



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **COPY SERVIS TÁBOR s.r.o.**, IČO: 260 66 939
sídlem Roháčova 145/14, 130 00 Praha 3
zastoupena advokátem Mgr. Michalem Šimkům
sídlem Šítkova 233/1, 110 00 Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 45863/19/5300-22441-701848 z 6. 11. 2019

takto:

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

Odůvodnění:

1. V posuzované věci je spor o to, zda žalobkyně splnila podmínky nároku na odpočet DPH u zdanitelných plnění přijatých ve zdaňovacích obdobích od 4. čtvrtletí 2012 do 2. čtvrtletí 2015 od společnosti PAVI s.r.o., IČO: 260 18 381 (reklamní a propagační služby prostřednictvím fotbalového klubu FC MAS Tábořsko). Konkrétně jde o to, zda se žalobkyně nákupem této reklamy zapojila do obchodních transakcí zasažených podvodem

na DPH, zda o své účasti na tomto podvodu věděla nebo alespoň mohla a měla vědět, a zda v případě kladných odpovědí na tyto otázky přijala dostatečná opatření k zabránění daňovému podvodu.

I. Vymezení věci

2. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) na základě daňové kontroly za uvedená zdaňovací období, provedené u žalobkyně Finančním úřadem pro Jihočeský kraj (dále jen „**dožádaný správce daně**“; dohromady též „**správci daně**“), neuznal žalobkyni nárok na odpočet DPH podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „**ZDPH**“), za uvedená zdaňovací období v souhrnné výši 753 000 Kč právě z důvodu jejího zapojení do daňového podvodu, o němž přinejmenším mohla a měla vědět, a dále odpočet DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013 ve výši 63 000 Kč z důvodu jeho nepodložení daňovým dokladem (žalobkyně uvedla, že tuto částku evidovala omylem). Následně správce daně vydal celkem 11 dodatečných platebních výměrů, jimiž žalobkyni doměřil DPH v této výši a zároveň stanovil penále z doměřené daně.
3. Proti těmto platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, k němuž žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím změnil výši doměřené daně i souvisejícího penále ve dvou platebních výměrech: u jednoho doměřenou daň o 63 000 Kč zvýšil, u druhého o stejnou částku snížil; odvolání proti zbylým platebním výměrům zamítl a platební výměry potvrdil.
4. V hodnocení věci samé se žalovaný se správcem daně ztotožnil. Popsal fungování obchodního řetězce tvořeného společnostmi PAVI s.r.o., IČO: 260 18 391, v roli *missing tradera* (dále jen „**PAVI**“), S & T SPONZORING s.r.o., IČO: 292 81 547, v roli *buffera* (dále jen „**S&T**“), a řadou společností, včetně žalobkyně, v roli *brokerů*, tedy koncových příjemců reklamních služeb. Chování všech zapojených subjektů i jejich obchodní transakce vyhodnotil správce daně jako vysoce nestandardní. Společnost PAVI vlastnila veškerá marketingová práva FC Tábořsko a nabízela reklamní služby odběratelům, včetně žalobkyně, za ceny, které mnohonásobně přesahovaly obvyklé tržní ceny a neměly ekonomické opodstatnění, což si jako zkušená podnikatelka v oboru musela uvědomovat. Samotnou realizaci reklamních plnění zajišťovala pro PAVI subdodavatelka S&T, která byla stejně jako PAVI personálně propojena s FC Tábořsko a která měla od roku 2012 jediného zaměstnance, a to za ceny o řád vyšší, než byla nákupní cena reklamních práv, jež by měly tvořit velkou část koncové ceny reklamy. Kromě této ceny navíc PAVI odváděla své subdodavatelce 20 % z fakturované ceny jako odměnu, která od roku 2012 do poloviny roku 2014 činila celkem 57 milionů Kč. Přes to všechno vykazovala S&T rozdíl mezi uskutečnitelnými a přijatými zdanitelnými plněními pouze v nižších jednotkách milionů ročně. V obchodním řetězci postupně docházelo k umělému navyšování ceny reklamy, aniž jednotlivým subjektům vznikla odpovídající daňová povinnost; u PAVI se tak dělo jednak nadhodnocenými režijními výdaji, jež zahrnovaly jednak reklamní plnění přijatá od S&T, jednak plnění ze smlouvy o správě a údržbě fotbalových areálů, uzavřené se společností GREEN WAY FACILITY s.r.o., IČO: 286 60 048, v hodnotě 30 milionů ročně v období od ledna 2013 do července 2014. Tyto režijní náklady zároveň umožňovaly PAVI vykazovat v daňových přiznáních k DPH minimální vlastní daňovou povinnost (rozdíl mezi hodnotou poskytnutých a přijatých zdanitelných plnění v letech 2013 a 2014 činil pouhé 1,5 %). Chybějící daň zjistil správce daně u společnosti S&T, která vykázanou

vlastní daň dobrovolně nehradila, nespolupracovala se správcem daně při ověření svých daňových tvrzení nakonec ani nezaplatila doměřenou daň.

5. Ve vztahu k žalobkyni žalovaný daně popsal řadu objektivních okolností, na jejichž základě podle jeho názoru přinejmenším mohla a měla vědět, že se zapojila do obchodních transakcí zasažených podvodem. Žalobkyně platila za reklamu násobně vyšší ceny, než bylo běžné u srovnatelných fotbalových klubů a obchodních korporací, aniž to pro ni mělo ekonomické opodstatnění. V účelově a formálně sepsaných reklamních smlouvách nebyl předmět plnění dostatečně upřesněn, takže nebylo zřejmé, jakou cenu platí žalobkyně za jakou konkrétní reklamu, a žalobkyně ani nebyla schopná vysvětlit princip tvorby smluvené ceny. Žalobkyniny výdaje na reklamu přitom byly z pohledu různých účetních ukazatelů řádově vyšší než u průměrného obchodníka, a všechny byly vynaloženy na reklamu u jediného fotbalového klubu prostřednictvím jediného obchodního partnera. Jelikož žalobkyně zároveň nepřijala přijetí rozumných opatření k zamezení daňovému podvodu, zákonné podmínky pro přiznání nadměrného odpočtu nebyly splněny.

II. Argumentace účastníků řízení

6. Žalobkyně v žalobě předně namítla, že právo správce daně k doměření daně zaniklo ještě před vydáním platebních výměrů, které správce daně vydal pět dnů před uplynutím promlčecí doby jen formálně, aby si prodloužil lhůtu k provádění daňové kontroly. To nepřímou přiznal i žalovaný, když mu v odvolacím řízení uložil dodatečné provedení výsledků některých žalobkyní navržených svědků, které správce daně nestihl za celé tři roky trvání daňové kontroly provést. Zásadní vadou postupu daňových orgánů bylo ovšem už to, že po celou dobu daňové kontroly fakticky nikde nedetekovaly chybějící daň a kontrolu společnosti S&T zahájily teprve tehdy, když z podání daňových subjektů zjistily, že nejsou splněny podmínky pro doměření daně. Takový postup je zjevně svévolný a důkazy zajištěné před detekcí daně nemohly být v daňovém řízení vůbec použity. Žalovaný se však dopustil i dalších procesních pochybení, zejména když nepřipustně užil a hodnotil informace z jiných daňových řízení, jichž se žalobkyně neúčastnila, aniž specifikoval, jaké důkazní prostředky převzal a aniž se k nim žalobkyně mohla vyjádřit.
7. Následně se žalobkyně obsáhle vymezila proti závěrům žalovaného, které jsou dle jejího názoru opřeny výlučně o údajně neopodstatněně vysokou cenu poskytnuté reklamy. S tím však žalobkyně nesouhlasí. Cena reklamy odpovídala běžné ceně ve fotbalovém prostředí, jak o ní byla žalobkyně informována od mnoha jiných osob znalých tohoto prostředí. Na jejich výpovědi však správce daně nedal, případně jejich výsledky zcela odmítl provést. Zároveň žalovaný nepřišel se spolehlivým srovnáním ceny reklamy u všech prvoligových a druholigových fotbalových klubů, ačkoli provedení takového důkazu žalobkyně opakovaně navrhovala a ačkoli je pro posouzení věci nezbytný. Namísto toho se spokojil s výpočty a srovnáními s jinými kluby a smlouvami, které nezohledňovaly okolnosti a specifika daných případů (na příklad obsah a rozsah poskytnutého plnění, délku smluvního vztahu, význam reklamy pro konkrétního klienta), nýbrž měly pouze potvrdit jeho již předem utvořený názor. Nedůvodné bylo také zpochybnění ekonomického smyslu daných plnění pro žalobkyni, pro niž byla reklama u společnosti výhodná nejen k získání nových, ale zejména udržení stávajících zákazníků, a to obzvláště z důvodu jejího působení v daném regionu a s ohledem na skvělou pověst klubu v té době. Údajně podezřelé okolnosti

ohledně podnikání subdodavatelky S&T (virtuální sídlo, nekontaktnost) pak nebylo možné vůbec klást žalobkyni k tíži, neboť žalobkyně o její úloze v transakci (ba ani o její existenci) vůbec nevěděla. Žalobkyně vždy jednala výlučně se svou dodavatelkou PAVI, která pokaždé odvedla vynikající práci přesně dle dohodnutých podmínek.

