



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D., a soudců

Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **ANITA B s.r.o.**
sídlem Průmyslová 2453/7, Boskovice
zastoupen Ing. Igorem Pantůčkem, daňovým poradcem
sídlem Řípská 11d, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28.8.2019, č.j. 35644/19/5300-22444-712362,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

1. Žalobce podanou žalobou napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 28.8.2019, č.j. 35644/19/5300-22444-712362, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil níže

uvedená rozhodnutí – dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29.5.2018:

- dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) č.j. 2923857/18/3007-50524-702850, jímž byla žalobci za zdaňovací období duben 2014 doměřena DPH ve výši 47 250 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 9 450 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH č.j. 2924728/18/3007-50524-702850, jímž byla žalobci za zdaňovací období květen 2014 doměřena DPH ve výši 28 350 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 5 670 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH č.j. 2925312/18/3007-50524-702850, jímž byla žalobci za zdaňovací období červen 2014 doměřena DPH ve výši 28 350 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 5 670 Kč;
- dodatečný platební výměr na DPH č.j. 2926671/18/3007-50524-702850, jímž byla žalobci za zdaňovací období srpen 2014 doměřena DPH ve výši 56 700 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 11 340 Kč.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Podle žalobce žalovaný opomenul v napadeném rozhodnutí uvést test daňového podvodu dle rozsudku Soudního dvora ze dne 6.7.2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, a na něj navazující test plátce daně ohledně účasti na daňovém podvodu; správní orgány uvedený test upravily, aby jeho provedení přesunuly na žalobce. Daňový subjekt nemůže nést důkazní břemeno ohledně negativních skutečností. Správní orgány nespecifikovaly, co měl žalobce učinit, aby své údajné účasti na daňovém podvodu zabránil.
3. Podle žalobce ke ztrátě daně nedocházelo u obchodního partnera žalobce, nýbrž u společnosti, o které žalobce neměl tušení, že se účastní poskytování reklamy; o subdodavateli neměl žalobce žádnou povědomost. Dodavatel Promo Czech Group s.r.o. (dále jen „Promo Czech“) v souladu se smlouvou dodal žalobci požadovanou reklamu, nejednalo se o zprostředkovatele, jak dovozují správní orgány; žalobce jednal v dobré víře. Správní orgány nevyslechly jednatele Promo Czech, jak žalobce opakovaně požadoval.
4. Žalobce dále podrobnou argumentací dovozuje, proč okolnosti týkající se šetřených transakcí nejsou nestandardní samy o sobě ani ve vzájemné souvislosti, a vytýká správním orgánům závěry, pokud jde o cenu reklamy a nedostatečná zjištění ohledně cen, za jaké nakupovali obdobnou reklamu další inzerenti.
5. Pokud žalovaný konstatoval, že žalobce neoslovil poskytovatele reklamních prostor přímo, tak žalobce tak učinil proto, aby mu dodavatel poskytl komplexní zajištění reklamy, tedy nejen pronájem reklamní plochy, což pro žalobce bylo výhodnější. Pokud jde o personální propojení obchodních korporací, tak žalobce neznal další dodavatele v deklarovaném řetězci. Žalobce odkazuje na další rozpory uvedené žalovaným v napadeném rozhodnutí, týkající se kontrolování plnění, účelu reklamy, sankčních ustanovení smlouvy či zájmu žalobce o parametry reklamy.
6. Podle žalobce skutečnosti, které mu správní orgány kladou k tíži, byly správci daně známy již v době, kdy byla reklama žalobci reálně poskytována. Správce daně reklamu opakovaně

prověřoval již v letech 2013 a 2015 a uplatněný nadměrný odpočet vyplatil; takovým postupem došlo k porušení zásady legitimního očekávání.

7. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí, stejně jako jemu předcházející platební výměry správce daně, zrušil.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

8. Žalovaný nesouhlasí se žalobou, napadené rozhodnutí považuje za správné a odůvodněné. Věcně setrvává na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí.
9. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

10. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
11. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.
12. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije v souvislosti se svou ekonomickou činností za splnění dalších zákonem stanovených podmínek (§ 73 ZDPH).
13. V projednávané věci není sporné faktické uskutečnění transakce a naplnění formálních podmínek ve smyslu § 72 odst. 1 ZDPH.
14. Podvodem na DPH se rozumí situace, kdy jeden z účastníků obchodního řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice 2006/112/ES ze dne 28.11.2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s. 1 – 118), a zákona o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12.1.2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 *Optigen*, rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21.6.2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében*). Podvody na DPH mohou nabývat různých forem, ve všech případech ale jde v jádru o to, že není odvedena určitá částka, získaná jako DPH. Uplatnění nároku na odpočet DPH z plnění, jež je součástí řetězce, v němž došlo k neodvedení vybrané DPH do státního rozpočtu, je proto v rozporu se smyslem a účelem institutu odpočtu DPH, včetně principů, na nichž je tento institut postaven (zejména princip neutrality DPH).
15. Pokud žalobce namítá, že žalovaný neuvedl kompletní test daňového podvodu, jak plyne z judikatury Soudního dvora Evropské unie (jmenovitě rozsudku ze dne 6.7.2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*), tak nemá pravdu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí z uvedeného rozsudku, jakož i z dalších rozhodnutí Soudního dvora, stejně jako správních soudů, vycházel. Z nich plynou podmínky pro možnost odepření uplatněného nároku na odpočet DPH, podle nichž je nutné zkoumat existenci daňového podvodu, dále objektivní okolnosti, na základě kterých

mohl daňový subjekt nabýt podezření o podvodném charakteru obchodních transakcí (věděl či mohl a měl vědět, že se účastní na plnění, které je součástí podvodu na DPH), a přijetí adekvátních opatření daňovým subjektem, která by jeho účasti na daňovém podvodu byla způsobila zabránit, a jeho dobrou víru. Naplněním uvedených podmínek se žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně zabýval.

16. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval. Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylicit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasné patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání daňového zvýhodnění (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2016, č.j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, či ze dne 25.6.2015, č.j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS); chybějící DPH přitom nemusí být vyčíslena.
17. Dále je třeba prokázat, že žalobce o tom, že jsou plnění součástí daňového podvodu, věděl nebo vědět měl a mohl (rozsudek Soudního dvora ze dne 6.7.2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*). Tvrdí-li správní orgány, že se žalobce účastnil podvodného jednání, případně o tomto podvodném jednání v obchodním řetězci mohl a měl vědět, je jejich povinností shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují; nesou tedy v tomto ohledu důkazní břemeno (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 11.5.2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Industries*).
18. Odmítnutí nároku na odpočet je tedy namístě pouze za situace, kdy plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu, což zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. „Rozhodné je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Je možné přiblížit k tomu, zda se jedná o obchodování s rizikovou komoditou, zda docházelo k úhradám fakturovaných částek a pohledávky byly řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny či naopak o umělé navyšování cen, zda nedocházelo k neprokázaným úhradám vysokých částek v hotovosti, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů apod...je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možnosti snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů... Pokud daňový subjekt v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, nelze po něm požadovat, aby v rámci „obezřetnosti“ předvídal a prověřoval všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. 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 (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a

adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.6.2019, č.j. 9 Afs 69/2019-58). Uvedeným požadavkům podle zdejšího soudu správce daně i žalovaný dostáli. Pokud žalobce dovozuje, že si správní orgány test daňového podvodu de facto účelově upravily, tak ani s tím zdejší soud nesouhlasí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí správně upozornil na skutečnost, že je na správci daně, aby prokázal, že v důsledku podvodného jednání došlo k neodvedení daně a že jsou zde objektivní okolnosti svědčící ve svém souhrnu o tom, že daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se účastní plnění, které je součástí takového úniku na DPH; poté je na daňovém subjektu, aby tvrdil a doložil přijetí dostatečných opatření, kterými by se vyhnul své účasti na podvodném jednání.

