



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudkyň JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Miroslavy Honusové, ve věci

žalobce **PH pipes s. r. o.**

sídlem Skřivánčí 236/149, 747 21 Kravaře – Kouty

zastoupen Mgr. Markem Urbišem, advokátem

sídlem Partyzánská 18, 747 05 Opava

proti

žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2019 č. j. 45300/19/5300-21442-712715, ve věci daně z přidané hodnoty,

Shodu s prvopisem potvrzuje

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 11. 2019 č. j. 45300/19/5300-21442-712715 **se zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Marka Urbíše, advokáta, sídlem Partyzánská 18, 747 05 Opava.

Odůvodnění:

Žalobní námitky:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 15. 1. 2020 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného z 5. 11. 2019, č. j. 45300/19/5300-21442-712715 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) z 8. 8. 2018, doměřující žalobci za zdaňovací období listopad 2012 a prosinec 2012, duben 2013 až prosinec 2013, leden 2014 až říjen 2014 a prosinec 2014 daň z přidaného hodnoty a ukládající mu zaplatit penále. Důvodem doměření daně bylo neuznání uplatněného nároku na odpočet daně za reklamní plnění, přijatá od společností PRESSTEX MEDIA SE (dále jen „PRESSTEX“) a TONDINO SE (dále jen „TONDINO“) z důvodu, že předmětné obchodní transakce byly zasaženy podvodem na DPH. Žalovaný se s posouzením správce daně ztotožnil, a proto žalobcovo odvolání proti dodatečným platebním výměrům zamítl.
2. Žalobce žalobní námitky směřoval do tří okruhů: 1. existence daňového podvodu, 2. objektivní okolnosti, kterými jsou v kontextu podvodu na DPH skutečnosti, ze kterých vyplývá vědomost žalobce o svém zapojení do podvodu, a 3. procesní pochybení, mající vliv na stanovené penále.
3. K existenci podvodu v řetězci s dodavatelem PRESSTEX žalobce namítl nesprávnost závěru daňových orgánů, že účelem posuzovaných transakcí je daňová výhoda, když poskytnutí reklamního plnění, které bylo předmětem obchodních transakcí, bylo prokázáno. Dále namítl, že není nic zvláštního na existenci rozdílu mezi cenou, za kterou si PRESSTEX pronajal reklamní plochy, a cenou, za kterou reklamní plnění poskytl žalobci, protože PRESSTEX poskytl tzv. reklamu na klíč, přičemž spolek Handball KP Brno, o. s. (dále jen „Handball“) a společnost Golf Aréna Ostrava s. r. o. (dále je „Aréna“ nebo „Golf Aréna“), v jejichž prostorách bylo reklamní plnění umístěno, PRESSTEXu poskytly pouze reklamní plochu. O podvodu mohou svědčit jen ty skutečnosti, které existovaly v době poskytnutí reklamního plnění, přičemž žádná ze skutečností, na kterých žalovaný vystavěl závěr o podvodu, není ničím výjimečná, a všechny jsou v souladu se zákonem. Žalovaný identifikoval chybějící daň pouze na čtvrté čtvrtletí roku 2012, chybějící daň za roky 2013 a 2014 identifikována nebyla.

4. K existenci podvodu v řetězci s dodavatelem TONDINO žalobce rovněž poukázal na faktické poskytnutí plnění a dále namítl, že z žádné svědecké výpovědi nevyplynulo, že by SK Sigma Olomouc, na jejichž utkáních byla v prostorách Androva stadionu Olomouc reklama umístěna, dodávala společnosti TONDINO reklamu „na klíč“, a proto nelze porovnávat cenu od SK Sigmy Olomouc s cenou pro žalobce. Dále namítl, že zástupce společnosti EDECO s. r. o. (dále jen „EDECO“), M.K., svou obavu o život nevyjádřil ve vztahu k žalobci; pan K. nebyl vyslechnut, ačkoliv tato společnost měla být součástí řetězce. Žalobci není nic známo o tom, že by TONDINO neuhradila své daňové povinnosti, naopak, správce daně tvrdil, že tato společnost daňová přiznání za všechny čtvrtletí roku 2013 i 2014 podala a daňovou povinnost uhradila. V době podání daňových přiznání a splatnosti daně neměl žalobce jak zjistit, zda jeho dodavateli bude daň doměřena, jde o věc mimo sféru žalobcova vlivu. Podvod nebyl daňovými orgány popsán, nebyl popsán ani profit dodavatele žalobce či žalobce. Navýšení ceny mohlo být profitem pouze u daně z příjmů, nikoliv u daně z přidané hodnoty, kdy žalobce tuto daň zaplatil a jeho dodavatelé (PRESSTEX i TONDINO) ji přiznali a odvedli. Daňová ztráta zde vznikla až následně zásahem správce daně; žalobce poukázal na závěry, které Nejvyšší správní soud přijal ve věci „V.“, rozsudek č. j. 5 Afs 60/2017-60 ze dne 30. 1. 2018). Není nic nezákonného na chování Ing. P., pokud jako člen představenstva společnosti TONDINO vyvíjel činnost pro třetí osobu PRESSTEX.
5. Další okruh žalobních námitek se týkal objektivních okolností. Žalobce předně namítl, že v napadeném rozhodnutí chybí výpočet „tisícinásobného“ navýšení ceny. Žalovaný porovnával neporovnatelné, když srovnává reklamu na prvoligovém fotbale s reklamou v JK Merko Chlebičov. Ke zjištění ohledně statusových otázek dodavatelů žalobce namítl, že nic z toho není nezákonné ani nedůvěryhodné. Pokud některé jiné společnosti skončily likvidací, jde o zákonem předvídaný způsob zrušení společnosti a žalovaný neuvádí, za jakých okolností k zrušení a likvidaci těchto společností došlo. Nebyla zjištěna cena, za kterou reklamu poskytovaly reklamní společnosti. Nebylo vyhověno návrhu žalobce na zjištění, které reklamní agentury odebíraly plnění od SK Sigma Olomouc a za kolik je prodávaly svým klientům, ačkoliv to žalobce navrhoval, ani nebylo vyhověno návrhu na dotaz náhodným reklamním agenturám. Daňové orgány proto porovnávaly cenu neporovnatelnou. Nadto měl být zjištěn interval cen.
6. Poslední okruh námitek se týkal pochybení daňových orgánů při daňové kontrole. Žalobce namítl nezákonnost zahájení daňové kontroly z důvodu postupu správce daně v rozporu s § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., (dále jen „daňový řád“). Z toho žalobce dovozuje jednak nemožnost stanovit žalobci penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu a dále uplynutí prekluzivní lhůty.