8. Žalobkyně shrnula, že daňové orgány neprokázaly ani existenci daňového podvodu a chybějící daně, natož pak žalobkyninu skutečnou nebo možnou vědomost o něm. Neprovedly řádný vědomostní test, jak vyžaduje judikatura, nýbrž pouze jeho simulaci: neshromáždily logický a ucelený soubor objektivních okolností, nýbrž pouze výseky z dílčích a nepodložených zjištění a jednotlivá, izolovaná a neprůkazná tvrzení, které měly odůvodnit předem známý výsledek testu. Nedošlo tak k přenosu důkazního břemene na žalobkyni a závěry daňových orgánů nemohou obstát. Proto žalobkyně navrhla zrušení napadeného rozhodnutí.
9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí s tím, že žalobní body kopírují odvolací námítky, s nimiž se vypořádal v napadeném rozhodnutí, na jehož jednotlivé pasáže odkázal. Žalovaný proto navrhl žalobu zamítnout pro nedůvodnost.
10. Žalobkyně v replice ze 4. 5. 2020 odkázala na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 50 Af 5/2018-86 z 6. 9. 2019, jenž ve věci jiné příjemkyně reklamy od PAVI (společnosti EKO MB, s. r. o., IČO: 260 86 701) naznal, že závěr dožádaného správce daně o nadhodnocení plnění poskytovaného společností PAVI nemá ve spisu oporu a je nepřezkoumatelný.
11. V prvním doplnění repliky žalobkyně 19. 10. 2020 zaslala soudu rozhodnutí žalovaného č. j. 24531/20/5300-21441-711676 z 25. 6. 2020, jímž žalovaný v návaznosti na citovaný rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil platební výměry řka, že dožádaný správce daně neprokázal existenci objektivních okolností, které by ve svém souhrnu svědčily o tom, že společnost EKO MB věděla nebo vědět mohl a měl, že se přijetím reklamních služeb účastní podvodu na DPH.
12. Ve druhém doplnění repliky žalobkyně 30. 3. 2021 odkázala na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 61 Af 2/2020-120 ze 4. 3. 2021, jenž se podle jejího názoru týkal v podstatě obdobné věci, konkrétně reklamních plnění přijatých společností DIFAK.
13. Žalovaný v duplice nesouhlasil s podobností žalobkyní citovaných věcí s tou nyní projednávanou. Společnosti EKO MB a S.O.S. DIFAK sice vystupovaly v totožném obchodním řetězci, ale závěry správních orgánů o tom, že o svém zapojení do daňového podvodu měly a mohly vědět, byly učiněny na základě jiných objektivních okolností. Kromě toho bylo dokazování v nynější věci rozsáhlejší a zahrnovalo mimo jiné výslechy J. S. Závěry vyslovené Krajským soudem v Českých Budějovicích proto nelze na nynější věc automaticky vztáhnout.
14. Žalobkyně v triplice z 16. 3. 2022 zopakovala řadu svých předchozích argumentů a bez podrobnější argumentace přiložil rozhodnutí žalovaného č. j. 31/21/5300-21442-712243 z 21. 1. 2021 ve věci další příjemkyně reklamních plnění od PAVI, společnosti TERA Systems s.r.o., IČO: 280 80 289, jímž bylo zrušeno několik platebních výměrů dožádaného správce daně, a to opět z důvodu neprokázání vědomé účasti na daňovém podvodu.

III. Posouzení věci

III. 1. Průběh řízení a východiska právního hodnocení.

15. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal je na základě podané žaloby v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a nezjistil při tom žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti.
16. Při jednání konaném 24. 3. 2022 účastníci stručně zopakovali obsah svých dřívějších podání a setrvali na svých procesních návrzích.
17. Soud při jednání provedl k důkazu žalobkyní navržené rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 50 Af 5/2018-86 z 6. 9. 2019 a č. j. 61 Af 2/2020-120 ze 4. 3. 2021 a rozhodnutí žalovaného č. j. 24531/20/5300-21441-711676 z 25. 6. 2020 a č. j. 31/21/5300-21442-712243 z 21. 1. 2021.
18. Zákonná úprava odpočtu DPH je obsažena v §§ 72 až 79 ZDPH, jež transponují čl. 167 až 192 Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. K této problematice existuje hojná judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“).
19. Při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně přiznán, neboť tvoří nedílnou součást systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto pravidla představuje situace, kdy správce daně „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“ (rozsudek SDEU z 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében*, bod 49). V návaznosti na to NSS shledal, že „nárok na odpočet daně 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 zavínění by totiž překračovalo rámeček toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu“ (rozsudek č. j. 5 Afs 60/2017-60 z 30. 1. 2018).
20. Podvodem na DPH se podle judikatury správních soudů, jež v tomto ohledu vychází z judikatury SDEU, rozumí „situace, v nichž 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 šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám“ (na příklad rozsudek NSS č. j. 9 Afs 111/2009-274 z 21. 4. 2010). V naposled citovaném rozsudku NSS konstatoval, že „při obchodování v řetězci je v souladu s judikaturou Soudního dvora nárok na odpočet daně chráněn pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlídnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. [...] Soudní dvůr dokonce v těchto rozhodnutích uvedl, že ‚osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastníci se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem‘. [...] Povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností

vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl. Při tomto posuzování mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty, a proto odkazy stěžovatele na rozhodnutí NSS týkající se jiného subjektu (SOLITER) nemohou být v nyní projednávané věci relevantní.“

21. NSS zároveň zdůraznil, že „každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu“ (rozsudek č. j. 1 Afs 58/2013-34 z 31. 7. 2013).
22. Podmínkami pro odepření nároku na odpočet DPH je tedy to, že daňové orgány prokáží existenci daňového podvodu, jakož i skutečnosti, z nichž vyplýne, že daňový subjekt o svém zapojení do daňového podvodu věděl nebo přinejmenším mohl a měl vědět, a že daňový subjekt následně neprokáže, že přijal opatření potřebná k zabránění daňovým podvodům, jež po něm lze vzhledem ke všem okolnostem rozumně požadovat.

III. 2. Soud neshledal procesní pochybení daňových orgánů.

23. Předně soud nepřisvědčuje žalobkyni v tom, že daňová kontrola byla nezákonná z toho důvodu, že se správce daně z počátku zaměřil na prokázání uskutečnění jednotlivých zdanitelných plnění, a až následně začal zkoumat možný podvod na DPH. Takový postup je naopak logický a odpovídá povaze daňového řízení. Žalovaný v odstavci 119 napadeného rozhodnutí výstižně odkázal na rozsudek NSS č. j. 6 Afs 170/2016-30 z 5. 10. 2016, podle nějž teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k deklarovanému plnění skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího jednání.
24. Žalovaný v odvolacím řízení převzal do správního spisu důkazní prostředky z daňových řízení vedených u společností PAVI, ASTON - služby v ekologii, s.r.o., S&T, SOS DIFAK s.r.o., GREEN WAY FACILITY s.r.o. a u J. N. Šlo výlučně o listiny, zejména smlouvy o reklamě z fotbalového prostředí, uzavřené mezi různými subjekty. Žalobkyně označila takový postup bez podrobnější argumentace za nepřipustný. S tím soud nesouhlasí. Použitelnost důkazních prostředků získaných v daňovém řízení vedeném u odlišného daňového subjektu judikatura správních soudů při splnění stanovených podmínek připouští, a to při splnění přísnějších podmínek dokonce i u listin zachycujících výpovědi svědků (k tomu podrobněji na příklad rozsudky NSS č. j. 2 Afs 24/2007-119 z 30. 1. 2008 a č. j. 4 Afs 235/2020-41 z 23. 2. 2021).
25. Dne 3. 10. 2019 žalovaný vydal pod č. j. 40547/19/5300-22441-701848 podrobné Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, v němž informoval žalobkyni o tom, že do správního spisu byly převzaty shora uvedené důkazy, a zároveň na stranách 11 až 26 vyložil, o jaké konkrétní důkazy šlo, co z nich zjistil a jak je hodnotil v kontextu ostatních zjištění. V návaznosti na to měla žalobkyně možnost se všemi důkazy se seznámit a vyjádřit se jak k nim samotným, tak k jejich hodnocení žalovaným. To ostatně v obsáhlém podání ze 17. 10. 2019 také učinila. Všechny tyto