19. Správce daně zjistil následující řetězec společností zapojených do obchodu s reklamou na stadionu FC ZBROJOVKA BRNO, a.s. (dále jen „FC Zbrojovka Brno“) a v prostorách Sportovního klubu Královo Pole, z.s. Vodova Brno (dále jen „SK Vodova Brno“) v roce 2014: FC Zbrojovka Brno, SK Vodova Brno → Emerencie s.r.o. → DIRECT 74 s.r.o. → ROXTA MORAVA s.r.o. → SIDWELL Advertising s.r.o. → Promo Czech → žalobce (zpráva o daňové kontrole ze dne 28.5.2018, č.j. 2492900/18/3007-60562-711575).
20. Není přitom sporu o skutková zjištění, že v případě reklamy u FC Zbrojovka Brno sama FC Zbrojovka Brno zajišťovala provedení reklamy, přičemž náklady na výrobu reklamy či provedení reklamní činnosti šly k tíži objednatele, kterým byla Emerencie s.r.o., dále jen „Emerencie“ (viz také čl. IV smluv o reklamě ze dne 1.3.2014 a ze dne 1.8.2014 uzavřených mezi FC Zbrojovka Brno a Emerencie). Nebylo tedy zjevné, jaké další služby měly další články řetězce poskytnout. Pokud jde o reklamu u SK Vodova Brno, tak ze sdělení SK Vodova Brno plyne, že tento sportovní klub jejich výrobu nezajišťoval ani neprováděl, a nečinila tak ani Promo Czech. Správce daně poukázal na to, že i v případě, že by nikoliv tento poskytovatel (SK Vodova Brno), ale některý z dalších subjektů v řetězci zajišťoval další služby spojené s reklamou (výrobu a provádění reklamy), ze správního spisu neplyne nic, co by rozumně odůvodnilo navýšení ceny plnění, k jakému v rámci řetězce došlo. Správní orgány v tomto směru zejména zohlednily, že přestože náklady na reklamu vynaložené činily u žalobce nízké procento z jeho celkových nákladů, tak žalobce nakoupil reklamu za cenu až 30-ti násobně vyšší, než za jakou ji poskytovali FC Zbrojovka Brno a SK Vodova Brno. Správní orgány zjistily, že k razantnímu navýšení ceny došlo u článku řetězce Direct 74. Podle zjištění správních orgánů žalobce platil Promo Czech částku ve výši 135 000 Kč měsíčně za jeden reklamní banner na stadionu FC Zbrojovka Brno a částku ve výši 90 000 Kč měsíčně za jeden reklamní banner v hale SK Vodova Brno; přitom FC Zbrojovka Brno účtovala Emerencie v 1. pololetí 2014 částku 3 413 Kč za umístění jednoho panelu na měsíc a ve 2. pololetí 2014 tato částka činila 2 719 Kč. SK Vodova Brno pak účtovala Emerencie 556 Kč za umístění jednoho panelu na měsíc.
21. Podle správních orgánů přestože k navýšení ceny za reklamu dochází, protože zahrnuje provizi, tak takové navýšení, k jakému došlo v posuzované věci, je neobvyklé. S tím zdejší soud souhlasí, neboť má za to, že 30-ti násobné navýšení ceny v řetězci společností bez jakéhokoli opodstatnění jednoznačně svědčí o uměle vytvořeném řetězci, jehož smysl nebyl ekonomický, nýbrž jeho cílem bylo pouze uměle navýšit cenu plnění.
22. Žalobce v žalobě zpochybňuje správcem daně dovozené nestandardní okolnosti šetřených transakcí a současně nesouhlasí, že byla prokázána existence tzv. objektivních okolností svědčících o jeho vědomosti o tom, že se podezřelého řetězce transakcí účastní.