Stanovisko žalovaného:

7. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí, když žalobní námítky korespondují s námitkami odvolacími. Za nedůvodnou považoval námitku pochybení při zahájení daňové kontroly, neboť správce daně nemůže k vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu přistoupit nahodile a bezdůvodně; závisí na kvalitě informací, které správce daně má k dispozici, a které pro vydání výzvy musí vést k předpokladu doměření vyšší daně, což nebyl daný případ. Proto byla daňová kontrola zahájena zákonně a nenastala prekluze práva stanovit daně. Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že podvod byl v napadeném rozhodnutí popsán zevrubně, byly identifikovány objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu tvoří soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které

prokazují, že žalobce jako bezprostřední, nikoliv vzdálený článek minimálně vědět měl a mohl, že se předmětným plněním účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.

Posouzení krajským soudem:

8. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Zjištění z daňového spisu:

9. Z připojeného daňového spisu krajský soud zjistil, že u žalobce dne 5. 10. 2015 proběhlo místní šetření, jehož předmětem byly výdaje na reklamu v letech 2012, 2013 a 2014. Žalobce při něm předložil k uplatněným výdajům kompletní smluvní dokumentaci, včetně přijatých faktur, a dokumentaci k realizaci reklamního plnění, též dokumentaci vztahující se k plnění od nyní posuzovaných dodavatelů TONDINO a PRESSTEX.
10. Dne 24. 11. 2015 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 2012, leden až prosinec 2013 a leden až prosinec 2014 v rozsahu uplatněných nákladů souvisejících s reklamou a propagací. Ve zdaňovacím období roku 2012 šlo o reklamní plnění od společnosti PRESSTEX na základě smlouvy o reklamě a propagaci 56/2012 pro období 1. 11. 2012 až 31. 12. 2012, sjednaná cena činila 200 000 Kč za poskytnutí prostoru v Golf Aréna Ostrava, Výstaviště Černá louka, dále na základě smlouvy o reklamě a propagaci 55/2012 na období 16. 11. 2012 až 31. 12. 2012, sjednaná cena činila 300 000 Kč za umístění loga žalobce v rozsahu reklamního panelu 6x1m ve sportovní hale Handball KP Brno.
11. Ve zdaňovacím období roku 2013 šlo o reklamní plnění od společnosti TONDINO na základě smlouvy o reklamě a propagaci 01-2013 na období 1. 1. 2013 až 30. 6. 2013, sjednaná cena činil 1 500 000 Kč za umístění reklamy o rozměru 2x3m při utkáních Gambrinus Ligy a Českého poháru klubu SK Sigma Olomouc v areálu Androva stadionu v Olomouci a poskytnutí reklamního prostoru v prostoru Golf Arény Ostrava, dále smlouvy o reklamě a propagaci 04-2013 na období 1. 7. 2013 až 31. 12. 2013, sjednaná cena činila 1 100 000 Kč za umístění reklamy žalobce tamtéž.
12. V roce 2014 šlo o reklamní plnění rovněž od společnosti TONDINO na základě smlouvy o reklamě a propagaci 01-2014 na období 1. 1. 2014 až 31. 12. 2014, sjednaná cena činil 2 650 000 Kč za umístění reklamy o rozměru 2x3m při utkáních Gambrinus Ligy a Českého poháru klubu SK Sigma Olomouc v areálu Androva stadionu v Olomouci a poskytnutí reklamního prostoru v prostoru Golf Arény Ostrava.
13. Správce daně ve všech případech dospěl k závěru, že žalobci nárok na odpočet DPH nenáleží, protože obchodní transakce se společností PRESSTEX a TONDINO byly zasaženy podvodem na DPH, kdy skutečným účelem dotčených transakcí nebylo uskutečnění reklamy pro propagaci žalobce, ale získání daňové výhody na úkor státního rozpočtu deklarovaným nárokem na odpočet daně, když cena transakcí byla uměle navýšena. Správce daně proto dne 8. 8. 2018 doměřil shora uvedenými dodatečnými platebními výměry žalobci DPH.
14. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání. Žalovaný doplnil dokazování o výsledky navržených svědků M. R. (bývalý manažer klubu SK Sigma Olomouc) a D. H. (manažer klubu SK Sigma Olomouc), seznámil žalobce se skutečnostmi

zjištěnými v odvolacím řízení a vyzval jej k vyjádření, na což žalobce dne 16. 9. 2019 ve spojení s vyjádřením dne 30. 10. 2019 reagoval. Následně žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím, kterým prvostupňová rozhodnutí správce daně potvrdil a odvolání zamítl.

Námítky pochybení při zahájení daňové kontroly, prekluze

15. Žalobce namítl nezákonnost zahájení daňové kontroly z důvodu postupu správce daně v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu. Z toho žalobce dovozuje jednak nemožnost stanovit žalobci penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu a dále uplynutí prekluzivní lhůty.
16. Krajský soud se touto námitkou zabýval jako první v pořadí. Pokud by totiž skutečně byla žalobci daň doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, bylo by zbytečné se zabývat dalšími žalobními námitkami. Současně předesílá, že se toutéž námitkou zabýval již v rozsudku č. j. 25 Af 86/2019 – 50 ze dne 24. března 2021, jehož předmětem bylo posouzení rozhodnutí žalovaného vůči žalobci týkající daně z příjmů právnických osob, přičemž krajský soud nemá důvod se od již přijatého závěru odchýlit.
17. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, *pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*
18. Již ze samotného textu zákona vyplývá první předpoklad pro to, aby správce daně podle tohoto ustanovení postupoval a žalobce k doměření daně vyzval, a to je *důvodný předpoklad doměření daně*. Judikatura intenzitu tohoto předpokladu dále upřesnila tak, že se musí jednat o předpoklad založený na natolik silných poznatcích, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Nepostačí pouhé jisté indicie, které naopak vedou k povinnosti zahájit daňovou kontrolu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu z 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 – 39). Nemusí se však jednat o naprostou jistotu, že daň bude doměřena, postačí pouhý předpoklad (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu z 16. 8. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 – 39).
19. K výkladu závaznosti postupu podle § 145 odst. 2 daňového řádu pro správce daně při existence *důvodného předpokladu, že daň bude doměřena* ve významu výše vyloženém, se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016 č. j. 1 Afs 183/2014-55, v němž se přiklonil k závěru, že zákonodárce stanovil hierarchii postupů vedoucí ke správnému stanovení daně, od dialogické formy, reprezentované výzvou, po formu vrchnostenskou, reprezentovanou daňovou kontrolou či postupem stanovení daně podle pomůcek. Tuto hierarchii je správce daně povinen dodržet. Výslovně rozšířený senát uvedl, že *[d]ozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení*. Tento závěr pak doplnil devátý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 10. 4. 2019, č. j. 9 Afs 364/2018-76, tak, že porušení této povinnosti samo o sobě nezpůsobuje nezákonnost daňové kontroly.
20. Jak krajský soud ověřil, při místním šetření dne 5. 10. 2015 předal žalobce správci daně mj. smlouvy o reklamně a propagaci č. 55/2012 a 56/2012, uzavřené se společností PRESSTEX, smlouvy o reklamně a propagaci č. 01-2013 a 04-2013, uzavřené se společností TONDINO, včetně příloh, fotodokumentace reklamního plnění a faktur. Kromě těchto smluv, jež jsou nyní předmětem přezkumu, převzal správce daně několik dalších smluv o