okolnosti žalobkyni vysvětlil již žalovaný v bodech 176 a 177 napadeného rozhodnutí. Její nynější tvrzení o neznalosti důkazů získaných z jiných daňových řízení a nemožnosti vyjádřit se k nim tak nemají oporu ve spisovém materiálu.

III. 3. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně neuplynula.

26. Podle § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí tři roky a počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení (odstavec 1). Lhůta pro stanovení daně se prodlužuje o jeden rok mimo jiné tehdy, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně [odstavec 2 písmeno b)].
27. Mezi účastníky není sporné, že daňová kontrola byla zahájena 20. 11. 2015 a prekluzivní lhůta měla poté uplynout 20. 11. 2018. Vydání platebních výměrů 5. 11. 2018 (žalobkyni byly doručeny 15. 11. 2018) považuje žalobkyně toliko za formální krok, jímž si chtěl správce daně prodloužit lhůtu pro stanovení daně, neboť nestihl provést všechny úkony nalézacího řízení (zejména vyslechnout navržené svědky), což pak musel dohánět v odvolacím řízení.
28. Žalobkyni je třeba v obecné rovině přisvědčit, že prodloužení lhůty pro stanovení daně může způsobit pouze takový úkon správce daně, jenž není úkonem toliko formálním a jehož jediným (nebo jen převažujícím) účelem není dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně (rozsudek NSS č. j. 2 Afs 239/2017-29 ze 7. 2. 2018, bod 18).
29. Počinání správce daně však znaky formálnosti ve shora popsaném smyslu nevykazuje. Ačkoli vydání platebních výměrů několik dnů před uplynutím prekluzivní lhůty, nahlíženo izolovaně, by mohlo vyvolat takové podezření, kontext daňového řízení je bezpečně rozptýluje. Správce daně předně seznámil daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění již 11. 4. 2018, tedy víc než sedm měsíců před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Z toho je zřejmé, že správce daně nebyl při uzavírání kontrolních zjištění pod tlakem blízkého se konce lhůty, a pokud by byl považoval výsledky svědků za potřebné, nepochybně měl dostatek času k jejich provedení. Správce daně ostatně během téměř dvou a půl let trvání daňové kontroly provedl řadu jiných důkazů, které ve zprávě o daňové kontrole vyhodnotil, a to spolu se srozumitelným odůvodněním, proč neprovedl právě navržené výsledky svědků. Učinil tak dílem pro jejich nadbytečnost, dílem kvůli zapletení svědků do transakcí zasažených podvodem, a s ohledem na shora uvedené soud nemá důvod o upřímnosti tohoto odůvodnění pochybovat. Žalovaný se s tímto náhledem neztotožnil a uložil správci daně některé z těchto důkazů provést, avšak odlišný názor odvolacího orgánu na potřebnost provedení určitých důkazů nedokládá účelovost postupu prvostupňového správního orgánu.

III. 4. Žalobkyně se zapojila do obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem.

30. Úvodem hodnocení této podmínky soud podotýká, že podle ustálené judikatury správních soudů není povinností daňových orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. (Na příklad rozsudek NSS č. j. 1 Afs 37/2012-50 z 10. 10. 2012, bod 57). Podvodem na DPH odůvodňujícím odepření nároku na odpočet tak může být i situace, kdy články v řetězci zmizí ještě dříve,

než daňové orgány stihnou zasáhnout. V takovém případě je nerozhodné, zda takový subjekt daň na výstupu vůbec nepřiznal, nebo přiznal, ale stal se nekontaktním bez možnosti ověření priznané daně, nebo dokonce daň přiznal a uhradil, ale výši této uhrazené daně nelze z důvodu nekontaktnosti ověřit (rozsudek NSS č. j. 8 Afs 334/2019-62 z 9. 12. 2021, bod 21).

31. Z toho vyplývá, že nutnou podmínkou zjištění podvodu není vyměření daně a její následné neuhrazení konkrétním daňovým subjektem. Proto není na závalu, že daň byla společnosti S&T vyměřena až po vydání nyní přezkoumávaných platebních výměrů. K žalobkyninu argumentu o údajné účelovosti šetření provedenému u S&T s cílem dodatečně si opatřit důkazy o chybějící dani soud odkazuje na bod 135 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný vyložil, že šetření u tohoto subjektu probíhalo ve stejnou dobu jako u žalobkyně; účetní záznamy S&T se správce daně snažil získat již v dubnu 2015 a tato společnost byla vyzvána k zahájení daňové kontroly již 14. 10. 2015, tedy víc než měsíc před zahájením daňové kontroly u žalobkyně.
32. Žalovaný podrobně popsal skutkové okolnosti zjištěného podvodu, včetně úlohy jednotlivých článků řetězce, jejich personálního propojení, ekonomicky iracionálního chování odporujícího zvyklostem na daném trhu (PAVI na příklad informovala společnost S&T o koncových cenách, za něž prodávala reklamní plnění, a poskytovala jí téměř veškerou marži, sama hospodaříc s minimálním ziskem), podezřelého nakládání s prostředky na účtu společnosti S&T (bod 137 jeho rozhodnutí), a včetně způsobu, jakým byla v řetězci uměle navyšována cena reklamních plnění, aby jednotlivým článkům vznikala jen minimální daňová povinnost. Žalobkyně většinu těchto zjištění nezpochybňuje, zejména podezřelé okolnosti obestírající společnosti S&T a PAVI, jakož ani jejich obchodní vztahy vzájemné nebo s dalšími subjekty, neboť o nich podle svého tvrzení nevěděla. Soud se jimi proto podrobněji nezabývá a odkazuje na argumentaci žalovaného v bodech 48 až 82 napadeného rozhodnutí, kterou stručně shrnul v odstavci 4 tohoto rozsudku.
33. Zároveň je třeba zdůraznit, že podezřelé okolnosti podnikání společnosti S&T uváděly správní orgány výlučně na podporu svého zjištění o existenci daňového podvodu (ostatně jsou popsány v takto nazvané části odůvodnění), nikoli jako objektivní okolnost dokládající, že žalobkyně o tomto podvodu mohla a měla vědět, proti čemuž se žalobkyně ohrazuje. Stejně tak nebylo žalobkyni kladeno za vinu, že neprověřovala své obchodní partnery a jejich dodavatele. Žalovaný přesto v bodě 129 svého rozhodnutí maně podotkl, že žalobkyně o existenci společnosti S&T věděla, neboť podle výpovědí několika svědků se setkávala s jejími zástupci na shromážděních partnerů FC Tábořsko v jeho VIP salónku (k nim podrobněji níže), a soud považuje tento názor za opodstatněný. Na posouzení věci to nicméně nemá žádný vliv, neboť závěry správních orgánů, podle nichž žalobkyně o svém zapojení do podvodu přinejmenším vědět měla a mohla, obstojí i na základě ostatních prezentovaných okolností, jimiž se soud zabývá v další podkapitole rozsudku.
34. Daň chybějící v důsledku podvodného jednání zjistil správce daně u společnosti S&T, která přes desetimilionové obraty vykazovala minimální daňové povinnosti, jež navíc dobrovolně neplnila. Tato společnost měla pouze virtuální sídlo, nezveřejňovala účetní závěrky, s účinností od 24. 2. 2016 byla označena za nespolehlivou plátkyni a od května 2015, kdy správce daně začal činit úkony k prověření daňových tvrzení, stala se pro něj nekontaktní a obchodní podíl v ní byl převeden na taktéž nekontaktního ukrajinského

státního příslušníka. Této společnosti byla posléze za předmětná zdaňovací období doměřena daň v souhrnné výši téměř 40 milionů Kč.

