

112. Nedůvodné jsou též námitky, dle nichž správce daně žalobkyni neposkytl přiměřenou lhůtu pro vyjádření.

113. Dle § 88 odst. 2 daňového řádu platí, že „[s]právce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.“ Odstavec 3 téhož ustanovení pak dále stanoví, že „[n]a žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.“

114. Krajský soud v daném ohledu považuje za nutné předně odmítnout žalobčinu konstrukci, dle níž by snad postup správce daně, který žalobkyni stanovil lhůtu pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, představoval procesní pochybení způsobující nezákonnost jeho rozhodnutí. Jakkoli dikce posledně citovaného ustanovení skutečně počítá s tím, že iniciativa ke stanovení přiměřené lhůty přichází ze strany daňového subjektu, krajský soud s ohledem na zásadu procesní ekonomie vyjádřenou v § 7 daňového řádu, postup správce daně nepovažuje za jakkoli vadný. Klíčové je, aby správce daně šetřil právo daňového subjektu vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, neboť to je podstatné pro samotný výsledek daňového řízení. V nyní posuzovaném případě přitom správce daně této své povinnosti nepochybně dostál. Skutečnost, že správce daně „odňal“ žalobkyni právo o stanovení této lhůty požádat, je v této souvislosti zcela nevýznamná. Fakticky totiž žalobkyně tohoto práva využila tím, že požádala o prodloužení stanovené lhůty; v rámci této žádosti pak měla možnost uvést skutečnosti, jimiž požadovanou délku lhůty zdůvodňovala.

115. Ve shodě s žalovaným k tomu krajský soud dodává, že pokud by stanovení lhůty pro vyjádření dle § 88 odst. 3 daňového řádu bylo závislé výhradně na aktivitě daňového subjektu, vytvářel by takový výklad ve spojení s jeho neopominutelným právem vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění prakticky neomezený prostor pro účelové protahování řízení s cílem dosáhnout prekluze daňové povinnosti. Pouze pro úplnost k tomu krajský soud poznamenává, že § 88 odst. 2 daňového řádu, ve znění od 1. 1. 2021, již výslovně počítá s tím, že je to právě správce daně, kdo spolu s předložením výsledku kontrolního zjištění daňovému subjektu zároveň stanoví lhůtu pro vyjádření. Lze tedy usuzovat, že zákonodárce si byl nebezpečí plynoucího z žalobčina výkladu § 88 odst. 3 daňového řádu vědom a nově přijatou úpravou této situaci již explicitně zabránil.

116. Přestože pak původně stanovená lhůta k vyjádření v délce 20 dnů od doručení rozhodnutí o stanovení lhůty ze dne 10. 9. 2018 (tj. od 18. 9. 2018) byla s ohledem na rozsah výsledku kontrolního zjištění poměrně krátká, nelze přehlédnout, že ji správce

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

daně k žádosti žalobkyně ze dne 18. 9. 2018 prodloužil do 31. 10. 2018, tj. na výsledných 43 dnů. Pro posouzení zákonnosti postupu správce daně je totiž nezbytné vycházet z toho, jakou dobu žalobkyně reálně k podání vyjádření měla, neboť přestože původně stanovená lhůta 20 dnů se s ohledem na okolnosti případu jeví jako nepřiměřeně krátká, správce daně toto pochybení prodloužením lhůty na téměř jeden a půl měsíce zhojil. Z žalobní argumentace nikterak neplyne, jak konkrétně měla takto prodloužená délka stanovené lhůty zasáhnout do žalobčích procesních práv. Její obecně formulované tvrzení, dle něhož neměla možnost se k výsledkům kontrolního zjištění kvalifikovaně vyjádřit, v daném ohledu nemůže dostačovat. Z obsahu spisu se naopak podává a žalobkyně opakovaně uvádí, že její vyjádření bylo velice obsáhlé a zahrnovalo i řadu důkazních návrhů. Poukazuje-li žalobkyně na to, že sám správce daně byl dle jejího názoru v průběhu řízení po dobu deseti měsíců nečinný, pak krajský soud sice rozumí tomu, že žalobkyně tuto skutečnost vnímá ze subjektivního pohledu úkorně, avšak to nic nemění na tom, že sama měla na zpracování vyjádření k výsledku kontrolního zjištění dostatek času.

117. Obdobné závěry pak platí i ve vztahu k dalším údajně nepřiměřeně krátkým lhůtám, které správce daně žalobkyni v průběhu řízení stanovil. Není-li z žalobní argumentace patrné, jak konkrétně měly tyto lhůty zasáhnout do žalobčích práv (například jaká tvrzení a důkazní návrhy chtěla žalobkyně uplatnit, avšak v důsledku krátkých lhůt to již nestihla) a zároveň že nedošlo k nápravě v pozdějších fázích daňového řízení (tedy že nebylo žalobkyni jejich uplatnění umožněno ani dodatečně například v průběhu řízení odvolacího), pak stanovení relativně krátkých lhůt nemůže mít samo o sobě vliv na zákonnost daňového řízení a z něho vzešlých rozhodnutí.
118. Pokud jde o úřední záznam ze dne 22. 8. 2018, pak ten správce daně žalobkyni doručil dne 21. 9. 2018, tj. pouhé tři dny po začátku běhu lhůty pro vyjádření. Žalobkyně tedy měla na přípravu vyjádření dostatečně dlouhou dobu, byť si lze samozřejmě představit, že by pro ni bylo stanovení delší lhůty komfortnější.
119. Není pak ani patrné, v čem konkrétně spatřuje žalobkyně porušení svých práv tím, že jí správce daně přes žádost vznesenou v průběhu nahlížení do spisu dne 12. 7. 2018 nezaslal výpisy z jejích vlastních bankovních účtů. Správce daně k tomu na straně 98 zprávy o daňové kontrole přiléhavě uvedl, *„že se jedná o důkazní prostředek, který má v držení sám daňový subjekt a na jeho základě provádí v účetních knihách účetní zápisy o skutečnostech (pohybech peněžních prostředků), které tyto bankovní výpisy zobrazují.“* K témuž závěru pak pochopitelně dospěl i žalovaný v bodě [132] žalobou napadeného rozhodnutí.
120. K námitce porušení správní praxe při stanovování lhůt krajský soud uvádí, že posuzování správní praxe je otázkou skutkovou, která podléhá dokazování. Pokud žalobkyně své tvrzení v této souvislosti nikterak nedoložila, pak uvedené námitce nelze již z tohoto důvodu přisvědčit. Pouhá „důvodná pochybnost“ žalobkyně v daném ohledu postačovat nemůže. Nadto je ovšem třeba vzít v potaz i skutečnost, že posouzení přiměřenosti lhůty se vždy musí vázat ke konkrétním skutkovým okolnostem věci. Vytvoření určité správní praxe je tak v této souvislosti jen obtížně představitelné (být nikoli nemožné). Pokud správce daně skutečně stanovuje lhůty pro případná vyjádření daňového subjektu paušálně, pak se sice vystavuje riziku, že v konkrétním případě může žalovaný či správní soud shledat stanovenou lhůtu

nepřiměřeně krátkou, avšak jak plyne ze shora uvedeného, nemusí to ještě znamenat nezákonnost jeho rozhodnutí.

121. Žalobčin poukaz na pokyn Ministerstva financí č. D-348, o stanovení lhůt při správě daní, je pak zcela nepřipadný. Předně se nejedná o pramen práva, jímž by byl krajský soud při svém posuzování vázán, avšak ještě podstatnější je skutečnost, že nelze srovnávat lhůty stanovené tímto pokynem správci daně s lhůtami, které správce daně stanovuje daňovým subjektům. Správce daně je v průběhu daňového řízení oproti daňovým subjektům ve zcela jiném postavení, a to jak z pohledu právního, tak i materiálního. Zvláště v oblasti podvodů na DPH správce daně fakticky nekontroluje pouze jeden daňový subjekt, nýbrž obvykle celý řetězec daňových subjektů. Na rozdíl od nich pak přinejmenším zpočátku nedisponuje dostatečným množstvím informací o posuzovaných transakcích, které musí postupným shromažďováním podkladů rozkrývat. Naproti tomu daňový subjekt v rámci daňové kontroly odpovídá v podstatě pouze „sám za sebe“, neboť je to on, kdo má (nebo by alespoň měl mít) k prokázání svých tvrzení příslušné důkazní prostředky k dispozici.
122. Jakkoli žalobkyně v souvislosti s námitkou stanovení nepřiměřeně krátkých lhůt namítla též nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole, jakož i nedostatečné zjištění skutkový stav věci, tyto své námitky v daném ohledu již nikterak nerozvedla. S ohledem na shora uvedené přitom není zřejmé, jak by samotné stanovení (byť i nepřiměřeně krátké) lhůty mohlo právě tyto vady rozhodnutí správce daně způsobit.