reklamně a propagaci, např. se společností SELECT MEDIA s. r. o., dodavatelem V. M. JVM MOTORSPORT, smlouvy uzavřené s TJ Kravaře, a to včetně dokladů o poskytnutí reklamního plnění a faktur.

21. Podle žalovaného zjištění, která správce daně z těchto podkladů učinil, nenaplnují podmínku existence *důvodného předpokladu doměření daně*. Krajský soud tento názor žalovaného nesdílí. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, tak i z napadeného rozhodnutí, základní objektivní okolnost, kterou oba daňové orgány zjistily a vedly je k závěru o zapojení žalobce do podvodu na DPH, je zjevně přemrštěná cena reklamy, a to natolik, že o tom žalobce měl vědět už jen pro výši ceny samotné, a proto, že sjednával reklamu i s jinými subjekty. Byla – li cena reklamního plnění takto vysoká „na první pohled“, že to mělo žalobce varovat a aktivovat k jejímu ověření, totéž platí o správci daně, který se navíc může opřít o rozsáhlé zkušenosti ohledně cen za reklamní plnění dosahovaných mezi nezávislými osobami, a též o znalost subjektů, kteří se na reklamním trhu pohybují, a cen, které požadují. Za této situace nelze zjištění o rozsahu plnění a výši dohodnuté ceny za toto plnění, vyplývající z předložených smluv, považovat za pouhé „indicie“, byť samy o sobě samozřejmě neumožňovaly správci daně daň doměřit (což však není předpoklad pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu), ale představují *důvodný předpoklad doměření daně*, o čemž měl správce daně žalobce zpravit a dát mu možnost adekvátně reagovat, když žádné důvody, které by znemožňovaly tento postup, v posuzované věci nejsou dány (žalovaný je ani netvrdí). Pominul-li správce daně možnost úpravy daňové povinnosti samotným žalobcem a přeskočil tak dialogickou formu stanovení daně, což by měl být zásadně prioritní postup, a přistoupil k zahájení daňové kontroly, aniž by zde byly důvody, které by ohrožovaly doměření daně dialogickou formou, postupoval v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu a žalobní námitka je tak důvodná.
22. Jak vyplývá z uvedené judikatury, toto pochybení samo o sobě nemá za následek nezákonnost daňové kontroly a nemá za následek vyloučení účinku § 148 odst. 3 daňového řádu, tedy vyloučení nového běhu lhůty pro stanovení daně. Tento důsledek by mělo pouze takové zahájení daňové kontroly, které by bylo toliko formální a jehož jediným důvodem by bylo prodloužení lhůty pro stanovení daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017 – 29), což však žalobce netvrdí. Zahájení daňové kontroly dne 24. 11. 2015 tak vedlo k novému běhu tříleté lhůty pro stanovení daně, která by skončila 24. 11. 2018, prodloužena však byla o 12 měsíců dodatečnými platebními výměry z 8. 8. 2018 podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu a napadené rozhodnutí tak bylo vydáno před jejím uplynutím.
23. Námitka nezákonnosti zahájení daňové kontroly a prekluze práva stanovit daň tak není důvodná.
24. Ačkoliv pochybení správce daně spočívající v nevydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu nemělo vliv na samotnou doměřovanou daň, mohlo mít vliv na sankční následek spojený s doměřením daně z moci úřední, kterým je vznik povinností platit penále (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57). Podle § 251 odst. 4 daňového řádu totiž platí, že *(p)okud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká*. A contrario tedy platí, že nejedná-li se o v citovaném ustanovení vyjmenované případy, povinnost platit penále, jak je v ostatních odstavcích § 251 daňového řádu stanoveno, vzniká. V projednávané věci je proto zřejmé, že nevydáním výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu došlo k zásahu do

žalobcových procesních práv, které navíc ovlivnilo vyměření penále, jež by v případě vydání výzvy a podání dodatečného daňového přiznání nemuselo být vůbec předepsáno. Napadená rozhodnutí žalovaného ohledně stanovené povinnosti hradit penále proto neobstojí z tohoto důvodu a krajský soud proto napadená rozhodnutí zrušil. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem, soudu o tom, že správce daně byl povinen před zahájením daňové kontroly vyzvat žalobce podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání, a neučinil – li tak, nevzniká žalobci povinnost uhradit penále.

25. Zrušení napadených rozhodnutí pro nesprávně stanovenou povinnost hradit penále však nebrání přezkumu ostatních žalobních námitek, vztahujících se k samotné doměřené dani.