35. Jednou ze stěžejních okolností, na jejímž základě správní orgány dospěly k závěru o existenci podvodu (zdaleka ne jedinou, jak soud shora vyložil, ale zejména proti ní směřují žalobní námitky), byla cena reklamy násobně převyšující cenu obvyklou.
36. V tomto ohledu není případný žalobkynin odkaz na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 58/2017-78 z 2. 8. 2017, neboť větu, že „*obvyklá cena za fakturované práce není pro účely přiznání nároku na odpočet DPH relevantní*“, žalobkyně hrubě vytrhla z kontextu. Hned za ní totiž následuje věta: „*Pokud daňové subjekty zúčastněné na dotčené transakci plní své daňové povinnosti v oblasti DPH, nedochází k narušení principů DPH, které by odůvodňovalo nepřiznání nároku na odpočet této daně.*“ Také z dalšího kontextu rozsudku vyplývá, že žalobkyni citovaný postulát se vztahuje k situaci, kdy daňové orgány nezjistily zapojení daňového subjektu do daňového podvodu (na příklad jeho bod 42), a nikoli k situaci opačné, jež nastala v nynější věci.
37. Daňové orgány shromáždily velké množství smluv o zajištění reklamy a propagace, jež byly obsahově obdobné jako žalobkyni uzavřené reklamní smlouvy, ale jež se týkaly jiných prvoligových a druholigových fotbalových klubů (FC Tábořsko v té době účinkovalo ve druhé lize). Konkrétně šlo o kluby FK Teplice (sedm smluv), FC Baník Ostrava (šest smluv), AC Sparta Praha (dvě smlouvy), SK Sigma Olomouc (dvě smlouvy) a SK České Budějovice (12 smluv). Jednalo se o smlouvy uzavřené jak přímo s koncovými příjemci reklamních plnění, tak přes prostředníka. Dále žalovaný vyšel ze smluv uzavřených společnostmi PAVI se třemi jinými subjekty, jejichž předmětem byla také reklama prostřednictvím FC Tábořsko, a ze smluv uzavřených společnostmi S&T ohledně reklamy na fotbalových stadionech klubů Bohemians Praha 1905, FK Viktoria Žižkov, 1. FK Příbram, FC Vysočina Jihlava a FC Viktoria Plzeň. Tyto smlouvy typicky zahrnovaly pronájem reklamní plochy na stadionu nebo v jeho areálu, na dresech hráčů A mužstva nebo klubového autobusu, zajištění reklamního sdělení na světelné tabuli během zápasů nebo v klubovém bulletinu a poskytnutí VIP karet. Pravidelnou součástí těchto smluv byly podrobné parametry poskytnuté reklamy, na příklad přesné rozměry, umístění a počet reklamních ploch, délka reklamního sdělení, počet poskytnutých VIP karet, a to včetně jednotkové ceny za jednotlivé položky.
38. Žalobkyně na několika místech žaloby namítá, že jí není zřejmé, jaké konkrétní smlouvy daňové orgány získaly. Smlouvy, z nichž žalovaný vycházel, jsou však součástí veřejné části správního spisu, ač některé v částečně anonymizované podobě co do identifikace konkrétních daňových subjektů a osob, a žalobkyně se s nimi mohla v průběhu daňového řízení seznámit. Jejich obsah je pak podrobně předestřen ve zprávě o daňové kontrole (strany 53 až 59) i v napadeném rozhodnutí (odstavce 71 až 74 a 147), ač žalobkyně tvrdí opak.
39. Na základě zevrubné analýzy těchto smluv žalovaný konstatoval, že žalobkyně platila v přepočtu na měsíc výrazně vyšší cenu za reklamní služby než všechny ostatní subjekty v obdobném postavení, s výjimkou jednoho partnera FC Baníku Ostrava, jenž však obdržel reklamu mnohem většího rozsahu než žalobkyně. Vypočtený rozdíl v ceně byl v případech některých smluv dvou a půl až trojnásobný, v mnohých ale až desetinásobný, což žalobkyně ve své argumentaci přehlíží (zatímco cena reklamních služeb placených žalobkyni činila průměrně 113 000 Kč měsíčně, u ostatních subjektů s jednou citovanou

výjimkou šlo o 8 000 – 30 000 Kč měsíčně). Přitom většina těchto fotbalových klubů hrála v dané době vyšší soutěž než FC Tábořsko, a reklama u nich tedy byla pro potenciální partnery atraktivnější.

40. Žalovaný neprovedl přesné položkové srovnání těchto jednotlivých smluv se smlouvami uzavřenými žalobkyní, jehož se žalobkyně domáhá (bod 33 žaloby), ale to proto, že takové srovnání neumožňovala konstrukce žalobkyní uzavřených smluv (bod 160 a následující napadeného rozhodnutí). V předmětu plnění totiž nejsou jednotlivé položky reklamy (jichž je okolo 20) přesně identifikovány, zejména svou formou, rozměry, množstvím a jednotkovými cenami; ke smlouvám neexistují ani ceníky, ze kterých by bylo možné zjistit cenu jednotlivých položek reklamy, a žalobkyně nebyla s to tyto skutečnosti doložit ani jinak. Právě kvůli vysokému počtu položek a absenci jednotkových cen by bylo sotva možné takové položkové srovnání provést i na základě zjištění rozsahu skutečně poskytnuté reklamy. Žalobkynin nynější požadavek na provedení položkového srovnání jednotlivých smluv, které právě jí uzavřené smlouvy neumožňují, tak vyznívá ryze účelově, a ostatně ani žalobkyně takové srovnání nenabídla. Neurčitost smlouvy nicméně nezabavuje správce daně důkazního břemene ohledně přemrštěné ceny zdanitelného plnění.
41. Popsaná zjištění správce daně se žalobkyně v odvolacím řízení pokusila zpochybnit předložením několika listin, jimiž se žalovaný podrobně zabýval v odstavcích 76 až 81 svého rozhodnutí, kde vysvětlil, proč neprokazují žalobkynina tvrzení o přiměřenosti jí sjednaných cen reklamních služeb. Soud shledává argumentaci žalovaného přesvědčivou a ztotožňuje se s ní.
42. Z katalogu reklamních práv AC Sparta Praha (dvou neočíslovaných stránek) nebylo zřejmé, k jakému období se vztahoval a kdy a jakým způsobem byl získán. Ceny nabízené reklamy na ochozu stadionu nebyly vypovídající, neboť chyběl údaj o době trvání reklamy, a u cen jiných reklamních akcí (den reklamního partnera nebo propagace jeho výrobků v soutěžích) bylo třeba zohlednit, že AC Sparta Praha je klub s mezinárodní prestiží, hrající na samé špici nejvyšší soutěže, a proto se ceny reklamy pohybují ve vyšší hladině. Není přitom pravda, jak tvrdí žalobkyně, že podle sdělení AC Sparta Praha se cena za „jeden a týž banner“ pro různé příjemce lišila až trojnásobně (bod 39 žaloby). Cena se totiž v tomto rozpětí pohybovala v závislosti na mnoha faktorech, na příklad „na umístění reklamní plochy na stadionu“ (bod 74 napadeného rozhodnutí), které je pro cenu reklamy nepochybně zásadní, nikoli jen v závislosti na příjemci reklamy.
43. Z nabídky reklamní spolupráce Bohemians 1905 (fotografie blíže neurčené reklamní plochy) opět nebylo zřejmé, k jakému období se vztahovala, kdy a jakým způsobem byla vydána, a dokonce ani to, že se vůbec týkala Bohemians 1905.
44. Smlouva o zajištění reklamních a propagačních služeb mezi SK Dynamo České Budějovice a Statutárním městem České Budějovice z 15. 3. 2018 sice dosahovala hodnoty šest milionů Kč ročně, ale obsahově nebyla srovnatelná se smlouvami uzavřenými žalobkyní: zahrnovala širší spektrum propagace (mimo jiné desítky návštěv dvou osob ve školách ročně), stanovená odměna byla částečně podmíněna sportovními výsledky, a především se jednalo ze strany územního samosprávného celku o veřejnou podporu rozvoje sportu v jeho regionu, jak vyplynulo ze samotné smlouvy i prezentace města na jeho internetových stránkách. V tomto ohledu skutečně nelze ztotožnit územní samosprávný celek s obchodní korporací, pro kterou je reklama primárně prostředkem k navýšení zisku;

ostatně také žalobkyně na mnoha místech žaloby tvrdí, že se jí reklama ekonomicky vyplatila.