IV.B.4 K námitce přílišné délky řízení

123. Nedůvodná je též námitka porušení zásady, dle níž správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.
124. Jak ve vztahu k daňové kontrole konstatoval Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2012-47, „zákon maximální délku jejího provádění nestanoví; odvíjí se tedy případ od případu a závisí na mnoha subjektivních i objektivních okolnostech (součinnost daňového subjektu, rozsah přezkumu, apod.). Správce daně však musí v každém případě postupovat v souladu se zásadou hospodárnosti, tj. účelně a tak, aby provádění daňové kontroly skončil v přiměřené lhůtě a nezatěžoval jí daňový subjekt nad únosnou míru. Maximální délku daňové kontroly lze určit jen nepřímou, a to s ohledem na obecnou prekluzivní lhůtu, po jejímž uplynutí již nelze daň vyměřit nebo doměřit (§ 47 daňového řádu); v této lhůtě musí dojít k pravomocnému doměření daně (viz usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161), logicky tedy musí být v této lhůtě ukončena i daňová kontrola.“
125. V posuzované věci správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 11. 12. 2015 a ukončil ji doručením zprávy o daňové kontrole do datové schránky žalobčiny zástupkyně dne 21. 11. 2018. Krajský soud neshledal, že by přitom správce daně s ohledem na rozsah a složitost daňové kontroly postupoval v nynějším případě liknavě či neúčelně. Ostatně ani žalobkyně v tomto ohledu nic konkrétního neuvádí, neboť opakovaně poukazuje pouze na skutečnost, že od jejího vyjádření ze dne 10. 8. 2017 zůstal správce daně nečinný.
126. Nadto uvedené tvrzení zcela neodpovídá obsahu spisu, z něhož je naopak patrné, že správce daně i v období tvrzené nečinnosti nadále shromažďoval podklady rozhodnutí, o čemž svědčí ve spisu založená výzva k poskytnutí údajů ze dne 14. 11.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

2017, úřední záznam ze dne 30. 11. 2017, výzva k poskytnutí důkazních prostředků ze dne 22. 12. 2017 a úřední záznam ze dne 18. 5. 2018. Následná výzva k prokázání skutečností ze dne 25. 5. 2018 adresovaná žalobkyni pak na tyto úkony navazuje. S ohledem na rozsah této výzvy čítající 58 stran pak lze určité prostoje mezi jednotlivými úkony v řízení tolerovat. Z ničeho nevyplývá a žalobkyně ani konkrétněji neuvádí, proč by uvedené kroky správce daně mely být jen formální a neúčelné.

127. Žalobčin poukaz na metodickou pomůcku Generálního finančního ředitelství k procesním aspektům daňové kontroly je nepřipadný již proto, že obsahuje toliko doporučení maximální délky daňové kontroly v rozsahu dvou let. Na straně 39 této metodické pomůcky ostatně Generální finanční ředitelství výslovně uvádí, že s ohledem na dikci § 148 daňového řádu upravující lhůtu pro stanovení daně není zapotřebí k této otázce vydávat interní pokyn. V podstatě z téhož důvodu je mimoběžný i žalobčin odkaz na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 146/01, který se nadto týkal ochrany proti nečinnosti někdejšího finančního ředitelství a nikoli zákonnosti jeho rozhodnutí.

IV.B.5 K námitce nevypořádání neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí a nezákonně provedených výsledků svědků

128. Nedůvodná je též námitka údajně nedostatečného vypořádání neprovedení navrhovaných výsledků svědků.
129. Pokud jde o výslech svědků P.N. a J.S., pak ty v rámci odvolacího řízení na pokyn žalovaného správce daně provedl, čímž zhojil své předchozí pochybení. Žalobkyně opakovaně namítá, že tyto výsledky nezákonně provedly stejné úřední osoby, které se podílely na řízení v prvním stupni. K tomu odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem čj. 15Af 8/2014-62, dle něhož je takový postup v obecné rovině nepřipustný, avšak neuvádí, jak konkrétně v této souvislosti došlo k porušení jejich práv. Zcela pak žalobkyně ignoruje, že žalovaný se touto otázkou zabýval v bodech [139] až [143] svého rozhodnutí, kde mimo jiné přiléhavě citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 172/2017-59. S hodnocením žalovaného se krajský soud zcela ztotožnil a postačí na tuto část jeho rozhodnutí pro stručnost pouze odkázat. Pro opakované provedení výsledků uvedených svědků nebyl žádný důvod.
130. Ve shodě s žalovaným pak krajský soud dospěl k závěru, že v průběhu odvolacího řízení nedošlo k žádné změně právní kvalifikace, jak žalobkyně sugeruje. Ta navíc v žalobě nepochopitelně uvádí, že se ona „změna právní kvalifikace“ měla týkat reklamního plnění, ačkoli žalovaný v rozhodnutí ze dne 4. 10. 2019 v daném ohledu hovoří o neprokázání rozsahu tzv. facility služeb. Tento závěr přitom pro žalobkyni skutečně nemohl být nový, neboť k němu dospěl již správce daně, který v rámci shrnutí skutkových zjištění na straně 53 zprávy o daňové kontrole výslovně uvedl, že „[d]aňový subjekt zcela obecně ve smlouvách o dílo vymezil předmět díla a nedoložil ani po výzvách správce daně četnost a rozsah konkrétních prací.“ Žalovaný pouze korigoval právní názor správce daně v tom, že jeho úvahy stran účasti žalobkyně na daňovém podvodu již byly ve vztahu k facility službám nadbytečné, resp. předčasné. To však nic nemění na tom, že v souvislosti s těmito službami žalobkyně přes výzvu neunesla důkazní břemeno již v řízení před správcem daně, přičemž ke změně nedošlo ani

v řízení odvolacím (viz dále část IV.C tohoto rozsudku). Prostor pro unesení tohoto břemene tak měla žalobkyně v podstatě po celou dobu daňového řízení.

131. Uvádí-li pak žalobkyně, že stran údajné změny právní kvalifikace navrhla provést výslech řady svědků (viz strana 30 a 31 žaloby), pak nelze přehlédnout, že tak učinila v souvislosti s prokázáním uskutečnění reklamního plnění, nikoli tzv. facility služeb. To plyne nejen z textu samotné žaloby, ale též z obsahu žalobčina podání ze dne 17. 11. 2019. Žalovaný proto zcela přiléhavě v bodě [231] svého rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k facility službám, nicméně „[c]o se týká reklamních služeb, jak prvostupňový správce daně, tak odvolací orgán shodně dospěly k závěru, že byly hmotněprávní podmínky nároku na odpočet splněny“. Pokud tedy žalovaný odmítl provést důkazní prostředky směřující k otázce, která byla mezi účastníky řízení nesporná (uskutečnění a rozsah reklamního plnění), pak je žalobní námitka, dle níž daňové orgány žalobkyni neumožnily unést v této souvislosti důkazní břemeno zcela nesmyslná. Z téhož důvodu pak není důvodná ani námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, neboť důvod neprovedení navrhaných svědeckých výpovědí je zcela zřejmý.

IV.B.6 K námitce nedostatečného vypořádání dalších důkazů

132. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce nevypořádání dalších důkazních prostředků.
133. Žalobní argumentace v této souvislosti opětovně vychází z žalobčina přesvědčení, že správce daně postupoval v závěrečné fázi daňové kontroly nesprávně. Jak však již krajský soud shora vyložil, s touto námitkou se neztotožnil. Nelze pak shledávat nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně (potažmo žalovaného) pouze na základě žalobčina subjektivního přesvědčení, že měl na posouzení věci málo času. Klíčový je v daném ohledu pouze samotný obsah správního rozhodnutí.
134. Přestože žalobkyně v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění označila řadu důkazů, v souvislosti s jejich údajně nedostatečným vypořádáním uvedla podrobnější argumentaci pouze ve vztahu ke znaleckým posudkům znaleckého ústavu PROSCON. Krajský soud proto ve vztahu ke zbylým důkazům žalobkyně obsaženým ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění pouze pro úplnost v obecné rovině poznamenává, že se jimi správce daně zabýval v rámci vypořádání žalobčina vyjádření velmi podrobně a jeho závěry jsou zcela přezkoumatelné.
135. Správce daně ve vztahu ke znaleckému posudku znaleckého ústavu PROSCON ze dne 17. 9. 2018 opakovaně poukázal na skutečnost, „že téměř měsíc před vyhotovením posudku znal daňový subjekt jeho výsledek, jak vyplývá z částečné odpovědi na tuto výzvu. Tato okolnost vyvolala u správce daně pochybnosti o věrohodnosti tohoto důkazního prostředku. Do data odeslání výsledku kontrolního zjištění nebyl znalecký posudek správcem daně doručen.“ Správce daně tak znalecký posudek ze dne 17. 9. 2018 vyhodnotil jako nevěrohodný, avšak tímto své hodnocení neuzavírá, jak by mohlo z žalobčiny argumentace plynout. Žalobkyně totiž zcela přehlíží podrobné a požadavkům přezkoumatelnosti zcela odpovídající hodnocení tohoto znaleckého posudku obsažené na stranách 105 až 114 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně mimo jiné pečlivě srovnává, jaké podklady žalobkyně doložila v průběhu daňového řízení a jaké předložila znaleckému ústavu. Žalovaný pak ve shodě se správcem daně v bodech [110], [148] a [190] svého rozhodnutí uvedl, že není zřejmé, z jakých podkladů znalec

vycházel, přičemž znalec pravdivost a správnost žalobkyní předložených podkladů ani nekontroloval.