Žalobní námitky týkající se existence podvodu

A. PRESSTEX

26. U společnosti PRESSTEX daňové orgány identifikovaly řetězce, kdy na počátku stála Golf Aréna nebo spolek Handball, od kterých PRESSTEX pronajal reklamní plochy, na které následně uzavřel smlouvou o zprostředkování reklamy s žalobcem. Od Golf Arény pronajal PRESSTEX reklamní plochy za 100 000 Kč na dobu 1. 6. 2012 až 31. 5. 2013, s žalobcem uzavřel smlouvu o zprostředkování reklamy na reklamním panelu u Golf Arény Ostrava na dobu od 1. 11. 2012 do 31. 12. 2012 za 200 000 Kč (tedy 100 000 Kč měsíčně). Od spolku U Handball pronajal PRESSTEX reklamní panel 6x1m na dobu 16. 11. 2012 do 30. 5. 2013 za 25 000 Kč, s žalobce uzavřel na totéž období smlouvu o zprostředkování propagace firmy v podobě umístění panelu za cenu 300 000 Kč.
27. Žalobce namítl nesprávnost závěru daňových orgánů, že účelem posuzovaných transakcí je daňová výhoda, když bylo prokázáno, že plnění bylo fakticky poskytnuto. Žalobce měl zájem o propagaci své společnosti, a proto předmětné smlouvy uzavřel.
28. Krajský soud k tomu považuje za užitečné nejprve krátce shrnout, co se rozumí podvodem na DPH. Podvodem na DPH judikatura Soudního dvora EU označuje zejména situace, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [srovnej rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (dále jen „věc Optigen“); ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C- 439/04 a C-440/04 (dále jen „věc Kittel“); a rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 (dále jen „věc Mahagében“)]. Obdobně podvod na DPH chápe také navazující judikatura Nejvyššího správního soudu, která jej vymezuje jako situaci, kdy jeden z jeho účastníků neodvede vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem uvedené směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009 - 274). Za takové situace je z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (k tomu shodně srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156).
29. Legitimním následkem zjištěného podvodu na DPH je odepření nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého podvodem tomu subjektu, který byl do podvodu na DPH zapojen a který o své účasti věděl, nebo alespoň vědět mohl a měl. Samotná existence podvodného či zneužívajícího jednání tedy nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu byl nárok na odpočet daně odepřen. Otázka, zda DPH byla nebo nebyla za předchozí či

následující prodej odvedena do státního rozpočtu, tak nemá vliv na nárok na odpočet daně (který ani není dotčen okolností, že v řetězci dodávek je jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem) v situaci, kdy to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (srovnej rozsudek Soudního dvora EU ve věci Kittel). Předně je tedy nutno zkoumat existenci daňového podvodu, a v případě jeho zjištění je k odeprání nároku na odpočet daně dále nutno prokázat, že osoba povinná k dani o tomto podvodu věděla, nebo vědět mohla a měla.

30. V posuzované věci žalobce splnil svou prvotní zákonnou povinnost stanovenou v § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), když doložil doklady o přijetí deklarovaných zdanitelných plnění a v tomto směru ani ze strany daňových orgánů nebylo žalobci nic vytýkáno, naopak oba daňové orgány shodně potvrdily, že svoji prvotní povinnost žalobce v řízení splnil. Rovněž tak bylo prokázáno, že k poskytnutí plnění podle předložených dokladů došlo způsobem na nich uvedených a deklarovaným dodavatelem, jak žalobce zdůrazňuje, a toto rovněž není mezi účastníky sporné. Tato skutečnost však nevylučuje, aby žalobci následně mohl být neuznán uplatněný odpočet, protože posuzované transakce jsou zasaženy podvodem, o kterém žalobce věděl nebo vědět měl a mohl. Platí totiž, že než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast daňového subjektu na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo. V rozhodovací praxi správních soudů se důsledně rozlišují případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo (ať již vůbec, či v deklarovaném rozsahu), od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat. Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 – 32). Pokud tedy žalobce spatřuje nesprávnost postupu žalovaného v tom, že mu vytýká účast na podvodu při řádném poskytnutí plnění v dokladovaném obchodním případě, nelze než konstatovat, že žalovaný, resp. správce daně, postupoval přesně v intencích citované judikatury Nejvyššího správního soudu.
31. Žalovaný za znak podvodu považoval rozdíl mezi cenou, za kterou PRESSTEX reklamní plochy pronajal od Golf Arény a spolku Handball, a cenou, kterou žalobce podle smlouvy o zprostředkování PRESSTEXu zaplatil. Podle žalobce na tomto rozdílu není nic zvláštního, protože PRESSTEX poskytoval reklamu tzv. na klíč, Handball a Aréna pouze pronajímaly plochu.
32. Žalovaný ve vyjádření k žalobě poukázal na to, že služba „na klíč“ představuje pouze umístění loga žalobce na banneru, kde bylo umístěno logo dalších 20 společností po dobu dvou měsíců, což nemůže odůvodnit zjištěný rozdíl.
33. Krajský soud ověřil, že předmětem plnění na základě smlouvy o reklamně a propagaci 56/2012 pro období 1. 11. 2012 až 31. 12. 2012 bylo poskytnutí prostoru v Golf Aréna Ostrava, na základě smlouvy o reklamně a propagaci 55/2012 na období 16. 11. 2012 až 31. 12. 2012 bylo umístění loga žalobce v rozsahu reklamního panelu 6x1m ve sportovní hale Handball KP Brno.
34. Krajský soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že mezi sjednaným předmětem plnění pro žalobce a předmětem plnění vůči PRESSTEXu není rozdíl, který by navýšení ceny sám o sobě vysvětlovaly. Žalobce žádné vysvětlení pro toto navýšení neuvedl, kromě

toho, že se mělo jednat o reklamu „na klíč“, což se ovšem míjí s faktickým sjednaným předmětem plnění, a proto závěr o tom, že toto navýšení je jedním ze znaků podvodu, je zcela logický. Tuto žalobní námitku tak krajský soud důvodnou neshledal.