23. K žalobní argumentaci je třeba zdůraznit, že daňový subjekt nemusí mít informace o účasti dalších subjektů (subdodavatelů) v řetězci. To však neznamená, že nejsou dány další okolnosti, o které by se měl daňový subjekt (plátce DPH) zajímat a které při běžné podnikatelské obezřetnosti mají vzbudit jeho pozornost; kupř. zjištění, že jeho potenciální dodavatel není plátce DPH, takovou skutečností, kterou musí v rámci obchodního styku daňový subjekt vnímat, nepochybně je (žalobce uzavřel smlouvu s Promo Czech dne 17.3.2014, tedy v okamžiku, kdy tato společnost nebyla plátcem DPH; tím se stala až dne 5.4.2019 a dne 10.4.2019 vystavila žalobci první daňový doklad). V tomto kontextu ze správního spisu plyne, že se žalobce nijak nezajímal o tom, zda je Promo Czech skutečným dodavatelem reklamy, ostatně v odpovědi ze dne 22.12.2017 na výzvu k prokázání skutečností ze dne 8.12.2017 žalobce zmiňoval, že bylo právě na jeho dodavateli, jakým způsobem zajistí splnění předmětu smlouvy. Ke komplexnosti poskytnutých reklamních služeb již správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl (str. 41 zprávy), že přestože žalobce v odpovědi ze dne 22.12.2017 na výzvu k prokázání skutečností ze dne 8.12.2017 tvrdil, že poskytl dodavatelům podklady pro výrobu reklamního banneru, není zřejmé, o jakých dodavatelích hovoří, neboť jeho jediným dodavatelem dle smlouvy z roku 2014 byla Promo Czech, nadto poskytnutí podkladů pro výrobu reklamního banneru žalobce nijak neprokázal.
24. Žalobce namítá, že znal jednatele Promo Czech R. M. a věděl, že se v oblasti reklamy pohybuje několik let. I původní vlastník Promo Czech, společnost Servis ihned s.r.o., měl v předmětu podnikání reklamní činnost a bylo zřejmé, že byl v oblasti reklamy dlouhodobě aktivní. Podle žalobce změna názvu a statutárního orgánu před uzavřením smlouvy nemůže být objektivní skutečností vedoucí k povědomí o účasti na daňovém podvodu.
25. K tomu zdejší soud uvádí, že v posuzované věci byly zjištěné skutečnosti ohledně činnosti R. M. a Promo Czech, které správní orgány hodnotily, komplexnější. Uvedená společnost bezprostředně před zahájením spolupráce změnila název, jednatele i společníka, přičemž dřívější jednatel vystupoval v dalších 446 společnostech. Poslední účetní závěrka byla do obchodního rejstříku vložena pouze za rok 2012 a společnost rovněž sídlila na virtuální adrese. Na internetu nebylo možné ani zpětně dohledat žádné informace o její činnosti. Podle odpovědi místně příslušného správce daně probíhal u Promo Czech postup k odstranění pochybností za zdaňovací období měsíce dubna 2014, v jehož rámci dne 23.10.2014 R. M. správci daně sdělil, že Promo Czech nemá zaměstnance, má asi 20 klientů (jedná se o kamarády a kamarády kamarádů, jejichž jména nedokázal uvést), věnuje se pouze zprostředkování reklamy, nikoli reklamě samotné, z čehož má provizi 3 %. Požadavek od klienta předává jednatele SIDWELL Advertising s.r.o. panu P., který má domluvené různé haly a stadiony a při určení ceny reklamy vychází z jeho ceníku. Po uzavření smlouvy s klientem uzavře smlouvu s panem P. Klient si vybere formu, místo a frekvenci reklamy, pan M. řekne cenu a celé to předá panu P., který vyrábí bannery na základě podkladů a návrhů klientů. K navázání spolupráce se žalobcem sdělil, že ta proběhla v polovině roku 2013 v rámci víkendového pobytu na Vysočině. Pokud jde o datum registrace Promo Czech k DPH až po uzavření smlouvy se žalobcem, tak tuto skutečnost žalovaný vyhodnotil tak, že přestože žalobci nic nebrání uzavírat smlouvy i s neplátcí DPH, je zjevné že by si žalobce nárok na odpočet DPH nemohl uplatnit; přitom sám žalobce plátcem DPH byl, proto je nepravděpodobné, že by chtěl uzavírat obchody a hradit reklamní služby, aniž by měl následně nárok na odpočet DPH. Na takové úvaze

zdejší soud neshledává žádnou nelogičnost. Stejně tak správní orgány uvedly, že živnostenské oprávnění předchozího společníka (Servis ihned s.r.o., o níž žalobce tvrdil, že měla živnostenské oprávnění již od roku 2009) nelze vztahovat na celou společnost. Také pokud v roce 2014 neměla Promo Czech internetové stránky, současně však měla být činná v oblasti propagace reklamy, jedná se o situaci neobvyklou. S tím zdejší soud souhlasí. Podle žalovaného byl nestandardní rovněž způsob navázání spolupráce žalobce s Promo Czech. R. M. uvedl, že se se žalobcem seznámil již v první polovině roku 2013, ale v té době ještě nebyl jednatelem Promo Czech; není tak podle žalovaného zjevné, za koho jednal.