136. K posudku znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018 pak správce daně na straně 123 uvedl, že „nerozporuje vyjádření daňového subjektu ani závěr znaleckého posudku, že v oblasti reklamy nelze stanovit cenu obvyklou a o stanovení ceny obvyklé se v předmětném daňovém řízení ani nejednalo. Správce daně ve výsledku kontrolního zjištění cenou obvyklou nikdy neargumentoval, nestanovoval ji ani neurčoval, je tudíž nadbytečné dokládat znaleckým posudkem, že v případě reklamních plnění poskytovaných obchodní společností PAVI s.r.o. cenu obvyklou stanovit nelze.“ Žalovaný pak tomuto závěru přisvědčil v bodech [73], [179] a [180] svého rozhodnutí. Dle žalovaného pak posudek navíc ani neprokazuje tvrzení žalobkyně, dle něhož oblast reklamy je specifickou oblastí trhu, kde nelze stanovit obvyklé ceny za reklamu. Krajský soud přitom na uvedené úvaze neshledal nic nepřezkoumatelného, neboť je z ní zcela zřejmé, že daňové orgány znalecký posudek jako takový nepovažovaly za relevantní pro posouzení věci.
137. Tyto závěry daňových orgánů tedy nejsou nepřezkoumatelné a krajský soud je nepovažuje ani za „zcela neadekvátní, neinformované, nekonkrétní a čistě účelové“, jak namítla žalobkyně. Znalecký posudek je jen jedním z možných důkazních prostředků a nepředstavuje jakousi „zjevenou pravdu“, kterou správní orgán či soud nemohou zpochybnit. V rámci volného hodnocení důkazů je naopak nezbytné ke znaleckým posudkům přistupovat kriticky a hodnotit zejména jejich přesvědčivost či relevanci pro posuzovanou věc. Krajský soud nezpochybňuje právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádření v žalobkyní citovaném rozsudku čj. 7 Afs 86/2013-21, dle něhož „[k] hodnocení znaleckých posudků je proto třeba vždy přistupovat uvážlivě a v případě pochybností je třeba tyto vždy vyvrátit či potvrdit výpovědí znalce (§ 95 odst. 4 daňového řádu)“. Je však třeba vzít v potaz i povahu těchto pochybností v nynějším případě. Správce daně, ani žalovaný totiž nezpochybňují samotné závěry znaleckého ústavu. V případě posudku ze dne 17. 9. 2018 správce daně velmi podrobně zpochybňuje podklady, které žalobkyně znaleckému ústavu poskytla (ačkoli je nepředložila správci daně) a zároveň vycházel z toho, že znalecký ústav jejich správnost a pravdivost neověřoval. Ve vztahu k posudku ze dne 31. 10. 2018 pak daňové orgány dospěly k závěru, že odpovídá na otázku, která není pro posouzení věci relevantní. V obou případech by tak byl výslech znalce či zadání zpracování revizního posudku zcela zbytečný. Pochybnosti daňových orgánů stran žalobkyní předložených posudků totiž nejsou takového charakteru, aby vyžadovaly další znalecké hodnocení.
138. Odmítají-li daňové orgány relevanci otázky cen obvyklých, a to jak ve vztahu k reklamnímu plnění, tak také facility službám, pak je zcela pochopitelné, že týmž způsobem žalovaný zdůvodnil i nezadání vypracování vlastních znaleckých posudků, které by tuto otázku měly zodpovědět [viz body [212] a [213] žalobou napadeného rozhodnutí]. V žádném případě to však s ohledem na shora uvedené neznamena, že by byl závěr žalobkyní přeložených znaleckých posudků vázán.
139. Samotným věcným hodnocením uvedených znaleckých posudků se krajský soud zabývá dále v částech IV.C a IV.D tohoto rozsudku.

IV.B.7 Ke zbylým námitkám procesní povahy

140. Lichá je též námitka, dle níž správce daně neuvedl, z jakých důkazních prostředků vycházel.
141. Žalobkyně v této souvislosti poukazuje na odstavce nadepsané jako „Závěr hodnocení“ na stranách 26 a 71 zprávy o daňové kontrole, které však zcela vytrhává z kontextu. Jedná se o pouhá závěrečná shrnutí, nikoli o celé hodnocení důkazních prostředků. Správce daně v rámci rozsáhlé zprávy o daňové kontrole přehledně popisuje předložené důkazní prostředky tak, jak je žalobkyně postupně předkládala, resp. navrhovala a připojuje k nim na příslušných místech též svoje hodnocení. Žalobkyně ponechala uvedenou námitku v podstatě pouze ve zcela obecné rovině, pročez i krajský soud k ní pouze obecně uvádí, že vytýkané pochybení správce daně v podobě nepřezkoumatelnosti v daném ohledu neshledal.
142. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, dle níž nedošlo k prodloužení tříleté prekluzivní lhůty dle § 148 daňového řádu. Žalobkyně totiž tuto svou námitku odvíjí od údajných pochybení správce daně, kterých se však dle názoru krajského soudu – jak plyne ze shora uvedeného – nedopustil. Z ničeho tak neplyne, že by snad správce daně daňovou kontrolu ukončil pouze formálně, jak se žalobkyně domnívá. Z týchž důvodů pak krajský soud neposoudil jako důvodnou ani námitku celkové intenzity pochybení správce daně způsobující nezákonnost jeho rozhodnutí. Pokud se správce daně nedopustil ani dílčích procesních pochybení, které mu žalobkyně vytýká, nemohlo pak samozřejmě dojít k jejich spolupůsobení.

IV.C K námitkám týkajícím se tzv. facility služeb od společnosti PAVI

143. Krajský soud se dále zabýval námitkami souvisejícími s přijetím tzv. facility služeb od společnosti PAVI. Jak přitom plyne z žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný v návaznosti na závěry správce daně žalobkyni v této souvislosti vytýká toliko neprokázání rozsahu a četnosti uvedených služeb. Taktéž krajský soud proto hodnotil důvodnost žalobčích námitek pouze v tomto rozsahu, neboť otázka zapojení do podvodu na DPH postrádá v daném ohledu relevanci.
144. Žalovaný zcela správně s odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že zkoumání účasti daňového subjektu na podvodu na DPH následuje až poté, co daňový subjekt prokáže splnění veškerých hmotněprávních podmínek dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). K tomu lze poukázat například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 252/2016-35, dle něhož *„aby bylo možno uvažovat o odepření nároku na odpočet DPH, musí tento nárok nejprve vzniknout, musí se tedy uskutečnit zdanitelné plnění, které si může plátce od jím odváděné DPH odečíst. Otázkou zneužívajícího či podvodného jednání (v terminologii žalovaného ‚daňovými podvody‘) je pak na místě zabývat se až tehdy, pokud je spolehlivě prokázáno, že ke zdanitelnému plnění, ze kterého si plátce nárokuje odpočet DPH, skutečně došlo. Pokud totiž není jisté, zda plátce vůbec nějaké zdanitelné plnění přijal, nelze posuzovat, zda toto (možná neexistující) plnění představuje zneužití práva či podvod.“*
145. Žalobkyně v rámci žaloby vyjádřila přesvědčení, že četnost a rozsah konkrétních prací vykonaných společností PAVI dostatečně doložila znaleckým posudkem znaleckého

ústavu PROSCON ze dne 17. 9. 2018 a výpovědi svědka P.N.. S tímto závěrem se krajský soud neztotožnil.