45. Smlouvy o propagaci a reklamě mezi fotbalovým klubem FC Hradec Králové a. s. a Lesy České republiky z 19. 9. 2017 a ze 14. 9. 2016 obsahují ujednání o podstatně nižší ceně než v žalobkynině případě, přestože byly Lesy ČR generálním partnerem tohoto fotbalového klubu.
46. Z nabídky reklamních služeb klubu SK Dynamo České Budějovice nebyl zřejmý původ ani datum vzniku, fakticky šlo jen o obrázek vytištěný na čistém papíru, jenž neměl oporu na internetových stránkách klubu a nekorespondoval se shora uvedenými zjištěnými správce daně.
47. Znalecký posudek č. 2861/448/2018 znalce PROSCON s.r.o., jenž předmětem bylo posouzení obvyklosti ceny reklamního plnění sjednané mezi PAVI a S.O.S. DIFAK s.r.o., neměl ve vztahu k žalobkyni vypovídající hodnotu. Obvyklou cenu reklamního plnění ve smyslu zákona o oceňování majetku totiž podle závěru posudku nebylo možné stanovit kvůli nedostatečně konkrétně vymezenému předmětu plnění ve smlouvě. Znalec sice označil reklamní výdaje společnosti S.O.S. DIFAK s.r.o. za přiměřené, ale výlučně z pohledu tržeb následně dosahovaných touto společností, tedy z hlediska účetnictví subjektu od žalobkyně odlišného (body 81 a 148 napadeného rozhodnutí). Obdobnou a dostatečně kvalifikovanou úvahu o přiměřenosti reklamních výdajů ve vztahu k žalobkynině účetnictví žalovaný provedl (zejména bod 92 napadeného rozhodnutí, podrobněji k tomu v další podkapitole rozsudku), a soud má za to, že zpracování znaleckého posudku za tímto účelem by bylo nadbytečné.
48. Není pravdou, že žalovaný opomněl reklamní smlouvy uzavřené mezi SK Dynamo České Budějovice a jeho reklamními partnery – statutárním městem České Budějovice a AVE CZ odpadové hospodářství s.r.o., jejichž předmětem bylo reklamní plnění ještě vyšší hodnoty. Žalovaný naopak přezkoumatelně vyložil, že situace těchto smluvních partnerů byla oproti žalobkynině výrazně odlišná, a proto ji nelze hodnotit shodně. Vypořádání s prve zmíněnou smlouvou již soud shrnul shora. K reklamní smlouvě s AVE CZ žalovaný konstatoval, že tato společnost byla na rozdíl od žalobkyně generální partnerkou fotbalového klubu a že její obrat byl o několik řádů vyšší než žalobkynin, proto i výdaje na reklamu byly pochopitelně vyšší (bod 95 napadeného rozhodnutí). Zároveň žalovaný poukázal na to, že již v sezóně 2014/2015, kdy AVE CZ již nevystupovala jako generální partnerka SK Dynamo České Budějovice, byly její náklady na reklamu nižší než žalobkyniny.
49. Přes popsanou nemožnost provedení přesného položkového srovnání cen reklamních plnění u jednotlivých smluv, způsobenou neurčitostí žalobkynině uzavřených smluv (k té ještě podrobněji níže), považuje soud v podmínkách této konkrétní věci k unesení důkazního břemene daňovými orgány za dostatečné, že žalovaný na základě několika desítek smluv o reklamě na mnoha různých fotbalových stadionech, uzavřených různými ekonomickými subjekty a částečně přes shodnou prostřednici (společnost PAVI), porovnal celé soubory poskytnutých reklamních plnění a prokázal, že žalobkyně platila za reklamu cenu, jež byla bez zřejmého ekonomického opodstatnění mnohonásobně vyšší než cena, jakou za typově shodné plnění obdobného rozsahu platily jiné subjekty ve srovnatelném postavení. Sjednaná cena byla výrazně vyšší dokonce i oproti smlouvám na reklamu týkající se FC Tábořsko uzavřeným s PAVI jinými společnostmi. Ačkoli je nepochybně

možné, že v konkrétním případě různí reklamní partneři zaplatí za totožné plnění od jednoho fotbalového klubu různou cenu (ať už z důvodu odlišné subjektivní hodnoty tohoto plnění, nebo kvůli nižší informovanosti o obvyklých cenách), nadhodnocení reklamních plnění v žalobkynině případě bylo tak výrazné, že si je ve spojení s dalším nestandardními okolnostmi, které se v obchodním řetězci vyskytovaly, nelze vyložit jinak, než že žalobkyně byla zapojena do daňového podvodu. Zde je třeba opětovně zdůraznit, že nepřiměřeně vysoká cena byla sice důležitou, ale zdaleka nikoli jedinou okolností, z níž daňové orgány existenci daňového podvodu dovodily.

50. Žalobkyně sice oponovala, že nakoupená reklama se jí ekonomicky vyplatila, ale své obecné tvrzení nebyla s to doložit žádnými konkrétními podklady nebo úvahami. Obdobně argumentovala tím, že by přiměřenost ceny vyplynula z dalších důkazů, které daňové orgány neprovedly, ale nedokázala je specifikovat, případně uvést, co konkrétního by z nich mělo vyplynout, jako v případě nevyslechnutých svědků (k tomu podrobněji v další podkapitole). Žalobkyně přitom mohla v daňovém řízení předložit reklamní smlouvy nebo jiné důkazy, které by její tvrzení podpořily a k nimž musela mít přístup, neboť podle svých tvrzení měla spolehlivé informace o obvyklé ceně reklamy ve fotbalovém prostředí, avšak neučinila tak.
51. Zjištění správních orgánů podle názoru soudu odůvodňují závěr, že žalobkyně byla zapojena do obchodního řetězce, jenž byl zasažen podvodem na DPH. Docházelo v něm k postupnému a výraznému navyšování cen reklamních plnění bez ekonomického opodstatnění, jehož účelem bylo snížení daňové povinnosti u některých zapojených subjektů. V tomto řetězci byla zároveň zjištěna chybějící daň u společnosti S&T, která nevznikla v důsledku podnikatelského selhání, ale právě v důsledku tohoto daňového podvodu. Pro úplnost soud dodává, že existenci daňového podvodu v tomto obchodním řetězci měl za prokázanou také Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudcích sp. zn. 5 Af 5/2018 a 61 Af 2/2020, jichž se dovolává žalobkyně, a to zejména s ohledem na nestandardní poměry a vzájemné obchodní vztahy společností PAVI a S&T.

III. 5. Žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce přinejmenším vědět měla a mohla.

52. Soud již shora uvedl, že z ustálené rozhodovací praxe správních soudů vyplývá, že aby mohl být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet DPH, musejí daňové orgány prokázat, že daňový subjekt věděl anebo mohl a měl vědět, že je zapojen do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH. Jednotlivé okolnosti obchodu přitom nelze hodnotit pouze izolovaně, nýbrž důležitý je rovněž komplexní obraz: jakkoli jednotlivé podmínky nemusejí být nestandardní, ve svém souhrnu mohou odůvodnit závěr o vědomosti daňového subjektu o účasti v podvodném řetězci (rozsudek NSS č. j. 6 Afs 156/2014-47 z 11. 12. 2014, bod 18).
53. Mezi účastníky řízení není sporu o výklad zákona ani navazující judikatury, nýbrž výlučně o to, zda žalovaný prokázal, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce věděla nebo přinejmenším vědět mohla a měla. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil svůj závěr těmito okolnostmi:
- Žalobkyně nevysvětlila princip tvorby cen hrazených PAVI.
 - Nezjišťovala cenu reklamy poskytovanou srovnatelnými fotbalovými kluby. Kdyby tak byla učinila, byla by musela zjistit, že je sjednaná cena výrazně nepřiměřená.
 - Uzavření smlouvy o reklamě s PAVI nemělo prvotně ekonomické opodstatnění, čemuž odpovídá i žalobkynino tvrzení o podpoře regionálního sportu.