26. Podle zdejšího soudu žalovaný správně zohlednil, že mezi žalobcem a poskytovatelem reklamy (FC Zbrojovka Brno a SK Vodova Brno) bylo dalších pět článků, a proto podle žalovaného nebylo reálné bez předchozí domluvy mezi jednotlivými články v krátkém časovém horizontu (kdy R. M. uzavřel se žalobcem smlouvu ani ne měsíc poté, co se stal jednatelem Promo Czech) zajistit přes tolik zprostředkovatelů předmětnou reklamní službu.
27. Žalovaný rovněž netvrdil, že by uvedená společnost byla nekontaktní, jak mu žalobce vytýká, nicméně upozornil, že nejen z pohledu správce daně, ale i z pohledu žalobce jako obchodního partnera, bylo u takové společnosti vyšší riziko toho, že ji nebude možné dohledat a kontaktovat v případě jakýchkoliv problémů, které mohou nastat při obchodování. Takovému závěru nemá zdejší soud co vytknout a pouze dodává, že uvedenou okolnost je třeba posuzovat společně s ostatními skutečnostmi a nikoli izolovaně; tomu správní orgány dostály.
28. Pokud jde o skutečnost, že se v obchodním rejstříku nacházela poslední účetní závěrka Promo Czech za rok 2012, tak žalobci zdejší soud přisvědčuje, že v době uzavření smlouvy se žalobcem (dne 17.3.2014) tato společnost nemusela mít zveřejněnou účetní závěrku za rok 2013; totéž platí o odkazu žalovaného na to, že dne 30.6.2017 se stal jediným společníkem Promo Czech J. K. a jeho podíl byl postižen exekučním příkazem. Podstatné nicméně je, že i bez ohledu na tyto skutečnosti, správní orgány identifikovaly a dostatečně zdůvodnily jak existenci podvodu na DPH, tak i to, že žalobce o své účasti na něm měl a mohl vědět.
29. Pokud jde o námitky směřující k další objektivní okolnosti, kterou byla cena reklamy, tak podstatné je, že si žalobce nezjišťoval cenové podmínky na trhu s reklamou a ve smlouvě zároveň tvorba ceny a její složky nebyly nijak upraveny. Žalobce správním orgánům dále vytýká, že nezjišťovaly, za jakou cenu nakupovali obdobnou reklamu další inzerenti, kteří měli obdobnou reklamu umístěnou ve stejném prostoru sportovišť; správní orgány měly provést výslech osoby odpovědné za prodej reklamy u FC Zbrojovka Brno a SK Vodova Brno. Podle žalobce se měl správce daně zabývat cenou obvyklou.
30. Podle zdejšího soudu předně správní orgány nepochybily, pokud v souvislosti s tím, zda žalobce měl a mohl o svém zapojení do podvodného řetězce vědět, zohlednily, že žalobce se nijak nezajímal o to, jakým způsobem byla cena stanovena a jaká byla hodnota jednotlivých služeb. Žalobce nevěděl, co částka, kterou mu dodavatel účtoval, zahrnovala, z jakých dílčích služeb se skládala a co vše mělo na cenu vliv. Tudíž již s ohledem na to nemohl žalobce smlouvenou cenu jakkoli kvalifikovaně porovnat s aktuální situací na trhu.
31. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani argument, že žalobce požadoval, aby mu dodavatel poskytl komplexní zajištění reklamy; jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního

soudu ze dne 26.8.2020, č.j. 8 Afs 78/2018-65, při určení neobvyklosti ceny jako jedné z objektivních okolností je vhodné zohlednit také cenu nezatíženou jejím dřívějším zvýšením v řetězci účastníků daňového podvodu: „Jádrem stěžovatelčiných úvah je argument, že trh s reklamou (či sponzorskými vzkazy) ve veřejnoprávní televizi je značně omezen co do možnosti vůbec reklamu do vysílání umístit. Nadto pak tento omezený reklamní prostor často skoupi reklamní agentury a pro samotné podnikatele je obtížné se (mimo nabídku těchto agentur) k reklamnímu času dostat. Dle Nejvyššího správního soudu je za daných skutkových okolností závěr žalovaného o neúměrném zvýšení ceny správný. Ze správního spisu vyplývá, že v případě stěžovatelky došlo ve výše popsáném řetězci společností k přeprodávání stejné služby...Pokud daňové orgány zjišťují cenu obvyklou (pro porovnání s cenou skutečně zaplacenou daňovým subjektem), je důležité i to, aby v kontextu dané věci zjistily cenu nezatíženou jejím dřívějším zvýšením v řetězci účastníků daňového podvodu nebo jiným účelovým jednáním dodavatelů daňového subjektu (srov. rozsudek ze dne 28. 1. 2014, č.j. 8 Afs 43/2013-52, bod 30). V posuzovaném případě je však spíše podstatné, za jaké ceny prodávaly reklamní prostor přímo reklamní agentury, které jej nakoupily od České televize. Samotné porovnání cen, které si účtovala Česká televize, s cenou, kterou uhradila stěžovatelka, by nemuselo být zcela vypovídající vzhledem ke stěžovatelkou tvrzené námitce nutnosti zakoupit reklamní prostor od reklamních agentur. Nicméně zjištění, jak se cena navýšovala, také není zcela bez významu, neboť je to minimálně velmi podstatný indikátor toho, že mohlo dojít k nedůvodnému předražení... Je jistě možné uvažovat o dalším navýšení ceny v případě přidáných služeb, na což stěžovatelka upozorňovala. Ze správního spisu však neplynou skutečnosti, které by takové zvýšení rozumně odůvodnilo. K určitému zvýšení ceny vlivem prodeje reklamního prostoru mediálními agenturami dojít mohlo, nikoliv ale k tak mnohonásobnému zvýšení (zhruba k sedmapadesátinásobnému navýšení oproti běžnému čtvrtinásobnému navýšení), jak naznačuje stěžovatelka. Stejně tak Nejvyšší správní soud nevidí důvod pro zásadní zvýšení ceny ani ve službách, které byly stěžovatelce poskytnuty vedle samotného zajištění reklamního prostoru... Stěžovatelka přistoupila na nabídku dodavatele, aniž by jakýmkoliv způsobem ověřovala vhodnost tohoto způsobu propagace pro své podnikání či jakkoliv ověřovala či zpochybňovala cenu nebo alespoň žádala o její vysvětlení či způsob kalkulace. Jednalo se o částku nijak nevýznamnou, přesto u stěžovatelky nelze vidět ani náznak opatrnosti či zdrženlivosti při nakládání s vlastními prostředky. Obdobně lze nahlížet i na obsah smlouvy, kde je řada podstatných ustanovení formulována jen velmi obecně (např. ustanovení o ceně je bez jakékoliv kalkulace, chybí také konkrétnější popis poskytnuté služby, zejména rozsahu sponzorského vzkazu)... Stěžovatelka poukazuje na to, že smlouva byla platná a řádná. Předmětem posuzování je ovšem rovněž zohlednění celého způsobu uzavírání smlouvy pro účely posouzení, nakolik stěžovatelka mohla o podvodnosti transakce vědět.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.8.2020, č.j. 8 Afs 78/2018-65, zvýrazněno zdejším soudem). Žalobce coby zkušený podnikatel nepostupoval podle zdejšího soudu při uzavírání smlouvy obezřetně, což správní orgány správně vyhodnotily v kontextu dalších okolností.