146. Žalovaný své závěry v této otázce zevrubně a přehledným způsobem vyložil v bodech [105] až [125] svého rozhodnutí, přičemž krajský soud jim v podstatě nemá co vytknout a pro stručnost na ně v podrobnostech odkazuje. Samotné smlouvy o dílo faktický rozsah provedených prací nikterak nevymezují a nedokládají. Prakticky mizivou výpovědní hodnotu pak mají též fotografie a další žalobkyní předložené podklady (závěrečné zprávy a zápisy o předání pracoviště), které jsou značně nekonkrétní. Žalobkyně ostatně hodnocení těchto důkazních prostředků v podstatě nijak nezpochybňuje. Jedinou podrobnější argumentaci totiž uplatnila pouze vůči hodnocení znaleckého posudku znaleckého ústavu PROSCON ze dne 17. 9. 2018 a výpovědi svědka P.N. a částečně i svědka J.S..
147. Svědek P.N., zaměstnanec společnosti GREEN WAY FACILITY, při výpovědi ze dne 23. 7. 2019 potvrdil, že se v období od 1. 3. 2012 do 30. 9. 2015 účastnil provádění prací spočívající ve správě a údržbě areálů pro žalobkyni. Dále mimo jiné uvedl, že vyhotovil závěrečné zprávy o realizaci díla a zápisy o předání a převzetí díla, resp. pracoviště, a tyto zápisy podepsal. Dále uvedl, že rozsah a četnost prací se řídily smlouvou o dílo, při samotném průběhu prací svědek žádné dokumenty nevyhotovoval a vše, co si ve vztahu k provedení prací pamatuje, je uvedeno v závěrečných zprávách. Svědek pak neuvedl nic bližšího ani k osobám brigádníků, nad nimiž měl po dobu výkonu prací dohlížet a které sám pro výkon prací zajišťoval. Výpověď svědka P.N. tak k otázce rozsahu a četnosti provedených prací nic nepřinesla, neboť svědek se v podstatě pouze odvolává na jím vyhotovené dokumenty, které jsou však v daném ohledu zcela nedostatečné.
148. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že odpovědi svědka, dle nichž se jednak řídil smlouvou o dílo a jednak mu konkrétní pokyny dával pan P.Š., skutečně nejsou v rozporu. To však na shora uvedeném posouzení věci nic nemění. Je pak také lhostejno, že skutečnost, že svědek nevyhotovoval žádnou evidenci provedených prací, není důkazem jejich neuskutečnění. Důkazní břemeno stran uskutečnění přijatého plnění v deklarovaném rozsahu tíží žalobkyni, přičemž k unesení tohoto břemene rozhodně nepostačí pouhá skutečnost, že výpověď svědka uskutečnění prací nevylučuje. Z výpovědi svědka pak sice neplyne nezbytně závěr, že kontroly prací v jednotlivých areálech neprobíhaly, avšak zároveň svědecká výpověď neprokazuje ani opak.
149. Je samozřejmé, že po svědkovi nelze požadovat, aby si pamatoval do detailu každý okamžik událostí starých několik let, jak žalobkyně namítá. Určitá zkreslení a neúplnost totiž plynou z podstaty věci svědecké výpovědi coby důkazního prostředku. Pokud žalobkyně takovýto důkazní návrh v řízení vznesla, pak samozřejmě nese i riziko toho, že k prokázání jejího tvrzení nebude dostačovat. Je jen na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky si k případnému prokázání oprávněnosti daňového odpočtu ponechá.
150. Z protokolu o výslechu svědka ze dne 23. 7. 2019 není nikterak patrné, že by se oprávněné úřední osoby provádějící výslech pokoušely svědka negativně ovlivnit, resp. jej dotlačit k tomu, aby uznal, že na skladovací hale v Komárově nejsou žádné žlaby. Není samo o sobě nic nestandardního na tom, že svědkovi předložily fotografii z místa údajně prováděných prací a položily mu otázku, zda bylo čištění žlabů prováděno i

v případě přístavby, jak je uvedeno v protokolu. Pokud měla žalobčina zástupkyně dojem, že tento postup z nějakého důvodu nebyl správný, mohla takovou námitku uplatnit přímo v průběhu výsledku, což však neučinila.

151. Ve vztahu k rozsahu a četnosti provedených prací pak nic konkrétního nepřinesla ani výpověď svědka J.S. ze dne 31. 7. 2019, přičemž sama žalobkyně uvádí, že tento výsledek navrhovala za účelem osvětlení okolností týkajících se ceny prací a navázání smluvního vztahu se společností PAVI. Nicméně není pochybením žalovaného, pokud výpověď uvedeného svědka hodnotil též v souvislosti s facility službami, neboť svědek odpovídal i na otázky, které se k nim vztahovaly.
152. Důkazem skutečného rozsahu a četnosti provedených prací pak není ani posudek znaleckého ústavu PROSCON ze dne 17. 9. 2018, a to z následujících důvodů. Předně nelze přehlédnout, že předmětem znaleckého zkoumání bylo posouzení cen facility služeb vůči cenám na trhu obvyklým, přičemž znalecký ústav pro účely tohoto posudku vycházel zcela z podkladů poskytnutých žalobkyní. Dle bodu 1.2.1 posudku přitom „[n]ebylo provedeno žádné šetření pravosti a správnosti podkladů předaných zadavatelem.“ Jinými slovy znalecký ústav samotnou otázku rozsahu a četnosti provedených prací nikterak nezkoumal a zcela se spolehl na údaje, které mu žalobkyně poskytla. Tato otázka ostatně ani s ohledem na charakter posuzovaných prací (tj. správa a údržba žalobčiniých areálů) není natolik odborná, aby vůbec zpracování znaleckého posudku vyžadovala. Pokud žalobkyně skutečně měla dostatečné doklady prokazující rozsah a četnost provedených prací, pak jí nic nebránilo předložit je k posouzení správci daně. Ani krajskému soudu přitom není zřejmé, jaké podklady vlastně žalobkyně znaleckému ústavu předložila, neboť nad rámec listin obsažených ve správním spisu znalecký ústav v přehledu žalobkyní poskytnutých dokumentů uvedl pouze neurčitou položku „Přehled dodaných facility služeb“. Má-li se snad jednat o přílohu č. 2 znaleckého posudku, pak není zřejmé, jak tento přehled údajně provedených prací vůbec vznikl (kdo a kdy jej vytvořil, z jakých podkladů čerpal apod.).
153. Krajský soud proto v souladu se správcem daně i žalovaným uzavírá, že žalobkyně rozsah a četnost deklarovaných facility služeb neprokázala. Za této situace není již zapotřebí zabývat se podrobněji žalobčinou argumentací týkající se cen těchto služeb, potažmo případných nestandardností uzavřených smluv o dílo. Tyto otázky jsou totiž významné primárně při posuzování účasti žalobkyně na daňovém podvodu v souvislosti s facility službami, což je však s ohledem na nesplnění hmotněprávních podmínek dle § 72 a 73 zákona o DPH již nadbytečné. Stejně tak není třeba se dále zabývat námitkami týkajícími se samotné existence daňového podvodu v souvislosti s facility službami a žalobčina vědomého zapojení do něj.

IV.D K námitkám týkajícím se reklamního plnění od společnosti PAVI

154. Krajský soud se dále zabýval námitkami týkajícími se reklamního plnění od společnosti PAVI. Daňové orgány v této souvislosti nezpochybňují naplnění hmotněprávních podmínek dle § 72 a 73 zákona o DPH, avšak neuznaly žalobčin nárok na daňový odpočet z důvodu jejího zapojení do daňového podvodu. Těmto námitkám krajský soud částečně přisvědčil.

IV.D.1 Obecná judikatorní východiska

155. 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.
156. 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.“
157. 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).“
158. 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“.

159. Poukázat pak lze dále na shora citovaný rozsudek čj. 5 Afs 60/2017-60, 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 bezmezne 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 ‚bezpečnost‘ 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 ‚bezpečnosti‘ předvídat a prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. To je nemyšlitelné. 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 výhodou). V takovém případě lze na míru bezpečnosti 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.“

160. Jinými slovy lze shrnout, že je primárně na správci daně, aby dostatečně prokázal jednak samotnou existenci daňového podvodu a jednak existenci objektivních skutečností, na jejichž základě lze uzavřít, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu věděl nebo měl vědět. 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 účastí na daňovém podvodu zabránil.