- d) Žalobkyně popsala vyhodnocení reklamy a jejího přínosu toliko formálně a neurčitě.
- e) V daných obdobích vynaložila na reklamu více než 15 % hodnoty svého obratu, cca 25 % celkových nákladů a téměř 40 % hodnoty nákladů na prodej zboží. Oproti tomu typická B2B firma v ČR vydala v roce 2011 na svůj marketing 0,6 % obratu a v průměru to bylo 1,03 % obratu.
- f) Konstrukce smluv o reklamě a jejich dodatků, v nichž scházela řada obvykle upravených institutů.

Není tedy pravda, jak se žalobkyně domnívá, že žalovaný dovedl její zapojení v daňovém podvodu pouze z vysoké ceny reklamních plnění přijatých od PAVI. Zároveň také žalovaný nekladl k žalobkyni tíži žádné podezřelé obchodní transakce mezi S&T a PAVI (srov. bod 128 napadeného rozhodnutí).

- 54. V rámci hodnocení tohoto kritéria soud předně souhlasí s žalovaným, že silné podezření na účelovost a formálnost smluv o reklamě vzbuzuje už jejich forma, jež neodpovídá hodnotě smlouvy a kontrastuje s jinými smlouvami o reklamě shromážděnými daňovými orgány. Jde o mimořádně stručné dokumenty zabírající 1,5 strany formátu A4, které obsahují v podstatě jen identifikaci stran, výčet jen obecně formulovaného reklamního plnění („*Reklamní plocha na hlavní kryté tribuně v areálu Soukeník*“, „*Reklamní plocha u tréninkového hřiště v areálu Soukeník*“, „*Reklama společnosti ve VIP prostorech areálu Soukeník*“, „*Reklama společnosti na dresech hráčů*“ a podobně), jednu větu o výpovědní lhůtě a uzavírání dodatků a stručné ujednání o ceně.
- 55. Samotná identifikace osob podepisujících smlouvy za jednotlivé strany nebo základních ujednání o právech a povinnostech stran podle názoru soudu závěry správce daně neospravedlňuje, neboť v těchto ohledech se uplatní dispozitivní ustanovení zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Zcela však schází také ustanovení nezbytná pro faktické plnění smlouvy, ať už způsob předání podkladů potřebných pro realizaci reklamy nebo kontrola poskytnutého plnění, a zcela nedostatečně je upraven samotný předmět plnění: ujednání rozměrů a jiných parametrů daných reklamních ploch (včetně specifikace týmů, na jejichž dresech se budou vyskytovat), jejich přesné umístění a počet, jejich jednotková cena a podobně. Zároveň nelze přehlédnout, že tyto okolnosti nebyla žalobkyně s to doložit ani jinak, na příklad dostatečně konkrétními nabídkami, ceníky nebo jakoukoli doprovodnou komunikací mezi stranami smlouvy. Dojem účelovosti uzavřených smluv dále prohlubuje způsob přijímání dodatků, které přidávaly různý počet nových (opět nedostatečně konkrétních) plnění, od dvou do 13, ale dodatečně smluvená cena byla zvyšována konstantně o 300 000 Kč (s výjimkou roku 2014, kdy byla zvýšena o 600 000 Kč), a to v poslední části původně smluveného období a v rozsahu, který založil nepoměr oproti ceně původní (bod 100 napadeného rozhodnutí). Ačkoli správní orgány nezpochybnily, že žalobkyně reklamní plnění od PAVI skutečně obdržela, obsah smluv navozuje dojem, že jejich účelem bylo zabránit právě tomu, aby mohla být sjednaná cena porovnána s jinými reklamními smlouvami a aby daňové orgány mohly prokázat její nepřiměřenost.
- 56. Vyjádřené pochybnosti jsou významné obzvláště ve spojení s tím, že žalobkyně nebyla s to v daňovém řízení nijak popsat ani doložit, na základě čeho byla ujednaná cena stanovena, a to stejně jako J. S., jediný společník a jednatel PAVI. Oba se omezili na obecné, nic neříkající fráze v tom duchu, že smlouva vznikla na základě jednání a průniku nabídky a poptávky (na příklad bod 65 žaloby) a že „*neexistují žádné tabulky, ceníky*“; svědek S. dal

pouze dva příklady, ačkoli předmětem smlouvy byly desítky položek, a sice notoriety, že reklama na dresech je hodnotnější než reklama u stánku s občerstvením a že je rozdíl mezi prezentací prostřednictvím okresního krajského fotbalového svazu, ovšem opět bez potřebných detailů a vysvětlení, jakým způsobem se řečené promítlo do ceny plnění (srov. body 96 až 99 napadeného rozhodnutí). Při výslechu svědka S. si jistě bylo lze představit větší aktivitu správce daně, jenž se mohl ptát na způsob sjednání ceny reklamy podrobněji ještě nad rámec žalobkyniných otázek. Nicméně v kontextu celého daňového řízení, v němž žalobkyně přes opakované pochyby správce daně tuto okolnost žádným způsobem nevysvětlila a nedoložila (k tomu podrobněji výše), a s ohledem na jiné obstarané důkazy, nemohl mít tento postup správce daně vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

57. Žalobkyně se od počátku brání zejména tím, že cenu reklamních plnění považovala za přiměřenou s ohledem na sdělení jiných osob pohybujících se ve fotbalovém prostředí a že se jí reklama za tuto vyplatila, a k důkazu navrhla výslech celkem osmi svědků. Šest z nich správce daně na pokyn žalovaného vyslechl, avšak oporu pro žalobkynina tvrzení v jejich výpovědích nenalezl.
58. Žalovaný v bodu 88 a násl. svého rozhodnutí konstatoval, že všichni svědci popsali obdobně způsob setkávání reklamních partnerů klubu FC Tábořsko, jmenovali některé obchodní partnery a další osoby, které se setkání zúčastnily (politici, zástupci obcí, osoby ze sportovního prostředí), a shodně ohodnotili tato setkání jako prestižní a přínosná při navazování nových kontaktů a sjednávání potenciálních obchodů. Žalovaný nicméně naznal, že přínos těchto setkání – který nijak nezpochybnil – zdaleka nemohl odůvodnit žalobkyniny výdaje na reklamu. Není pravda, že podle názoru žalovaného mohl přijít do VIP prostor „každý reklamní partner, bez ohledu na rozsah a cenu reklamy“, jak tvrdí žalobkyně (bod 33 žaloby). Žalovaný však ukázal na příkladu společností VSJ - CZ a.s. a FeKS a.s., které platily za reklamu menší částky v absolutních číslech i v relaci ke svému obratu, že stejný přístup na tato setkání měli také partneři platící za reklamu obvyklou cenu, tudíž žalobkynina nepřiměřená cena neměla v tomto ohledu žádnou přidanou hodnotu. Zároveň absolutní hodnota žalobkyniných obchodů se subjekty účastnicími se těchto setkání (tedy nikoli zisk z těchto obchodů) nedosáhla podle výpočtů správce daně ani výše žalobkyniných výdajů na reklamu (body 90 a 154 napadeného rozhodnutí).
59. Ohledně přínosu reklamy pro žalobkyni dále žalovaný seznal, že od 4. čtvrtletí 2012 do 2. čtvrtletí 2015 narostl počet jejích odběratelů pouze v jednotkách s nárůstem plnění nanejvýš do 20 000 Kč. S žalobkyní lze obecně souhlasit v tom, že udržení stávajících klientů může být za určitých okolností podobně důležité jako zisk klientů nových. Soud však nepovažuje za příliš pravděpodobně, že by blíže necílená reklama mohla mít zanedbatelný vliv na zákazníky nové, ale zároveň masivní vliv na zákazníky stávající, jak naznačuje žalobkyně. V posuzované věci je ovšem rozhodující, že žalobkyně nepředložila vůbec žádné konkrétní důkazy dokládající vliv reklamy na uchování stávajících klientů (jakož ani zisk nových), a to ani ku příkladu ve formě analýzy návratnosti vynaložených nákladů, průzkumu trhu nebo určité logické obchodní úvahy (obdobně srov. bod 21 rozsudku NSS č. j. 6 Afs 61/2019-27 z 26. 9. 2019). Pouhé obecné proklamace žalobkyně nebo vyslechnutých svědků o vysoké reputaci FC Tábořsko a přínosnosti reklamy s ním spojené nedokládají, že pro žalobkyni byla ekonomicky přínosná reklama za cenu násobně převyšující ceny hrazené jinými reklamními partnery klubu.
60. Svědci Ing. J. J. (jediný akcionář VSJ - CZ a.s.) a Ing. E. K. (bývalý místopředseda představenstva FeKS a.s.) sice označili cenu reklamy sjednanou s PAVI