32. Současně k argumentaci žalobce ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu ohledně obvyklé ceny za reklamu zdejší soud odkazuje na přílehlavé závěry rozsudku Nejvyššího správní soudu ze dne 26.9.2019, č.j. 6 Afs 61/2019-27, podle něhož „...krajský soud výslovně uvedl, že přezkoumávaná věc se vůbec netýká daně z příjmů, ale DPH, a proto nepokládal odkazy stěžovatelky na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů za přílehlavé. V této souvislosti krajský soud zároveň připomněl, že daňové orgány v řízení nezjišťovaly (a nebyly povinny zjišťovat) cenu obvyklou dle zákona o oceňování majetku, ale porovnávaly cenu reklamních a propagačních služeb z dotčených smluv s cenami, za které jejich dodavatel tyto služby získal od

jednotlivých fotbalových klubů a Golf Arény Ostrava; a dále s cenami, za které tyto kluby obdobná plnění poskytovaly jiným zájemcům. Z obsahu odůvodnění rozsudku krajského soudu je tedy naopak možno bez pochybností dovodit, že krajský soud si byl skutečnosti, že přezkoumává rozhodnutí ve věci DPH (a nikoli ve věci daně z příjmů právnických osob) dostatečně vědom.“. Správní orgány tedy nijak nepochybily, pokud v nyní posuzované věci postupovaly tak, že porovnaly cenu, kterou platil žalobce Promo Czech, s cenou na počátku řetězce.