IV.D.2 K námitce neprokázání existence podvodu na DPH

161. Námitka týkající se údajného neprokázání existence podvodu na DPH není důvodná.
162. V této souvislosti krajský soud předně poznamenává, že žalobčina argumentace zpochybňující existenci daňového podvodu se týká zejména facility služeb poskytovaných subdodavatelem GREEN WAY FACILITY, nikoli podvodného řetězce realizujícího reklamní plnění (viz strany 51 až 55 žaloby). Existenci podvodu na DPH v případě facility služeb však s ohledem na shora uvedené není zapotřebí dále zkoumat. Již z tohoto důvodu nemůže být důvodná ani námitka, dle které je zpráva o daňové kontrole v této souvislosti nepřezkoumatelná.
163. Na rozdíl od facility služeb, daňové orgány uskutečnění reklamního plnění v deklarované podobě nezpochybňují; dospěly však k závěru, že toto plnění bylo zapojeno do podvodného řetězce. Správce daně se okolnostmi svědčícími o existenci podvodu na DPH ve spojení s reklamními službami poskytnutými společností PAVI, resp. subdodavatelem S&T SPONZORING, obsáhle zabýval na stranách 71 až 86 zprávy o daňové kontrole. Žalovaný pak tuto otázku hodnotil na stranách 21 až 24 svého rozhodnutí. Ani na těchto úvahách daňových orgánů krajský soud neshledal cokoli nepřezkoumatelného.
164. Krajský soud k tomu podotýká, skutkově prakticky totožnou věcí se již zabýval v rozsudku ze dne 6. 9. 2019, čj. 50 Af 5/2018-86; jednalo se o řetězec týkající se společností (vyjma konečného odběratele reklamních služeb) a plnění stejného druhu. Již v tehdejší věci se krajský soud ztotožnil s posouzením otázky existence daňového podvodu a daňovým orgánům zcela přisvědčil. S ohledem na takřka totožný skutkový základ věci v nynějším případě nemá krajský soud důvod se od tehdejšího posouzení jakkoli odchýlovat a pro stručnost především odkazuje na shora uvedené části správních rozhodnutí.
165. V této souvislosti lze poukázat zejména 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. V nynějším případě pak správce daně u této společnosti identifikoval chybějící daň, kterou se mu podařilo vymoci až exekučně. Společnost S&T SPONZORING v rámci posuzovaného řetězce působila v pozici tzv. chybějícího obchodníka (missing trader). Žalobkyně v podstatě žádné z těchto zjištění správce daně relevantním způsobem nezpochybnila; ani krajský soud tudíž nemá důvod z nich nevycházet.

166. Námitka, dle níž správce daně nemůže používat určitá skutková zjištění týkající se subdodavatelů společnosti PAVI pro „dokreslení obrazu“, je zcela lichá, neboť je naopak povinností správce daně při posuzování tzv. karuselového podvodu rozkrýt a popsat podvodný řetězec a v něm uskutečněné transakce. Z povahy věci se tak nemůže soustředit pouze na plnění uskutečněná přímo mezi žalobkyní a jejím bezprostředním dodavatelem. Z formulace této námitky je nadto patrné, že žalobkyně v daném ohledu spíše směřuje ke zpochybnění existence objektivních okolností svědčících o jejím vědomém zapojení do podvodu a nikoli existence podvodu samotného.

IV.D.3 K námitce nenaplnění tzv. vědomostního testu

167. Krajský soud naopak přisvědčil námitce nenaplnění tzv. vědomostního testu, tj. zda zjištěné objektivní okolnosti případu odůvodňují závěr, že žalobkyně věděla či měla vědět, že se uvedeného daňového podvodu účastnila.
168. Správce daně a žalovaný se otázkou existence objektivních okolností prokazujících, že žalobkyně o účasti na daňovém podvodu věděla nebo vědět mohla, obsáhle zabývali na stranách 86 až 95 zprávy o daňové kontrole a na stranách 24 až 34 žalobou napadeného rozhodnutí, z nichž je patrné, že za klíčové považovali následující okolnosti:
- a) **Výběr dodavatelů.** Žalobkyně přes svou dlouholetou podnikatelskou historii, podepsala smlouvy o reklamě se společností PAVI, kterou jí sice doporučil její obchodní partner ASTON – služby v ekologii, jež však zastupoval taktéž J.S. (nejednalo se tak o doporučení nezávislé třetí osoby). Žalobkyně si nemohla ověřit, zda jí společnost PAVI poskytne reklamu v požadovaném rozsahu, kvalitě, termínu apod. Dle žalovaného by pro ekonomický přínos reklamy nejvhodnější volbou z hlediska oslovení potenciálního odběratele byl fotbalový klub SK Dynamo České Budějovice, který hrál v sezoně 2012/2013 první ligu, tedy vyšší soutěž než FC MAS Tábořsko. I cena reklamy by pro žalobkyni byla příznivější. Pokud žalobkyně v pozdějších vyjádřeních deklarovala, že chtěla být prezentován právě a pouze prostřednictvím fotbalového klubu FC MAS Tábořsko, a to za nepřiměřenou cenu, potom uzavření smlouvy o reklamě s obchodní společností PAVI nemělo prvotně ekonomické opodstatnění. Uvádí-li žalobkyně, že chtěla podporovat sportovní činnost, pak by se nejednalo o přijaté zdanitelné plnění pro účely odpočtu DPH. Žalobkyně tudíž nebyla dostatečně obezřetná při výběru dodavatele reklamních služeb, neboť uzavřela smlouvu s novým obchodním partnerem, který neměl žádné zkušenosti s poskytováním reklamy, a to na nemalou částku.
 - b) **Průběh obchodních transakcí.** Ohledně realizace reklamy žalobkyně dle svědka J.S. jednala přímo s K.Ch. jako zástupcem společnosti S&T SPONZORING, ačkoli jí muselo být známo, že je zároveň člen vedení fotbalového klubu FC MAS Tábořsko, přičemž smlouvu o reklamě uzavřela se společností PAVI. Žalobkyně tedy věděla, že reklamní služby neposkytuje společnost, se kterou podepsala smlouvu o reklamě. Přestože žalobkyně uvádí, že chtěla být prezentována v regionu své provozovny, resp. konkrétně prostřednictvím fotbalového klubu FC MAS Tábořsko, nejednala jako správný hospodář, neboť v opačném případě by musel zjistit, že cena reklamy v daném místě a čase několikanásobně převyšovala jiné

cenové nabídky sportovních klubů či agentur. Nestandardní je též ukončení spolupráce žalobkyně z důvodu doručení výzvy správce daně.

- c) **Smlouvy o reklamě.** Smlouvy o reklamě uzavřené mezi žalobkyní a společností PAVI jsou dvoustránkové dokumenty neobsahující jména osob, které měly obě smluvní strany zastupovat a dokument podepsat, a neobsahují také zásadní údaj o tom, kdo má komu co plnit, platební údaje, konkretizaci plnění, údaje o dokumentech svědčících o uskutečnění sjednaného plnění a sankce za neplnění závazků vyplývajících z této smlouvy. Nejedná se tak o standardní smlouvy o reklamě, přestože hodnota plnění měla pro rok 2012 a 2013 přesáhnout 3,2 mil. Kč a pro roky 2014 a 2015 1,6 mil. Kč. Rozsah plnění ve smlouvách reklamě, které odvolatel uzavřel se společností PAVI, je uveden nekonkrétně, pouze výčtem položek jako „reklama společnosti na finálovém utkání dorostu“ nebo „reklama společnosti na turnajích mládežnických kategorií“. Žalovaný proto dospěl k závěru, že žalobkyně neměla dostatečně smluvně ošetřenou dokumentaci se společností PAVI, v čemž spatřuje jednu z objektivních okolností prokazujících, že věděla či alespoň vědět mohla o zatížení předmětných transakcí daňovým podvodem.
- d) **Cena reklamy.** Žalobkyně přijala cenu reklamních plnění pro rok 2012 a 2013 přesáhnout 3,2 mil. Kč a pro roky 2014 a 2015 1,6 mil. Kč, aniž by ověřovala, jakým způsobem se výše ceny za reklamní služby odvíjí od jejich reálného provedení a zda je možnost obstarání stejných reklamních služeb u jiných poskytovatelů a za jakou cenu. Způsob stanovení ceny žalobkyně, ani společnost PAVI nedoložily. Žalovaný poukázal na významné navýšení ceny reklamního plnění poskytovaného společností S&T SPONZORING oproti ceně, kterou žalobkyni účtovala společnost PAVI. Položkou, která umožňovala výrazné navýšení ceny reklamních plnění u společnosti PAVI, aniž společnosti vznikla odpovídající daňová povinnost, byla přijatá plnění za správu a údržbu sportovních areálů sjednaná s obchodní společností GREEN WAY FACILITY. Žalobkyně se nezajímala o cenu, za kterou reklamní plnění získávaly od společnosti PAVI jiné subjekty, přestože se s nimi na fotbalových utkáních setkávala.