35. Žalobce dále namítá, že při identifikaci podvodu mohou daňové orgány vycházet pouze ze skutečností a okolností, které existovaly v době poskytnutí reklamních plnění. Žádnou z okolností žalovaným uvedených žalobce nepovažuje za nestandardní či zvláštní, naopak jsou v souladu se zákonem. Dále poukázal na to, že chybějící daň je zjištěna pouze za čtvrté čtvrtletí roku 2012, chybí roky 2013 a 2014.
36. Z napadeného rozhodnutí vyplývají následující okolnosti, které žalovaný považoval za nestandardní a v souhrnu svědčí o zasažení transakcí podvodem: rozdíl v cenách, jak bylo uvedeno výše, jediným „jednatelem“ (pozn. soudu správně členem představenstva) společnosti PRESSTEX byl při jejím založení J. L., který figuroval v dalších 1484 společnostech, PRESSTEX sídlila na virtuálním sídle, vyměřenou daň za třetí a čtvrté čtvrtletí roku 2012 a za únor 2013 až červen 2013 neuhradila a od srpna 2013 nepodává daňová přiznání, J. T., „jednatel“ (pozn. soudu správně člen představenstva), si nepamatoval okolnosti, za kterých se stal jednatelem, nepamatoval si název společnosti PRESSTEX v době, kdy se stal jednatelem (pozn. soudu, téhož dne, kdy byl do veřejného rejstříku zapsán J. T., došlo k zápisu nové obchodní firmy PRESSTEX MEDIA SE, místo dřívějšího STANDKROFT Media SE), nepamatoval si ani osud akcií za cca 3 mil. Kč, kdy jediným akcionářem se stal bezdomovec za láhev alkoholu, a nevěděl, kde měla společnost PRESSTEX pronajaty prostory ve Frýdku Místku a jaké stroje se v nich nacházely, z účtu PRESSTEX byly L. T. vybírány vysoké částky v hotovosti, ač tento neměl ke společnosti žádný vztah a u PRESSTEXU byla za čtvrté čtvrtletí 2012 identifikována chybějící daň ve výši cca 7 mil. Kč.
37. Jak již bylo podrobně vysvětleno výše, algoritmus posuzování transakcí z hlediska možného zasažení podvodem se skládá z dílčích kroků, kterými jsou 1. splnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH spočívající ve faktickém poskytnutí tvrzeného plnění tvrzeným dodavatelem, 2. zjištění chybějící daně, 3. zjištění nestandardních okolností, které svědčí o tom, že transakce jsou stíženy podvodem, 4. zjištění objektivních okolností svědčících o vědomosti daňového subjektu o své účasti na podvodu. Pátým krokem je pak ověření dobré víry daňového subjektu, tedy přijetí opatření, které lze po daném subjektu rozumně požadovat, aby se účasti na podvodu vyvaroval. Kroky č. 2 a 3 jsou zkoumány bez ohledu na to, zda o nich daňový subjekt věděl či vědět mohl, neboť to je až předmětem kroku čtvrtého (v podrobnostech viz body 28 – 29 odůvodnění tohoto rozsudku).
38. Odpověď na žalobcovy námitky ohledně existence podvodu vyplývá z nezávislosti konstatování přítomnosti podvodu (krok 2 a 3 algoritmu) na vědomosti posuzovaného daňového subjektu o tomto podvodu (krok 4 algoritmu). Pro závěr o existenci podvodu tak není podstatné, zda se pronájem prostor ve Frýdku – Místku a umístění strojů v nich týkal obchodní transakce s žalobcem, podstatné je, že tyto svědčí o nezájmu a nezapojení stěžování osoby, J.T. coby člena představenstva společnosti PRESSTEX, do podnikání této společnosti, což je neobvyklé. Totéž platí o následném převodu akcií. Nevědomost žalobce o nezaplacení daně společností PRESSTEX a o výběru hotovosti z účtu této společnosti třetí osobou není významná, měla by význam až v následném kroku, tedy zjištění vědomosti žalobce o zasažení transakcí podvodem. Pro zjištění podvodu jako takového je to nestandardní okolnost v tom smyslu, že opakovaně vyšší částky z účtu společnosti většinou vybírá osoba, která k ní má vztah (pracovněprávní, mandátní apod.), nikoliv

osoba bez jakéhokoliv vztahu, tedy fungování této společnosti s ohledem na zjištěné je nestandardní, neobvyklé, a nepřímou tak svědčí o podvodném jednání. Je pravdou, že J. T. nebyl jednatelem společnosti PRESSTEX, když nejde o společnost s ručením omezeným, chybu žalovaného v označení funkce J. T. však nelze přeceňovat, neboť podstatné je, že J. T. svou neznalost vykazoval o skutečnostech, která souvisí s výkonem jeho funkce ve společnosti PRESSTEX.

39. Žalobce se rovněž mylí v názoru, že pro zjištění podvodu mohou sloužit pouze takové skutečnosti, které existovaly v době reklamních plnění, neboť některé z logiky věci mohou nastat teprve následně, typicky postava missing trader, tedy článku řetězce, který daň neuhradí a následně „zmizí“ (stane se nekontaktní, je zrušen, popř. vymazán z obchodního rejstříku).
40. Jak krajský soud ověřil v napadeném rozhodnutí, chybějící daň je uvedena pouze za poslední čtvrtletí roku 2012, nikoliv za období následující. Za toto období je však chybějící daň identifikována ve zprávě o daňové kontrole (str. 11), která je podle § 147 odst. 4 daňového řádu odůvodněním dodatečných platebních výměrů a s napadeným rozhodnutím tvoří jeden celek.
41. Krajský soud tedy považuje žalobní námitky směřující do identifikace podvodu v řetězci, jehož součástí je společnost PRESSTEX, za nedůvodné.

B. Tondino

42. K existenci podvodu v řetězci, jehož součástí je společnost TONDINO, žalobce zdůraznil faktické plnění v posuzovaných transakcích. Namítl nemožnost porovnávat cenu od SK Sigma Olomouc s cenou pro žalobce, irelevanci vyjádření pana Kosteckého o obavě o život, vznik chybějící daně až následnou činností správce daně. Podvod podle žalobce nebyl a žalovaným popsán ani prokázán.
43. V tomto řetězci žalovaný podvod spatřoval v mj. ve skutečnosti, že TONDINO uzavřela s žalobcem smlouvu o zprostředkování reklamy na Andrově stadionu v Olomouci na utkání SK Sigmy Olomouc na dobu první pololetí 2013 za 1 500 000 Kč, na druhé pololetí za 1 100 000 Kč a na rok 2014 za 2 650 000 Kč. TONDINO však totéž plnění bez jakékoliv přidané hodnoty koupila od SK Sigma Olomouc za 150 000 Kč. Tvrdila sice, že reklamu nakupuje na klíč od společností EDECO a EDEMOST s. r. o. (dále jen „EDEMOST“), ale plnění prokazatelně přijala od SK Sigma Olomouc, proto jí nebyl nárok na odpočet od těchto společností uznán. Jednatel společnosti EDECO Kostecký uvedl, že se obává o svůj život a život své rodiny.
44. Dalšími skutečnostmi, které podle žalovaného svědčí o zasažení transakcí podvodem, jsou výběr vysokých částek v hotovosti z účtu TONDINO, výběr převáděných částek z účtu TONDINO na účty společností EDECO a EDEMOST a zde jejich výběr v hotovosti, neuhrazení doměřené daně společností TONDINO za druhé čtvrtletí 2013 ve výši 167 tis. Kč, za třetí čtvrtletí 2013 153 000 Kč, za čtvrté čtvrtletí 2013 178 tis. Kč, za první až čtvrté čtvrtletí ve výši 5 mil. Kč (dlužné částky zaokrouhleny). Společnosti PRESSTEX a TONDINO jsou personálně propojeny osobou Ing. P. P., jednatele TONDINO a zprostředkovatele zastupující PRESSTEX.
45. Ani zde nemůže krajský soud žalobci přisvědčit.
46. K otázce vztahu mezi prokázáním přijetí plnění a posouzením transakce z hlediska přítomnosti podvodu na DPH se krajský soud vyjádřil při vypořádání téže námitky

v řetězci, jehož součástí je společnost PRESSTEX (viz zejména odstavce 29 – 30 odůvodnění tohoto rozsudku), a i zde krajský soud uzavírá, že daňová orgány postupovaly v souladu s judikaturou, když se nejprve zabývaly fakticitou deklarovaného plnění jako zásadní podmínky pro vznik nároku na odpočet, a teprve až při jejich prokázání posuzovaly zasažení transakcí podvodem na DPH. Námitka tak není důvodná.