33. K žalobní námitce ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu zdejší soud dále uvádí, že pokud z odpovědi FC Zbrojovka Brno a SK Vodova Brno vyplynulo, že pronajímaly reklamní plochy pouze Emerencie a nikoli koncovým zákazníkům a se subjekty, jejichž reklama byla na reklamních plochách umístěna, nekomunikovaly (viz také str. 38 až 40 zprávy o daňové kontrole), je zřejmé, že další zjišťování cen za poskytování reklamy přímo od FC Zbrojovka Brno a SK Vodova Brno by bylo bezpředmětné. Pokud jde o požadavek žalobce na zjišťování ceny u subjektů „na stejném obchodním stupni“ (dle žalobce „Synot, Gambinus, Hyundai, Chance“), tak správní orgány vysvětlily, že jejich postavení je nesrovnatelné s postavením žalobce v daném sportovním odvětví, přičemž se nejedná o řadové nájemce reklamních ploch, ale o nejvýznamnější sponzory Fotbalové asociace České republiky. Argumentace žalobce, že uvedené subjekty mají od poskytovatele reklamy rozpočet na jednotlivé reklamní aktivity (kde budou zahrnuty i reklamní panely) a že lze přepokládat, že cena za reklamní panel bude výrazně nižší než u inzerenta, který má reklamu pouze na jediném reklamním banneru, podle zdejšího soudu jednak není ničím podložená a rovněž nijak nevyvrací správnost úvah, kterými odmítnutí takového dokazování správní orgány zdůvodnily.
34. Pokud jde o námitku, že se správní orgány „spokojily“ s odpověďmi FC Zbrojovka Brno a SK Vodova Brno, aniž by bylo odpovězeno na otázku, zda by cena za pronájem byla stejná i v případě pronájmu jednoho panelu a za jaké ceny poskytoval obstaravatel reklamu jiným koncovým inzerentům, pokud taková situace nastala, tak z odpovědí uvedených subjektů vyplynulo, že pronajímaly reklamní plochy pouze Emerencie, že cena za pronájem jednoho panelu je stejná bez ohledu na množství reklamních ploch (pouze SK Vodova Brno by si v případě 31. a další reklamní plochy účtovala 10 000 Kč za jednu reklamní plochu) a že se subjekty, jejichž reklama byla na reklamních plochách umístěna, nekomunikovaly. Za tohoto stavu bylo nadbytečné, aby správce daně dále vyslyšel konkrétní osoby odpovědné za prodej reklamy u FC Zbrojovka Brno a SK Vodova Brno.
35. K otázce nepřiměřeně vysoké ceny placené žalobcem Promo Czech zdejší soud dále odkazuje na závěry správních orgánů (viz např. str. 25 až 26 a str. 29 napadeného rozhodnutí), že žalobce si nejen neověřoval, zda byla cena za přijímané reklamní služby přiměřená, ale ani nevyhodnocoval přínos již realizované reklamy; rovněž není zřejmé, jak mohl žalobce kontrolovat splnění podmínek smlouvy, pokud v ní nebyly specifikovány podrobnosti stran umístěvané reklamy, resp. loga žalobce (specifikace loga, jeho velikosti, konkrétního umístění, četnost apod.). Žalobcem poskytnutá fotodokumentace označená jako „monitoring“ svědčí o tom, že tento monitoring byl vytvořen souhrnně pro všechny společnosti; jedná se pouze o fotografie, často vyfocené z dálky a špatně čitelné, které pokrývají všechny inzerované společnosti, a na mnoha z nich logo žalobce není.
36. Pokud jde o námitku, že v hodnotě reklamních služeb, za které žalobce platil, byl zahrnut i vstup na sportovní utkání pro dvě osoby v hodnotě celkem 8 000 Kč, tak tato okolnost není vůbec podstatná, neboť „benefit“ v podobě poskytnutí vstupenek byl součástí

reklamního plnění poskytovaného samotnou FC Zbrojovka Brno (viz čl. II. bod 2 smluv o reklamě uzavřených mezi FC Zbrojovka Brno a Emerencie).