Jednotlivá plnění pak jsou ve smlouvách o reklamě a v jednotlivých fakturách specifikována pouze obecně. Z tohoto obecného vymezení pak vychází i znalecký posudek znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018, který se nadto týká otázky stanovení cen obvyklých, které však pro posouzení věci nejsou rozhodné. K prokázání přiměřenosti ceny pak nepostačuje ani žalobkyní předložená smlouva o zajištění reklamních a propagačních služeb uzavřená dne 15. 3. 2018 mezi Statutárním městem České Budějovice a SK Dynamo České Budějovice.

Přemrštěnost cen, za niž žalobkyně reklamu od společnosti PAVI pořizovala, dále správce daně a žalovaný detailně dokládají srovnáním s cenami poskytovanými jinými fotbalovými kluby (zejména SK Dynamo České Budějovice, ale dále též FC Vysočina Jihlava, SC Znojmo, FC Baník Ostrava, AC Sparta Praha, FK Teplice, Bohemians Praha 1905, FK VIKTORIA ŽIŽKOV, 1. FK PŘÍBRAM a FC Viktoria Plzeň), jakož i tím, že jiní odběratelé reklamy od společnosti PAVI (KOVOSVIT MAS, TERCIE TÁBOR a DŘEVOTVAR – REMESLA a STAVBY) platili za toto plnění částky v řádu desítek či stovek tisíc korun.

Žalobkyně si ceny nabízené jinými fotbalovými kluby mohla snadno zjistit. Sjednáním přemrštěné ceny se žalobkyně zachovala v porovnání s jinými podnikatelskými subjekty nestandardně a v rozporu s chováním řádného hospodáře.

- e) **Adekvátnost přínosu reklamy.** Žalovaný vyhodnotil čestné prohlášení J.J., který se na jednom z fotbalových utkání na Tábořsku setkal s jednatelem žalobkyně a navázal s ním obchodní spolupráci, jako nedostatečný doklad ekonomického přínosu reklamy, neboť z tohoto prohlášení není souvislost s reklamou jakkoli zřejmá. Nadto možnost setkávat se s ostatními příjemci reklamy prostřednictvím určitého klubu a navazovat s nimi obchodní kontakty nevylučuje, že reklama, na jejímž základě byla tato setkání umožněna, může být zasažena podvodem na DPH. Stejný přínos by měla, jak reklama sjednaná za nepřiměřené ceny s okruhem subjektů zapojených do podvodu na DPH, tak reklama sjednaná za reálné ceny s ostatními příjemci reklamy, do tohoto podvodu nezapojenými. Žalovaný poukázal mimo jiné na skutečnost, že žalobkyně vynaložila v hospodářském roce 2012/2013 na reklamu devět procent svého obrátu, ačkoli u jiných odběratelů reklamy od společnosti PAVI byla tato hodnota výrazně nižší. Skutkový stav svědčí o tom, že ceny byly diferenciovány nikoliv podle rozsahu a obsahu reklamy, ale že mezi společnostmi PAVI a vybraným okruhem příjemců reklamy byly sjednány ceny v neadekvátní výši, která není ekonomicky racionální. Žalobkyně přitom adekvátní přínos reklamy nedoložila.

Krajský soud se s tímto posouzením z níže vyložených důvodů neztotožnil.

169. Body a), b), c) a e) nepředstavují ve své podstatě skutečnost prokazující vědomou účast žalobkyně na daňovém podvodu, nýbrž výtku nedostatečné obezřetnosti a nepřijetí dostatečných opatření k zabránění takovéto účasti, o čemž svědčí i opakovaná konstatování daňových orgánů, dle nichž žalobkyně v daném ohledu nepostupovala s dostatečnou opatrností.
170. Není *a priori* nic podezřelého na tom, pokud osoba zastupující subjekt, s nímž žalobkyně již obchodovala (ASTON – služby v ekologii), žalobkyni doporučila spolupráci se společností PAVI. Pokud společnost PAVI držela výhradní marketingová práva FC MAS Tábořsko a žalobkyně se chtěla prostřednictvím tohoto klubu prezentovat, pak skutečně neměla v daném případě ani na výběr. Pokud pak společnost PAVI při uzavírání smluv o reklamě zastupoval její jednatel J.S. a tato společnost zdanitelná plnění pro žalobkyni skutečně realizovala (ani jednu z těchto skutečností daňové orgány nezpochybnil), neměla žalobkyně důvod zpochybňovat ani oprávnění K.Ch. vystupovat za dodavatele v otázkách samotné realizace již uzavřených smluv, resp. bez dalšího ve vystupování této osoby spatřovat cosi podezřelého. I kdyby žalobkyně skutečně věděla, že reklamní služby neposkytuje společnost, se kterou podepsala smlouvu o reklamě, nejedná se o skutečnost svědčící o daňovém podvodu. Není nic neobvyklého, pokud smluvní strana zajišťuje plnění prostřednictvím subdodavatelů, přičemž s ohledem na exkluzivní marketingová práva společnosti PAVI, žalobkyně nemohla smlouvu uzavřít přímo se společností, která reklamu realizovala. Jestliže pak žalobkyně dle svého tvrzení měla zájem o propagaci v lokalitě Tábořska, pak úvaha žalovaného, dle níž by pro žalobkyni byla ekonomicky přínosnější reklama u SK Dynamo České Budějovice, postrádá relevanci. Z ničeho

neplyne, proč by reklama v dané lokalitě měla být z pohledu žalobčina podnikání iracionální či nepřípadná.

171. Žalobčino tvrzení, dle něhož chtěla podporovat sportovní činnost, by sice mohlo naznačovat, že jejím záměrem byla určitá forma sponzoringu, avšak bez dalšího k takovému závěru nepostačuje (ostatně ani daňové orgány v tomto ohledu nic bližšího neuvádí). I kdyby tomu tak ovšem bylo, ani případný úmysl žalobkyně podporovat sportovní činnost by nevypovídal nic o jejím vědomém zapojení do podvodného řetězce (maximálně by tato skutečnost mohla vést k tomu, že by v případě reklamních služeb nebyly naplněny hmotněprávní podmínky pro odpočet daně dle § 72 a 73 zákona o DPH, avšak k tomuto závěru daňové orgány nedospěly).
172. Totéž platí i pro údajně nestandardní ukončení spolupráce se společností PAVI v návaznosti na výzvu správce daně v rámci daňového řízení, neboť postup žalobkyně lze rozumně vysvětlit zvýšenou opatrností v důsledku probíhající daňové kontroly a při ní učiněných zjištění. Nutno podotknout, že ve skutkově obdobné věci, kterou se krajský soud zabýval ve shora citovaném rozsudku čj. 50 Af 5/2018-86, považovaly daňové orgány za okolnost prokazující vědomou účast na daňovém podvodu naopak skutečnost, že daňový subjekt přes zjištění bezdůvodného nadhodnocení reklamy vyjádřil vůli se společností PAVI nadále spolupracovat, neboť setrval vyjadřoval přesvědčení, že tato spolupráce není nikterak závadná. Ani v jednom případě však reakce daňového subjektu (nyní žalobkyně) na průběh daňové kontroly vědomé účasti na daňovém podvodu nenasvědčuje.
173. Daňovým orgánům lze přisvědčit potud, že smlouvy o reklamě, z nichž dvě jsou datované dnem 9. 1. 2012, dvě dnem 25. 1. 2013 a další dnem 3. 3. 2014 a 5. 1. 2015, jsou relativně stručné právní dokumenty obsahující v podstatě jen základní náležitosti. V takovém případě se však samozřejmě uplatní dispozitivní ustanovení občanského zákoníku. Všechny tyto smlouvy pak obsahují poměrně rozsáhlý výčet jednotlivých položek, v nichž měla reklama spočívat. Jakkoli by samozřejmě bylo možné tyto položky blíže specifikovat, z pohledu soudu tato skutečnost nepředstavuje objektivní okolnost svědčící o žalobčině vědomé účasti na daňovém podvodu, a to tím spíše za situace, kdy se reklamní plnění v deklarovaném rozsahu reálně uskutečnilo (krajský soud znovu připomíná, že daňové orgány tuto skutečnost nezpochybňují).
174. Nesprávným, resp. nedostatečným shledal krajský soud též posouzení otázky ekonomického efektu žalobčiny reklamní kampaně. Předně v této souvislosti krajský soud poznamenává, že důkazní břemeno stran existence podezřelých okolností posuzovaných transakcí tíží správce daně. Ten přitom na straně 93 zprávy o daňové kontrole uzavřel, že *„míra ekonomického přínosu není obecným měřítkem standardnosti či nestandardnosti uzavřených smluv a daných obchodních vztahů a na závěry správce daně ve věci vědomého zapojení do podvodu na DPH nemá dopad.“* Žalovaný následně tuto otázku uchopil tak, že neadekvátnost ekonomického přínosu reklamy vyplývá z její vysoké ceny, přičemž stejný přínos by nepochybně měla i reklama uskutečněná levněji. V tomto ohledu se však jedná pouze o domněnku žalovaného opřenou toliko o ceny, které společnosti PAVI platili za reklamu jiní odběratelé; není ovšem zřejmé, jaký reálný přínos pro ně reklama skutečně měla. Žalovaný se nadto nikterak nevypořádal se závěrem obsaženým ve znaleckém posudku znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018, který mimo jiné analyzoval vybrané položky