za přiměřenou, avšak hovořili o smlouvách uzavřených jejich společnostmi, v nichž byla cena reklamy oproti žalobkyniným smlouvám násobně nižší, a stejně tak procentní podíl reklamy na obratu těchto společností byl řádově nižší (méně než jedno procento), proto je pochopitelné, že svědci považovali cenu reklamy hrazenou jejich společnostmi za přiměřenou. Svědek S. coby jednatel PAVI obecně konstatoval, že cena reklamy pro různé subjekty nemusela být stejná, ale neměla se výrazně lišit. Výpověď tohoto svědka však nepůsobí důvěryhodně s ohledem na to, že jeho společnost byla druhou stranou dané smlouvy, v jejímž podnikání byla zjištěna řada podezřelých okolností, a s ohledem na zjištění správce daně, že společnost PAVI poskytovala obdobnou reklamu jiným subjektům za výrazně nižší ceny než žalobkyni.

61. Žalovaný shrnul, že žádný z těchto svědků nepotvrdil, že by cena reklamního plnění hrazená žalobkyní byla cenou v daném prostředí obvyklou. Žalobkyně tento závěr zpochybňuje konkrétním způsobem výhradně ve vztahu ke svědku Ing. M. H., funkcionáři Krajského fotbalového svazu, jenž podle jejího názoru řekl, že „z jeho pozice je mu známo, že ceny reklamy poskytované PAVI byly standardní“ (bod 34 žaloby). Takové prohlášení však v protokolu o výsledku svědka z 6. 5. 2019 zachyceno není, a to tím méně v souvislosti s cenou hrazenou žalobkyní. Svědek H. nabídl pouze zprostředkovaný názor na cenu reklamy v Jihočeském kraji, tedy nikoli konkrétně ve vztahu k FC Tábořsko nebo žalobkyni: „Jako předseda kraje jsem se setkával s ostatními předsedy krajů, říkali, že Jihočeský kraj je chudý. Byl podhodnocený, v jiných srovnatelných regionech byla cena reklamy vyšší. To jsem slyšel od těch předsedů.“ Žalobkynin zástupce byl výsledkům všech svědků přítomen, podepsal bez výhrad protokol o nich a nic mu nebránilo položit svědkům další vhodné otázky, pokud skutkový stav nepovažoval za dostatečně zjištěný.
62. Žalobkyně označuje hodnocení svědeckých výpovědí žalovaným za zavádějící, ohrazující se proti zkreslení blíže neurčených pasáží a proti opomenutí jiných (bod 32 žaloby). S výjimkou shora uvedeného však neoznačila příklady takových pochybení – co některý svědek vypověděl jinak nebo jaké prohlášení některého svědka nechal žalovaný v potaz –, proto se soud touto argumentací nemůže blíže zabývat. Pro úplnost pak soud dodává, že žalobkynin nesouhlas s hodnocením svědecké výpovědi správním orgánem není důvodem pro opětovný výslech daného svědka (bod 34 žaloby).
63. Správní orgány neprovedly výslech dvou navržených svědků, J. N. a P. Š. Soud přisvědčuje žalobkyni, že důvodem pro neprovedení výslechu určitého svědka nemůže být pouze to, že byli zapojeni do téhož podvodného řetězce. Takové hodnocení je totiž otázkou věrohodnosti svědka a jeho výpovědi, nenáleží proto do rozhodování o provedení či neprovedení důkazu, ale až do jeho hodnocení (srov. rozsudek NSS č. j. 4 As 2/2005-62, č. 847/2006 Sb. NSS z 20. 1. 2006 a rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 22 Cdo 2516/2008 z 14. 6. 2010, který obdobný závěr vyslovil pro dokazování před civilním soudem). Hodnotit věrohodnost něčeho, co ještě vůbec provedeno nebylo, dost dobře nelze. Žalovaný však tuto nedostatečnost odůvodnění ze strany správce daně napravil, když v bodě 172 svého rozhodnutí vyložil, že tito dvě svědci měli podle žalobkynina návrhu prokázat „významnost setkávání reklamních partnerů FC MAS (a tím i samostatné ekonomické opodstatnění reklamy na FC MAS)“. Jelikož tyto skutečnosti byly dostatečně prokázány již výslechem pěti jiných svědků účastníků se těchto schůzek, žalovaný nepovažoval výslech dalších dvou za potřebný. Z hlediska prokázání ekonomického přínosu reklamy žalobkyni označil žalovaný tyto důkazní prostředky za nezpůsobilé, jelikož nevyslechnutí svědci podnikali v jiných obchodních společnostech a případná

výpověď o přínosnosti reklamy by se nedala přenést do žalobkyniných poměrů. Takové odůvodnění považuje soud za přípustné a logické, a jelikož žalobkyně je v žalobě nezpochybnuje, neuvádí, že by výpověď těchto svědků měla mít jakoukoli přidanou hodnotu oproti těm vyslechnutým, a brojí toliko proti odůvodnění nabídnutému správcem daně, neshledal soud ani tento žalobní bod důvodným.

64. Naproti tomu soud nepovažuje za *a priori* podezřelé žalobkynino vysvětlení motivace, proč inzerovala výhradně prostřednictvím FC Táborsko. Žalobkyně vyložila, že těžiště její ekonomické činnosti leží v Táboře, kde také chce působit na stávající i nové zákazníky. Její jednatel navíc pochází z fotbalového prostředí, a FC Táborsko v dané době bylo jedním z historicky nejúspěšnějších sportovních projektů celého regionu, o němž se hovořilo při všech možných společenských příležitostech, a spojení s ním bylo vysoce prestižní. Totéž víceméně potvrdili i vyslechnutí svědci. Tato okolnost tak získává jistý nádech účelovosti až ve spojení s dalšími okolnostmi zjištěnými daňovými orgány. V každém případě šlo o jednu z méně významných okolností, která není pro posouzení věci zásadní a závěry žalovaného by obstály i nezávisle na ní.
65. Obecně řečeno nelze vyloučit, že nejen územně samosprávný celek, ale také některá obchodní korporace může poskytovat sportovnímu klubu finanční prostředky ze zájmu o rozvoj sportu ve svém regionu, aniž by očekávala plnou ekonomickou návratnost svého vkladu. Takové počínání samo o sobě nemusí být podezřelé, a žalobkyně v daňovém řízení tyto své pohyby naznačila (patrně proto, aby odůvodnila neobvykle vysokou cenu své reklamy a aby žalovaný nahlížel na dané smlouvy obdobně jako na smlouvu uzavřenou statutárním městem České Budějovice s tamním fotbalovým klubem), když uvedla, že jí poskytnuté prostředky podporovaly regionální sport na všech úrovních. Soud nicméně nepovažuje toto vysvětlení za důvěryhodné, neboť odporuje mnoha dalším žalobkyniným prohlášením, učiněným v daňovém i soudním řízení, podle nichž sjednaná cena odpovídala běžným cenám ve fotbalovém prostředí. Kromě toho žalobkyně nijak nevysvětlila, proč by jako formu takové podpory zvolila právě riskantní umělé navýšení ceny reklamního plnění, a nikoli na příklad darovací smlouvu, která by pro ni znamenala také daňové zvýhodnění.
66. Zjištění žalovaného, že žalobkyně nebyla dostatečně obezřetná, pokud nezjišťovala obvyklou cenu reklamy, zpochybnuje žalobkyně tvrzením, že „*ji zjišťovala běžným, v obchodě reálným způsobem, a tedy na základě osobních znalostí a zkušeností jednatele z fotbalového prostředí*“ (bod 66 a obdobně též bod 47 žaloby). Takové vysvětlení však nelze považovat za důvěryhodné. Žalobkyně se odvolává pouze na výpověď svědka H., jenž přiměřenost ceny podle jejího názoru potvrdil, ale tento svědek nic takového neřekl (jak již soud vyložil), a její verzi nepotvrdili ani ostatní, žalobkyniní navržení svědci. Žádné jiné osoby žalobkyně nejmenovala, stejně jako nespecifikovala, jaké konkrétní informace od nich obdržela, že na jejich základě nabyla neochvějně jistoty o přiměřenosti sjednaných cen. Žalobkynina argumentace, že si údaje o cenách reklamy ve fotbalovém prostředí samozřejmě zjišťovala, ale během daňové kontroly si je již nepamatovala (body 69 a 73 žaloby), pak nutně vyznívá účelově.
67. Pro úplnost soud podotýká, že absenci zjišťování a ověřování ceny přijatých zdanitelných plnění, jakož i nestandardní nebo neurčitý obsah uzavíraných smluv o reklamě, lze podle judikatury správních soudů považovat za objektivní okolnost, která může svědčit o vědomém zapojení daňového subjektu do daňového podvodu (na příklad rozsudky NSS č. j. 1 Afs 26/2012-34, z 30. 5. 2012, bod 22, č. j. 6 Afs 61/2019-27 z 26. 9. 2019, zejména