47. Není ani důvodná námitka absence popisu, v čem podvod spočívá, a jeho neprokázání. Žalovaný podrobně popsal skutečnosti, které jej k závěru o podvodu vedou, krajský soud je shrnul v předchozích odstavcích 43 až 44. Pokud žalobce obecně namítá, že podvod nebyl prokázán, pak krajský soud rovněž obecně odpovídá, že shora uvedená zjištění nebyla ze strany žalobce nijak rozporována a žalovaný tedy podvod prokázal, když absence konkrétních žalobních výtek podrobnější přezkum neumožňuje.
48. Žalobce namítl, že z žádné svědecké výpovědi nevyplynulo, že by reklamní plnění TONDINU poskytla přímo SK Sigma Olomouc. Závěr o tom, že TONDINU reklamní plnění pro žalobce poskytla přímo SK Sigma Olomouc, však není vystaven na svědecké výpovědi, ale na neprokázání, že společnost TONDINO plnění přijala od společností EDECO a EDEMOS, a kvůli tomu nebyl společnosti TONDINO uznán nárokovaný odpočet. Správcem daně bylo totiž zjištěno, že TONDINO uzavřela souběžně jak smlouvu s SK SIGMA Olomouc, tak i se společnostmi EDECO a EDEMOS, od kterých v letech 2013 a 2014 měla souběžně pořizovat reklamní služby. Smlouvy s EDECO a EDEMOS nebyly písemné, avšak s SK Sigma Olomouc byly uzavřeny čtyři písemné smlouvy, což u správce daně vyvolalo pochybnosti o osobě faktického dodavatele a následně k odeprání nárokovaného odpočtu. Jednání uvedených společností je žalovaným nazíráno jako znak podvodu předně proto, že společnost TONDINO si obchodováním s tímž plněním jak od SK Sigma Olomouc, tak od společností EDEMOS a EDECO, snažila snížit daň na výstupu, dále z hlediska toho, že TONDINO přijala fakticky plnění od SK Sigma Olomouc, nikoliv od tvrzených dodavatelů EDECO a EDEMOS, a současně došlo k navýšení ceny. Uvedený závěr je podle názoru krajského soudu zcela logický. Byť vskutku není žádný přímý důkaz o tom, že TONDINO reklamní plnění, které následně poskytla žalobci, přijala v nezměněné podobě od SK Sigma Olomouc, nepřímé důkazy spočívající v souběžnosti obchodování, smluvním (ne)podchycením a nemožnosti ověřit plnění u EDECO/EDEMOS k tomuto závěru jednoznačně směřují.
49. Nedůvodná je tedy i námitka, že pro svědecké neprokázání přímého poskytování plnění od SK Sigma Olomouc společnosti TONDINO nelze porovnávat ceny, za které TONDINO reklamní plnění nakoupilo a následně prodalo žalobci, když naopak takovéto porovnání je logickým vyústěním úvah daňových orgánů. Krajský soud k tomu připomíná, že samotný rozdíl v cenách však nemůže být sám o sobě důvodem pro odeprání žalobcem uplatněného odpočtu, protože k tomu může dojít až po dokončení celého algoritmu, popsaného v odstavci 37 odůvodnění tohoto rozsudku, pokud jeho výsledky odůvodňují závěr, že transakce byla nejen zasažena podvodem, ale že žalobce o této skutečnosti alespoň mohl a měl vědět a nepřijal opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby se své účasti na transakci podvodem zasažené vyhnul.
50. Rovněž není relevantní námitka, že neuhrazená daň vznikla až ex post činností správce daně, a že žalobce o této skutečnosti nevěděl, pročez nemůže svědčit o podvodu. Co se vědomosti žalobce týká, platí i zde výše uvedené, tedy že pro znak podvodu není vědomost žalobce vyžadována, když je posuzována až v kroku následujícím (objektivní okolnosti svědčící o zapojení žalobce do podvodu). Ke spojitosti mezi chybějící dani a nestandardními okolnostmi, ve kterých je spatřován podvod, respektive v objektivních

okolností svědčících o zapojení daňového subjektu do podvodu, se judikatura správních soudů opakovaně vyjadřovala, přičemž argumentační linie je poměrně jednotná, ústící v závěr, že za chybějící daň v rámci podvodného řetězce nemůže být označeno jakékoliv doměření daně, respektive jakékoliv neuhrazení daně, rozhodující je, aby byl důvod doměření dán do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které odůvodňují, že porušení neutrality bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy o získání neoprávněného daňového zvýhodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 162/2018-43 ze dne 12. 6. 2019, rozsudek č. j. 6 Afs 83/2020-32 ze dne 24. 8. 2020 a rozsudek č. j. 9Afs 160/2020-49 ze dne 18. 3. 2021). Ohledně provázanosti chybějící daně s posuzovanou věcí, žalovaný podrobně vysvětlil, v čem spojitost vidí, tedy že v důsledku „vypuštění“ článků EDECO a EDEMOS, tvrzených namísto fakticky plnící SK Sigma Olomouc, nebyl uznán TONDINU uplatněný odpočet a jeho neuhrazením chybějící daň vznikla. Nedoměření daně je tedy žalovaným dáno do spojitosti se skutečnostmi, na kterých je vystavěn podvod. Odkaz na žalobcem citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017 – 60 je nepřipadný, když neuhrazení daně zde nestojí samo, naopak je součástí „podvodného příběhu“.