z výkazů zisku a ztráty žalobkyně za hospodářská období v letech 2011 až 2016 a dospěl k závěru, že ceny reklamních služeb přijatých od společnosti PAVI lze s ohledem na následně dosahované tržby považovat za přiměřené. Neobstojí tak poměrně obecné konstatování žalovaného, dle něhož *„cena předmětných reklamních služeb nekořesponduje se standardním ekonomickým chováním podnikatelů, kteří za běžných okolností mají snahu vstupy minimalizovat.“* Není ani pravda, že by žalobkyně ekonomický přínos reklamy nikterak nedoložila, neboť se jedná o jednu z dílčích otázek, kterou se musel znalecký ústav pro hodnocení přiměřenosti ceny ve svém posudku zabývat, přičemž poukázal na žalobčiny výrazně rostoucí tržby v letech 2013 až 2016. Žalovaný pak sice poukazuje na vysoký podíl výdajů žalobkyně na reklamu ve výši 9 %, avšak z citovaného posudku plyne, že tento podíl platí pouze v hospodářském roce 2012/2013 a v následujících dvou letech se snížil na 5 % a 3 %. S ohledem na uvedené je tak rozhodnutí žalovaného v této části nepřezkoumatelné a jeho závěry neodpovídají obsahu spisu.

175. Uvedené skutečnosti pod body a), b), c) a e) mají 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; skutková zjištění daňových orgánů však tento závěr dostatečně nepodporují.
176. Nelze přitom přehlédnout, že body a), b), c) a e) mají v úvahách daňových orgánů spíše podpůrnou úlohu, neboť těžiště jejich argumentace spočívá především v bodě d), tj. v údajně nadhodnocené ceně reklamy, kterou žalobkyně od společnosti PAVI nakupovala. V této souvislosti pak shromáždily velké množství podkladů, které mají tento závěr dokládat. Krajský soud však po prostudování těchto podkladů shledal, že nadsazení cen reklamy neprokazují takovým způsobem, jak se daňové orgány domnívají.
177. Valná většina smluv o reklamě, které daňové orgány opatřily, totiž neumožňuje relevantní cenové srovnání. V tomto ohledu je totiž třeba vzít v potaz poměrně široké vymezení předmětu smluv mezi žalobkyní a společností PAVI. Příkladem lze poukázat na celkový předmět smluv o reklamě z roku 2012 (v tomto roce bylo reklamní plnění nejobsáhlejší):

Marketingový partner FK Spartak MAS Sezimovo Ústí, a. s.

- Reklamní plocha – hlavní tribuna (krytá)
- Reklama společnosti v klubovém bulletinu při každém domácím utkání mužů „A“ FK SPARTAK MAS Sezimovo Ústí
- Reklama společnosti ve VIP prostorech areálu Soukeník
- Reklama společnosti v bulletinu pro jarní a podzimní část sezony
- Reklama společnosti na oficiálním klubovém plakátu
- Reklama společnosti na ročním kalendáři FK SPARTAK MAS Sezimovo Ústí
- CD partnerů a FK SPARTAK MAS Sezimovo Ústí
- Reklama společnosti na webových stránkách FK SPARTAK MAS Sezimovo Ústí
- Klubová ročenka FK SPARTAK MAS Sezimovo Ústí
- Reklama společnosti prostřednictvím DVD zařízení ve VIP místnosti

- Reklama společnosti na společenských akcích FK SPARTAK MAS Sezimovo Ústí (valná hromada, klubový večer, ples, atd.)
- Reklama společnosti na termínových klubových kartách
- Reklama společnosti na propagačních předmětech FK SPARTAK MAS Sezimovo Ústí (vlaječka, kšiltovka, klíčenky, osušky, šály...)
- Reklama společnost i na plakátech na utkání „A“ mužstva mužů - „B“ mužstva žáků FK SPARTAK MAS Sezimovo Ústí
- Pevné reklamní panely ve sportovním areálu Soukeník
- Reklama společnosti na volných vstupenkách FK SPARTAK MAS Sezimovo Ústí
- Reklama společnosti na oficiálních vstupenkách při utkání „A“ mužstva
- Reklama společnosti na volném vjezdu do fotbalového areálu
- Reklama společnosti na propagačním materiálu areálu Soukeník
- Reklama společnosti na permanentní vstupence na utkání „A“ mužstva
- Reklama na výlepových plochách v Sezimově Ústí
- Možnost využití 2 hráčů klubu k marketingovým účelům pro svoji společnost
- Reklama společnosti u stánku s občerstvením
- Reklama společnosti u mini UMT
- Reklamní banner společnosti na hlavní tribuně

Marketingový partner FK Tábor, s. r. o.

- Reklama společnosti na pevném reklamním panelu u hřiště na Svěpomoci
- Reklama společnosti v klubovém bulletinu při každém domácím utkání „A“ mužstva
- Reklama společnosti ve VIP prostorech motorkari.cz
- Reklama společnosti na společenských akcích FK Tábor

Marketingový partner Jihočeského krajského fotbalového svazu

- Reklama společnosti v rozpisu mistrovských soutěží
- Reklama společnosti na webových stránkách
- Reklama společnosti na finálovém utkání poháru mužů
- Reklama společnosti na finálovém utkání poháru dorostu
- Reklama společnosti na utkání krajských výběrů mládeže
- Reklama společnosti na turnajích mládežnických kategorií
- Reklama společnosti na společenských akcích (př. ples...)
- Reklama společnosti na setkání klubů a funkcionářů (př. losování aktiv, VH, setkání okresů...)
- Volné vstupenky na jednotlivé stadiony v počtu 10 ks x 16 stadionů (KP mužů) = 160 volných vstupenek
- Reklama společnosti v názvu soutěže – Krajský přebor starších přípravek (název soutěže S.O.S. DIFAK Krajský přebor)

Celková cena těchto plnění pak za rok 2012 činila 3 216 000 Kč bez DPH.

178.Z uvedeného je zřejmé, že oproti ostatním smlouvám o reklamě, s nimiž daňové orgány smlouvy mezi žalobkyní a společností PAVI porovnávají, je takto vymezený předmět smluv mimořádně široký a různorodý. Jejich prosté srovnání se smlouvami o reklamě uzavřenými mezi jinými fotbalovými kluby a jejich odběrateli reklamy proto neobstojí.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

179. V podstatě veškeré smlouvy uzavřené mezi SK Dynamo České Budějovice a jeho odběrateli se týkají plnění v podobě umístění jednoho či několika málo kusů reklamních panelů, popřípadě také umístění loga recenzenta ve zpravodaji apod. Z přehledu smluv mezi SK Dynamo České Budějovice a zadavateli reklamy na stranách 89 až 92 zprávy o daňové kontrole 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. 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.

180. Ve spisu jsou však založeny i další smlouvy s SK Dynamo České Budějovice na výrazně dražší plnění, které správce daně ve svém výčtu neuvedl. Například ze smlouvy o reklamním partnerství mezi SK Dynamo České Budějovice a společností S&T SPONZORING ze dne 30. 12. 2012 vyplývá, že jejím předmětem byly 4 kusy reklamních panelů o rozměrech 2,85 x 0,85 m a 2 kusy reklamních panelů 5,85 x 0,85 m (všechny v dosahu TV kamer na východní tribuně) na mistrovských zápasech SK Dynamo České Budějovice, a to na období od 1. 1. 2013 do 30. 6. 2013 za cenu 540 000 Kč bez DPH. Tato cena tak zahrnovala pouze 6 reklamních panelů při specifikovaném druhu zápasů v období pouhého půl roku.

181. Poměrně úzce je předmět reklamy vymezen též ve všech smlouvách uzavřených mezi různými fotbalovými kluby a společností S&T SPONZORING, jejichž přehled je obsažen na stranách 92 a 93 zprávy o daňové kontrole. Příkladem lze poukázat na smlouvu s klubem FK VIKTORIA ŽIŽKOV ze dne 28. 6. 2013, která se týkala reklamy formou bannerů o velikosti 1 x 4 m v areálu fotbalového stadionu v období od 1. 7. 2013 do 30. 6. 2014 v částce 50 000 Kč bez DPH.