bod 21, nebo č. j. 10 Afs 11/2020-55 z 5. 8. 2020, zejména body 39 a 40, a další rozhodnutí v nich citovaná).

68. Žalobkyně uzavřela smlouvy s cenou mnohonásobně převyšující cenu u obdobných smluv uzavíraných na daném trhu, aniž obvyklé ceny aktivně zjišťovala a aniž byla schopna vysvětlit způsob stanovení sjednané ceny. Smlouvy neobsahovaly ujednání potřebná pro jejich efektivní realizaci a nebylo v nich konkrétně specifikováno plnění, jaké má být poskytnuto, takže se nezdají primárně naplňovat ekonomickou potřebu svých stran, ale vyvolávají silný dojem účelovosti a snahy o zastření skutečných motivů. Žalobkyně vynaložila na reklamu naprosto nestandardní část svých nákladů a obratu, přičemž všechny tyto prostředky byly použity na reklamu u jediného obchodního partnera, a to aniž provedla jakoukoli analýzu návratnosti těchto nákladů nebo věrohodně objasnila jejich ekonomický přínos. Žalobkyně přitom ke všem těmto okolnostem nabídla jen naprosto neurčitá vysvětlení, která nebyla s to nijak doložit; rozhodné skutečnosti nebyly nijak zdokumentovány, řadu z nich již žalobkyně dle svých tvrzení zapomněla a svědkové, na něž se žalobkyně odvolává, jejím tvrzením nedosvědčili, případně tvrdili něco jiného, než jim vkládá do úst. Žalobkynina krajně obecná a nedůvěryhodná obrana nebylo s to narušit přesvědčivost souboru indicií shromážděných žalovaným.
69. Soud i přes drobné výhrady vůči některým úvahám daňových orgánů shrnuje, že žalovaný popsal řadu objektivních okolností, které samy o sobě sice nejsou nezákonné, ale ve svém souhrnu vytvářejí logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, jenž spolehlivě a jednoznačně prokazuje, že žalobkyně o podvodu na DPH přinejmenším měla a mohla vědět. Polemiku účastníků řízení o tom, jestli žalobkyně o svém zapojení věděla, nebo pouze vědět mohla a měla, nepovažuje soud za významnou, neboť zákonnost napadeného rozhodnutí ob stojí v obou těchto variantách (žalovaný nicméně vše srozumitelně vysvětlil v bodě 121 svého rozhodnutí). V hodnocení žalovaného soud neshledal žádnou účelovost nebo předpojatost, o které se žalobkyně opakovaně zmiňuje.
70. Soud tak dospěl k jinému závěru než Krajský soud v Českých Budějovicích ve věcech sp. zn. 50 Af 5/2018 a 61 Af 2/2020, které se týkaly jiných příjemců reklamních plnění od společnosti PAVI v tomtéž obchodním řetězci. Žalobkyně sice tyto případy považuje za skutkově obdobné, ne-li totožné s nynější věcí, avšak toto své tvrzení nijak konkrétně nerozvedla. K takto neurčité argumentaci proto soud jen obecně podotýká, že v daných věcech figurovaly odlišné daňové subjekty v odlišné ekonomické situaci, s různým přístupem k zjišťování ceny a uzavírání smluv; shodné nebyly ani okolnosti uzavíraných obchodních vztahů a poskytovaná plnění. Totéž pak platí obdobně o rozhodnutí žalovaného z 21. 1. 2021 ve věci daňového subjektu TERA Systems s.r.o. Krajský soud v Českých Budějovicích v citovaných rozsudcích naznal, že daňové orgány neprokázaly existenci okolností svědčících o tom, že daňové subjekty o svém zapojení do podvodů měly a mohly vědět. Množina těchto objektivních okolností se však v jednotlivých věcech lišila, jak správně konstatoval žalovaný ve vyjádření k replikám (nynější žalobkyni na příklad nebyly kladeny k tíži podezřelé okolnosti obestírající společnost S&T nebo neuskutečnění některých propagačních akcí), a odlišný byl také rozsah dokazování provedeného daňovými orgány (ať už jde o výsledek svědka S. nebo srovnatelné reklamní smlouvy uzavřené jinými subjekty). Závěry soudu nebo žalovaného v odlišných věcech proto nelze bez dalšího vztáhnout na věc nyní posuzovanou.

III. 5. Žalobkyně nepřijala rozumná opatření k zabránění daňovému podvodu.

71. Jelikož daňové orgány prokázaly existenci daňového podvodu a skutečnosti, z nichž vyplynulo, že žalobkyně o svém zapojení do daňového podvodu přinejmenším mohla a měla vědět, spočívalo důkazní břemeno ohledně opatření, které přijala k zabránění podvodu na dani, výlučně na žalobkyni (srov. rozsudek NSS č. j. 4 Afs 233/2015-47 z 28. 1. 2016, body 66 a 69).
72. Žalobkyně toto své důkazní břemeno neunesla, jelikož neprokázala, že by nějaká taková opatření přijala, ačkoli tak mohla v průběhu daňového řízení opakovaně učinit. Žalobkyně ostatně ani v žalobě žádná taková konkrétní opatření neuvedla, s výjimkou údajného zjišťování skutečné ceny ve fotbalovém prostředí, s nímž se již soud shora vypořádal. Řadou popsanych kroků žalobkyně naopak uskutečnění podvodu usnadnila a některé z nich přímo nasvědčují tomu, že o svém zapojení do podvodu věděla: zejména uzavřela účelově vyhlížející smlouvy o reklamě s nedostatečně konkretizovaným předmětem plnění, jehož obecnost ani neumožňovala řádné plnění smlouvy; nebyla s to doložit, jakým způsobem a na základě jakých podkladů byla cena reklamy stanovena; a bez srozumitelného ekonomického opodstatnění uzavřela reklamní smlouvy s cenami velmi výrazně vybočujícími z obdobných smluv ve fotbalovém prostředí, aniž dokázala specifikovat, z jakých zdrojů čerpala informace o obvyklé ceně reklamy v daném prostředí, jimiž dle svých tvrzení disponovala.

IV. Závěr a náklady řízení

73. Žalovaný v napadeném rozhodnutí prokázal, že v popsaném obchodním řetězci došlo k daňovému podvodu, a zjistil také chybějící daň u společnosti S&T. Zároveň dostal své povinnosti provést vědomostní test, v jehož rámci vyhodnotil veškeré okolnosti případu a dospěl ke správnému závěru, že žalobkyně o svém zapojení do podvodu přinejmenším vědět měla a mohla, ježž podepřel uceleným a logickým souborem nepřímých indicií. Naproti tomu žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala přijetí jakýchkoli preventivních opatření k zabránění daňovým podvodům, ačkoli to po ní bylo možné vzhledem k řadě nestandardních okolností popsanych obchodů rozumně požadovat. Jelikož soud neshledal důvodnou ani námitku prekluze práva na stanovení daně, ani výhrady směřující k postupu daňových orgánů v daňovém řízení, žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.
74. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

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, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. 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). Případně-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.

Praha 24. března 2022

JUDr. Slavomír Novák
předseda senátu