51. Stejně tak je nedůvodná námitka, že o podvodu nesvědčí souběžná činnost Ing. P., člena představenstva společnosti TONDINO, pro třetí osobu PRESSTEX. Žalovaný ani správce daně netvrdí, že by postup Ing. P. byl nezákonný, ale jedná se o další dílek do skládačky, která dohromady o podvodu svědčí.
52. Žalobce dále namítl, že nelze nic vyvozovat z prohlášení pana K. o jeho obavách o život svůj a své rodiny. Žalovaný z této skutečnosti explicitně nic ve vztahu k žalobci nedovozuje, považuje ji však za jednu ze skutečností, které svědčí o zasažení transakcí podvodem, s čímž krajský soud souhlasí, protože jde v skutku o vyjádření nestandardní. Ani tato námitka tak není důvodná.
53. Žalobce konečně namítl, že žalovaný nevyslechl pana M. K., zástupce společnosti EDECO, ačkoliv kamenem, na kterém je závěr o podvodu vystavěn, je nevyjasněný předprodej plnění mezi subjekty SK Sigma Olomouc – EDECO – TONDINO – žalobce.
54. Krajský soud ověřil, že žalovaný návrh na výslech M. K. zamítl z důvodu, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně a žalobce neuvedl, jakou skutečnost má svědek prokázat. Podle žalovaného bylo prokázáno, že reklamu, kterou TONDINO předprodala žalobci, nakoupila přímo od společnosti SK Sigma Olomouc.
55. Krajský soud se s tímto posouzením ztotožňuje. Co se týká zamítnutí důkazního návrhu, Ústavní soud opakovaně vytýčil důvody, které takový postup umožňují, na což navázala i judikatura správních soudů. V nálezu ze dne 8. 12. 2009 sp. zn. I. ÚS 118/09 Ústavní soud konstatoval, že neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení navrhoval důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz nemůže ani ověřit, ani vyvrátit tvrzení nebo skutečnost, čili ve vazbě na tuto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, to je argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkazu navrhován, bylo již v dosavadním řízení bezdůvodných pochybností (s praktickou jistotou), ověřeno nebo vyvráceno (viz též usnesení ÚS ze dne 23. 9. 2005 sp. zn. III. ÚS 359/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 5/2014-32 z 29. 5. 2014).
56. Žalovaný důkaz neprovedl pro třetí z uvedených důvodů, tedy nadbytečnost. Pro závěr, že reklamní plnění poskytla SK Sigma Olomouc a nikoliv společnost EDECO, svědčí řetězec

nepřímých důkazů, jak je uvedeno v odstavci 48 odůvodnění tohoto rozsudku, které k tomuto závěru logicky vedou. Vyjádřil – li navíc M. K. – byť nikoliv ve vztahu k žalobci - neochotu vypovídat z obavy o život, je provedení tohoto důkazu vskutku nadbytečné, neboť prokazovaná skutečnost byla zjištěna bez důvodných pochybností jinak.

57. Krajský soud tedy považuje žalobní námitky směřující do identifikace podvodu v řetězci, jehož součástí je společnost TONDINO, za nedůvodné

Žalobní námitky k objektivním okolnostem

58. Poslední okruh žalobních námitek se týká tzv. objektivních okolností, tedy těch skutečností, ze kterých vyplývá, že žalobce věděl o tom, že se zúčastnil transakcí, které jsou ztíženy podvodem.
59. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že nejpodstatnější objektivní okolností, která má svědčit o vědomosti žalobce o zasažení posuzovaných transakcí podvodem, je mnohonásobně vyšší cena, kterou žalobce zaplatil svým dodavatelům, oproti ceně, kterou tito jeho dodavatelé zaplatili svým dodavatelům, tedy přímo klubům. O navýšení ceny, respektive o přemrštěnosti této ceny, mohl žalobce vědět, protože se jedná o zkušeného podnikatele, který měl ve sledovaných obdobích uzavřeny smlouvy o reklamě bez zprostředkovatele, kde ceny byly mnohonásobně nižší. Jednalo se například o reklamní plnění poskytnuté JK Merko Chlebičov, tenisovou halou Poděbrady, FS Kravaře a Motosraz Chlebičov. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci „Actrad“, č. j. 6 Afs 61/2019-27 ze dne 26. 9. 2019, který aproboval názor krajského soudu o natolik výrazném cenovém rozdílu, neumožňující ani s přihlédnutím k případné marži zprostředkovatelské reklamní agentury cenové přiblížení k cenám sjednaným mezi dodavatelem a stěžovatelkou.
60. Žalobce namítá, že chybí výpočet „tisícinásobného“ navýšení ceny, dále že žalovaný porovnával neporovnatelné, když srovnává cenu za reklamu na prvoligovém fotbale s reklamou poskytnutou JK Merko Chlebičov. Dále vyčítá žalovanému, že nezjistil cenu odpovídající ceně reklamy od reklamní společnosti, ačkoliv žalobce navrhl zjistit, za jakou cenu prodávaly reklamní společnosti odebírající od společnosti SK Sigma Olomouc reklamní plnění svým klientům, a poukázal zejména společnost PAMBROKE Media s. r. o., důkazním návrhům však nebylo vyhověno.
61. Krajský soud nejprve konstatuje, že v napadeném rozhodnutí je sice uvedeno pouze procento navýšení a nikoliv samotný výpočet, na přezkoumatelnosti závěru žalovaného to nic nemění, neboť údaje, ze kterých tento výpočet učinil, jsou uvedeny ve zprávě o daňové kontrole.
62. Krajský soud nicméně považuje za důvodnou námitku „porovnání neporovnatelného“. Považoval – li žalovaný cenu za natolik navýšenou, respektive za natolik přemrštěnou a neodpovídající realitě, že to muselo být žalobci bez dalšího zřejmé, protože měl zkušenosti s poskytováním reklamy od jiných subjektů, pak žalovaný skutečně porovnával neporovnatelné. Sportovní kluby JK Merko Chlebičov, FS Kravaře, Motosraz Chlebičov a tenisová hala Poděbrady jsou sportovní kluby lokálního významu bez zásadního dopadu na možnost šíření povědomí o podnikání žalobce, respektive o jeho existenci, mezi širší veřejností. Zkušenosti s takovýmto reklamním plněním vskutku nemohli žalobci dát žádný obraz o tom, jaká cena se platí za reklamní plnění na utkáních prvoligového fotbalu.
63. Krajský soud považuje za důvodnou i námitku chybně zvoleného vzorku smluv pro porovnání ceny. Žalovaný cenu, zaplacenou žalobcem, porovnával pouze s cenami za reklamní plnění, dosaženými mezi klubem a zájemcem o reklamu, nikoliv mezi reklamní společností a zájemcem o reklamu. Takový vzorek smluv pro zjištění, zda ceny byla či