182. Předmět některých smluv, které v odvolacím řízení opatřil žalovaný (viz odstavce [79] a [80] rozhodnutí žalovaného), je sice širší (například některé smlouvy uzavřené s kluby FC Baník Ostrava či FK Teplice), avšak ani ty neumožňují přímé srovnání cen, aniž by se žalovaný zabýval oceněním konkrétních položek reklamního plnění. Předměty srovnávaných smluv se totiž obsahově nekryjí, byť v nich samozřejmě lze vysledovat určité styčné body. Tyto smlouvy tak samy o sobě v podstatě nepřinášejí žádné další relevantní informace nad rámec zjištění správce daně.

183. Jediné smlouvy, které umožňují určité dílčí srovnání se smlouvami o reklamě uzavřenými mezi žalobkyní a společností PAVI, jsou smlouvy, které společnost PAVI uzavřela s dalšími subjekty (společnostmi KOVOSVIT MAS, TERCIE TÁBOR a DŘEVOTVAR – ŘEMESLA a STAVBY), jejichž přehled správce daně uvedl na stranách 88 a 89 zprávy o daňové kontrole. Ani v případě těchto smluv však nelze pouze jednoduše srovnávat výsledné ceny, neboť i v nich je předmět plnění vymezen významně úžeji než ve smlouvách mezi společností PAVI a žalobkyní. Výjimku

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

představují pouze smlouvy o reklamě a propagaci mezi společnostmi KOVOSVIT MAS a PAVI, u nichž je alespoň počet položek reklamního plnění podobný jako v případě smluv, které společnost PAVI uzavřela s žalobkyní. Na základě těchto smluv lze však dovodit pouze to, že žalobkyně zaplatila za obdobně formulovaná plnění výrazně vyšší cenu než společnost KOVOSVIT MAS. Tento závěr ovšem nelze automaticky zobecnit tak, že žalobkyně přijala reklamní plnění za výrazně vyšší ceny oproti všem dalším subjektům, resp. že jí muselo být zřejmé, že se jedná o nadhodnocené ceny. I v tomto případě je přitom nezbytné zabývat se hodnotou jednotlivých položek reklamního plnění, aby bylo možné uzavřít, že se jedná o srovnání relevantní.

184. V tomto ohledu je klíčové také to, že i kdyby smlouvy mezi společnostmi PAVI a dalšími subjekty skutečně dokládaly, že žalobkyně přijala reklamní plnění za nadhodnocené ceny, není z ničeho patrné, jak konkrétně se měla o cenách, které společnost PAVI nabízela jiným subjektům, dozvědět. Žalovaný v této souvislosti konstatoval, že „[o]dvolatel se však nezajímal o ceny jiných subjektů, které měly taktéž uzavřenou smlouvu o reklamě se společností PAVI, ačkoliv jak tvrdí, se s nimi setkával při fotbalových utkáních FC MAS Tábořska. Zjistil by tak, že pouze vybraná skupina podnikatelů, ve které se odvolatel také nachází, má smluvně sjednány výrazně nadhodnocené ceny za reklamu oproti jiným společnostem, ačkoliv příležitost setkávat se při fotbalových utkáních a společenských akcích, kterou odvolatel nejvíce vyzdvihuje jako přínos předmětné reklamy, měli všichni reklamní partneři stejnou, bez ohledu na cenu sjednané reklamy.“ Nebývá však zvykem, aby obchodní společnosti poskytovaly třetím subjektům informace o cenách, které jsou výsledkem vyjednávání mezi smluvními stranami, neboť tyto ceny mnohdy chrání coby své obchodní tajemství. Uvedená výtka nadto také spíše směřuje k nepřijetí dostatečných protipatření k zabránění účasti na daňovém podvodu.
185. Ke skutečnosti, že společnost S&T SPONZORING významně navyšovala ceny reklamního plnění, které následně fakturovala společnosti PAVI, krajský soud uvádí, že z pohledu naplnění tzv. vědomostního testu jsou významné především ceny, za něž žalobkyně reklamní plnění pořizovala coby konečný odběratel. Tato skutečnost však samozřejmě má svůj význam při posuzování existence daňového podvodu jako takového (viz výše).
186. Jakkoli daňové orgány shromáždily v této souvislosti velké množství podkladů, nelze se spokojit s pouhým srovnáním výsledných cen obsažených ve smlouvách, neboť ty se týkaly plnění různého rozsahu i povahy a případně mohly reflektovat i rozdílnou situaci jednotlivých smluvních stran. Pouhé obecné konstatování správce daně, že rozdílný rozsah a povahu jednotlivých plnění zohlednil, není dostačující. Krajský soud nezpochybňuje, že viděno laickým pohledem se ceny, za něž žalobkyně reklamní plnění nakupovala, mohou v porovnání s cenami dle dalších smluv o reklamě založených ve spisu jevit jako vysoké. To však k naplnění tzv. vědomostního testu nestačí. Úvahy správce daně i žalovaného jsou v tomto ohledu nepřezkoumatelné, neboť z nich není patrné, jak konkrétně srovnání jednotlivých smluv prováděly a jak k výslednému závěru o nepřiměřenosti žalobkyní akceptovaných cen dospěly. S ohledem na konkrétní okolnosti daného případu lze dokonce pochybovat o tom, zda bylo s ohledem na složitost tohoto úkolu v silách daňových orgánů takového srovnání přezkoumatelným způsobem provést bez znaleckého zkoumání.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

187. Přestože daňové orgány skutečně při hodnocení cen reklamy (na rozdíl od tzv. facility služeb – viz například strany 102 a 105 zprávy o daňové kontrole) neargumentovaly cenami obvyklými, není zřejmé, proč právě tyto ceny nepovažují za relevantní. Cenou obvyklou se podle § 2 odst. 2 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), „rozumí cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění.“ Stanovení obvyklé ceny za reklamní služby, které byly předmětem smluv mezi žalobkyní a společnostmi PAVI, by tak nepochybně umožňovalo objektivně zhodnotit, zda ceny stanovené těmito smlouvami skutečně odpovídaly reálné situaci na trhu či nikoli.
188. Ze znaleckého posudku znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018 přitom skutečně nevyplývá, že by nebylo možné obvyklé ceny stanovit v oblasti reklamy jako takové, nýbrž pouze tolik, že v daném případě je nelze stanovit s ohledem obecně vymezený předmět plnění ve smlouvách o reklamě, které žalobkyně uzavřela se společnostmi PAVI. Pokud ovšem obecné vymezení předmětu smluv k tomuto účelu nepostačuje, pak je za situace, kdy daňové orgány fakticitu tohoto plnění nezpochybňují, nutno vycházet z reálně uskutečněných reklamních služeb a nikoli pouze z jejich smluvního popisu.
189. Zároveň není zřejmé, jakým způsobem se žalobkyně měla dozvědět o cenách reklamy poskytovaným jiným subjektům v těch případech, kdy stanovené ceny byly výsledkem vyjednávání smluvních stran a nevycházely například ze zveřejněných ceníků. Nejsou-li takovéto ceny veřejné či snadno dostupné, lze je jen stěží považovat za objektivní okolnost nasvědčující vědomé účasti na daňovém podvodu. Výtka, dle níž žalobkyně neprokázala, že skutečně cenu reklamy na trhu zjišťovala, pak za této situace opět spadá primárně do posouzení přijetí adekvátních protiopatření účasti na podvodu.
190. Krajský soud proto v otázce cen reklamy uzavřel, že z obsahu správního spisu nevyplývá, že by žalobkyně akceptované ceny představovaly okolnost svědčící o jejím vědomém zapojení do podvodu na DPH. Ve výsledku tak nelze dojít ani k závěru, že by v posuzovaném případě byly dány takové objektivní okolnosti, které by samostatně či v souhrnu dokládaly, že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu buďto přímo věděla nebo vědět mohla.
191. Jelikož již uvedené pochybení postačuje ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, krajský soud se již zbylými námitkami pro nadbytečnost nezabýval.

V. Závěr a náklady řízení

192. S ohledem na konstatovanou vadu 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.).
193. 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.

194. Žalovaný, který neměl v soudním řízení úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.
195. Pokud jde o procesně úspěšnou žalobkyni, v jejím případě jsou náklady řízení představovány zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč a odměnou advokátky za zastupování v řízení o žalobě ve výši $2 \times 3 100$ Kč za dva úkony právní služby (převzetí a příprava věci a sepsání žaloby) dle § 7 bodu 5., § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a paušální náhradou hotových výdajů 2×300 Kč dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, celkem tedy 6 800 Kč. Jelikož je zástupkyně žalobkyně plátcem DPH, je nutno navýšit odměnu a náhradu hotových výdajů o sazbu této daně na částku 8 228 Kč. Celkové žalobčiny náklady řízení tedy činí 11 228 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně.

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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 4. března 2021

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