37. K námitce žalobce, že cena, se kterou správce daně poměřoval cenu placenou žalobcem Promo Czech, je nereálná, což podle žalobce plyne z cenové nabídky od FC Zbrojovka Brno, kterou žalobce doložil k odvolání, zdejší soud uvádí, že sám žalobce poukazuje na skutečnost, že tato cenová nabídka se týká roku 2018; podle zdejšího soudu se tak cenová nabídka netýká cenových poměrů v roce 2014.
38. Žalobce dále namítá, že správní orgány nevyslechly R. M.; uvedený svědek se měl vyjádřit k tomu, zda poskytl předmětnou reklamu a jakým způsobem, zda je jeho tvrzení o zprostředkování pravdivé a rovněž zda by byl býval žalobci poskytl informace o svých subdodavatelích.
39. K tomu zdejší soud uvádí, že správce daně vycházel z obsahu protokolu ze dne 23.10.2014 o ústním jednání s R. M., který mu poskytl místně příslušný správce daně Promo Czech. Z tohoto podkladu vyplynulo, že dodavatel Promo Czech reklamní služby sám neobstarával, což R. M. doložil listinnými důkazy. To ostatně žalobce v průběhu daňového řízení nezpochybňoval (reakce ze dne 22.12.2017 na výzvu k prokázání skutečností ze dne 8.12.2017).
40. Z výše uvedeného je zřejmé, že přestože R. M. nebyl vyslechnut jako svědek, bylo zjištěno, že Promo Czech reklamu pouze přeprodala. Podle zdejšího soudu bylo nadbytečné návrhu žalobce na provedení výslechu R. M. vyhovět (bližší ke zdůvodnění neprovedení výslechu viz str. 38 seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a str. 42 a 148 zprávy o daňové kontrole). Účelem výslechu svědka je, aby svědek vypověděl, co vnímal vlastními smysly, nikoli aby byl zjištěn jeho názor na to, jak by v minulosti eventuálně reagoval na položené otázky, jak požadoval žalobce. Správní orgán není vždy automaticky povinen vyhovět všem důkazním návrhům účastníků řízení, musí však přezkoumatelným způsobem vysvětlit, proč takovéto důkazy nebudou provedeny. V posuzované věci tomuto požadavku správní orgány dostály.
41. Zdejší soud s ohledem na uvedené shrnuté klíčové závěry správních orgánů rovněž nesouhlasí se žalobcem, že napadené rozhodnutí obsahuje rozpory.
42. Pokud žalobce uváděl, že reklama na sportovištích byla zaměřena na koncové spotřebitele a drobné podnikatele (nikoli na velké společnosti), tak podle zdejšího soudu závěr žalovaného, že žalobce reklamou cílil i na stabilizování a zvýšení obrátu, tomuto nijak neodporuje. Pokud dále žalobce nesouhlasí se žalovaným, že neuvedl, jakým způsobem ověřoval, že reklama skutečně probíhá, tak k tomu zdejší soud uvádí, že uvedené nebylo nijak prokázáno, ostatně i vzhledem k výše předestřeným pochybnostem týkajícím se předložené fotodokumentace reklamy na sportovištích. Zdejší soud v tomto ohledu rovněž souhlasí se žalovaným, že tvrdí-li žalobce, že podle smlouvy poskytl dodavateli v elektronické podobě podklady se všemi požadovanými parametry a že výsledný produkt těmto požadavkům odpovídal, tak není zřejmé, o jaké požadované parametry šlo, když smlouva uzavřená mezi žalobcem a Promo Czech žádné požadavky v tomto směru neobsahovala.
43. Namítá-li dále žalobce k odkazu žalovaného na skutečnost, že smlouva neupravovala sankce za neplnění smluvních povinností, že není odpovědný za to, co do smlouvy zahrne obchodní partner, tak k tomu zdejší soud uvádí, že žalobce měl coby smluvní strana možnost ovlivnit obsah uzavírané smlouvy, stejně jako mohl na uzavření smlouvy

nepřistoupit, byla-li by nevýhodná či riziková. Pakliže na uzavření takové smlouvy přistoupil, jednalo se o další okolnost svědčící minimálně o jeho podnikatelské neopatrnosti a správní orgány nepochybily, pokud tuto skutečnost v rámci posouzení naplnění podmínek testu povědomosti žalobce o možné rizikovosti dané transakce zohlednily.

44. Žalobce konečně namítá porušení zásady legitimního očekávání, neboť má za to, že skutečnosti, které mu kladou správní orgány k tíži, jim byly známy již dříve. V tomto směru žalobce odkazuje na protokol z místního šetření ze dne 10.10.2013, č.j. 3365029/13/3007-05302-704104, z něhož dovozuje, že předmětnou reklamu správce daně opakovaně prověřoval již v letech 2013 a 2015.
45. I s touto námitkou se podle zdejšího soudu správce daně správně vypořádal již ve zprávě o daňové kontrole, kde žalobci vysvětlil, že se odvolává na místní šetření, v jehož rámci však (v daném krátkém časovém úseku) není možné zjistit např. to, zda byly reklamní služby fakturovány postupně v řetězci společností. Uvedené místní šetření se nadto týkalo jiného skutkového stavu, neboť dodavatel reklamních služeb byl odlišný a služby byly fakturovány v jiném roce; ohledně dodavatele Promo Czech správce daně žádné místní šetření neprováděl a okolnosti daného obchodního případu před prováděnou daňovou kontrolou neprověřoval.
46. Uvedené vypořádání žalobcovy argumentace zdejší soud považuje za dostatečné, žalobce jej relevantně nezpochybňuje, neuvádí nic, z čeho by plynulo, že by závěry správce daně z místního šetření ze dne 10.10.2013 bylo možné vztahovat také na nyní posuzovanou věc.
47. Zdejší soud tedy neshledal žalobu důvodnou a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

48. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, 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.

Brno 25. listopadu 2021

David Raus v.r.
předseda senátu