nebyla přemrštěná, by bylo možné akceptovat pouze za situace, kdyby bylo postaveno na jisto, že žalobce v dané době mohl bez dalšího uzavřít smlouvu přímo se sportovním klubem, nebo kdyby objektivně nebylo možno zjistit cenu, za kterou v dané době prodávaly své reklamní plnění reklamní agentury. Ani jedna z těchto situací v posuzované věci nenastala. Žalovaný v napadeném rozhodnutí netvrdil, že nebyl schopen zjistit cenu, za kterou v dané době srovnatelné reklamní plnění poskytovaly reklamní agentury. Důvodem, proč nekontaktoval alespoň žalobcem výslovně zmiňovanou společnost PAMBROKE Media se, bylo podle žalovaného to, že cena jiných reklamních společností není pro posuzovanou věc významná. V tom se však žalovaný mylí. Pokud má za to, že cena byla natolik vysoká, že si jejího navýšení musel být žalobce vědom již pro její výši, pak je nutno zjistit, jaká byla cena srovnatelného plnění v dané době, poskytovaná jiným srovnatelným subjektem. Úvaha, že absolutní nepřiměřenost vyplývá z toho, že došlo k jejímu navýšení v konkrétním řetězci, neobstojí, neboť jde o důkaz kruhem; buď si měl být žalobce vědom přemrštěnosti ceny, protože byla absolutně nepřiměřeně vysoká, zde je pak nutno ji porovnat s třetími subjekty, nebo si měl být její nepřiměřenosti vědom, protože si byl vědom navýšení v řetězci. Při zamítnutí tohoto důkazního návrhu se tak žalovaný dopustil logické chyby.

64. Možností získat reklamní plnění přímo od příslušného sportovního klubu se žalovaný nezabýval.
65. Považoval-li tedy žalovaný žalobcův důkazní návrh na zjištění ceny, za kterou srovnatelné plnění v dané době poskytovaly reklamní agentury, za nadbytečný či bez vypovídací potence, protože o přemrštěnosti ceny žalobce měl ze své zkušenosti vědět, taková úvaha s ohledem na uvedené v předchozím odstavci neobstojí. Výše ceny je přitom jednou ze stěžejních skutečností, ze kterých žalovaný dovodil vědomé zapojení žalobce do podvodu, a jeho pochybení mohlo vést k nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
66. Žalobce dále namítl, že nebyla vyslechnuta RNDr. K., ačkoliv údaje v ní zpracované zprávě jsou v rozporu z výpovědi svědků R. a H., nebyl ani zpracován navržený znalecký posudek.
67. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že RND. M. K. nebyla vyslechnuta pro nadbytečnost, protože není podstatné, za jakých podmínek obecně SK Sigma Olomouc poskytovala reklamní plnění, ale za jakých je poskytla společnosti TONDINO a za jakých podmínek poskytla reklamní plnění společnost TONDINO žalobci, a informace od paní K. potvrdili svědkové R. a H.
68. Krajský soud se s tímto posouzením důkazního návrhu ztotožňuje. I v tomto případě, jako u zamítnutí důkazního návrhu svědeckou výpovědí M.K., žalovaný podřadil důvod zamítnutí pod třetí možnost, tedy nadbytečnost, a to rovněž z důvodu, že poskytnutí reklamního plnění přímo SK Sigma Olomouc společnosti TONDINO, které je pro posouzení věci relevantní, je prokázáno uceleným souborem nepřímých důkazů, s čímž se krajský soud ztotožňuje, jak bylo podrobně vysvětleno výše.
69. Pro úplnost krajský soud dodává, že nedůvodnou považuje námitku rozporu údajů od RNDr. K. se zjištěními od svědků R. a H., protože žalobce kromě prostého konstatování rozporu neuvedl, v čem měl rozpor spočívat; z napadeného rozhodnutí naopak vyplývá, že žalovaný považoval zjištěné údaje za shodné (ač opět bez uvedení, které konkrétní údaje za shodné považuje). Bez odpovídající argumentace ze strany žalobce tak nelze jeho námitce přisvědčit.

70. Poslední žalobní námitky směřovaly do chybného stanovení ceny obvyklé ve smyslu, že nebyl zjišťován interval cen a nebyl zpracován znalecký posudek, a dále do irelevance statusových otázek společností TONDINO a PRESSTEX.
71. I tyto námitky soud nepovažuje za důvodné. Zjišťovat interval cen však pro účely posouzení obchodní transakce z hlediska přítomnosti podvodu na DPH není třeba, protože pro tento účel je zjišťována cena, za kterou bylo možno získat reklamu plnění, a zda nedošlo k jejímu neúměrnému navýšení, respektive zda nebyla neúměrně a nedůvodně (kromě důvodu podvodu) vysoká. K tomu interval cen není třeba zjišťovat. Stejně tak není vždy nutné zjišťovat znalecky cenu obvyklé, neboť pro posouzení zasažení transakce podvodem je podstatné, zda cena odpovídá posuzovanému případu, resp. posuzovanému kontextu, což může i nemusí souviset s otázkou obvyklosti ceny. Krajský soud nevylučuje, že v některých případech je vhodné k znaleckému zkoumání přistoupit, nicméně v posuzované věci, za dosud zjištěného skutkového stavu, důvod pro ustanovení znalce krajský soud neshledal a žalobce žádný konkrétní důvod neuváděl. Co se týče otázky sídla a dalších statusových otázek dodavatelů žalobce, soud souhlasí s tím, že samy o sobě jako důkaz o vědomosti žalobce o zasažení transakcí podvodem, obstát nemohou. Pokud by však nestály samy, tvoří nepřímý důkaz, který o zapojení může svědčit. V posuzované věci je však stěžejní objektivní okolností výše ceny, o které však dosud nebyl přijat podložený závěr z důvodu výše uvedených, a proto je předčasné se k okolnostem statusových otázek blíže vyjadřovat.

Závěry a náhrada nákladů řízení

72. S ohledem na shora uvedené krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, z důvodu nezákonnosti rozhodnutí podél § 78 odst. 1 s. ř. s. a vad řízení podle § 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s. V dalším řízení žalovaný opětovně vypořádá návrh žalobce na zjištění výše ceny, za kterou byla srovnatelná reklamní plnění v posuzované době poskytována srovnatelnými subjekty, jak je podrobně rozebráno v odstavcích 62. až 65 odůvodnění tohoto rozsudku. Dále je žalovaný vázán právním názorem krajského soudu podle § 78 odst. 5 s. ř. s. o tom, že správce daně byl povinen před zahájením daňové kontroly vyzvat žalobce podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání, a neučinil – li tak, nevzniká žalobci povinnost uhradit penále.
73. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000 Kč, dále odměna za zastoupení advokátem ve výši 3.100 Kč, podle § 7 bod 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za dva úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení a sepsání žaloby) podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, 2 x režijní paušál ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení žalobci zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 999/1963 Sb. ve spojení s ust. § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ust. § 160 odst. 1 zákona č. 999/1963 Sb., neboť tato lhůta je přiměřená k možnostem žalovaného.

Poučení:

[Zadejte text.]

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

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 29. června 2021

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje