



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **Z-MODEL, spol., s. r. o.**  
sídlem Svitavská 500/7, Blansko  
zastoupeného advokátkou JUDr. Ivou Repa Kremplovou  
sídlem Okružní 433/1, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2020, čj. 40999/20/5300-21441-702127

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2020, čj. 40999/20/5300-21441-702127 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 15 342 Kč k rukám jeho právní zástupkyně, JUDr. Ivy Repa Kremplové, advokátky, sídlem Okružní 433/1, Brno, a to do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „finanční úřad“) doměřil žalobci celkem 5 platebními výměry daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za období únor až červen roku 2015 v celkové výši 492 306 Kč a penále v celkové výši 98 472 Kč. Po provedení daňového řízení dospěl finanční úřad k názoru, že žalobce se účastnil dodavatelsko-obchodních transakcí, jejichž smyslem bylo získat neoprávněnou výhodu spočívající v uplatnění nároku na odpočet daně. Žalobce měl podle finančního úřadu vědět, že se může účastnit řetězce zapojeného do podvodu na DPH.
2. Odvolání žalobce proti všem platebním výměrům zamítl žalovaný jediným rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 21. 12. 2020.

### II. Argumentace žalobce

3. Žalobce zejména tvrdí, že ze strany daňových orgánů nebyly zjištěny jakékoli relevantní objektivní okolnosti, na základě kterých by bylo možné usuzovat, že žalobce měl a mohl vědět o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem na DPH; žalobce je naopak toho názoru, že uváděné skutečnosti nemohou být považovány za objektivní okolnosti, které by samostatně nebo v souhrnu prokazovaly, že žalobce o svém zapojení do podvodu na DPH měl a mohl vědět. Dle názoru žalobce došlo v rámci daňového řízení k vyvrácení všech argumentů prezentovaných správními orgány. Odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, čj. 5 Afs 252/2017 - 39 a ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 170/2016 - 30.
4. Žalobce má za to, že žalovaný provedl špatné posouzení přijatých opatření, a je toho názoru, že i kdyby se zachoval způsobem, který uvádí žalovaný, své účasti na daných transakcích by nezabránil.
5. Žalobce namítá, že žalovaný se dostatečně nevypořádal s jeho námitkami, s tím, že ve vztahu k námitce týkající se neunesení důkazního břemene finančním úřadem *de facto* pouze nekriticky převzal závěry finančního úřadu a následně vynesl stejný závěr o účasti a vědomosti žalobce o daňovém podvodu, a rozporuje závěry žalovaného uvedené v bodech 97 až 118 napadeného rozhodnutí.
6. Žalobce unesl své důkazní břemeno, poněvadž o existenci služby nebylo pochyb, a uvádí, že je to právě finanční úřad, koho tíží důkazní břemeno ohledně prokázání povědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu. Dle žalobce však finanční úřad ani žalovaný své důkazní břemeno neunesli, neboť žádným způsobem neprokázali, že žalobce měl a mohl vědět o svém zapojení do daňového podvodu.
7. V doplnění žaloby poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2021, čj. 1 Afs 110/2021 - 78 ohledně výše ceny za reklamní plnění.

### III. Argumentace žalovaného

8. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout. Je neobvyklé, že společnost Pestero (žalobcův dodavatel) nabízející reklamní a prezentační služby nemá webové stránky, kde by prezentovala svou činnost a oslovovala zákazníky. Nejde o standardní a transparentní chování. Reklamní činnost ani nebyla předmětem podnikání Pestero. Dále žalobce

neprovedl průzkum trhu a neověřil si možnost sjednat si reklamu na led-obrazovkách přímo s FC Zbrojovkou Brno. Žalobce si neověřoval nabídky jiných obchodních partnerů – lepší ceny, lepší podmínky. Žalobce tak mohl na akci Synot liga získat reklamní čas přímo od provozovatele stadionu a ne přes zprostředkovatele. I uzavřené smlouvy mezi žalobcem a Pestero jsou nejasné co do předmětu plnění. Stejně tak nejsou jasné okolnosti ohledně výroby spotu, když tato skutečnost je ve smlouvách velmi nekonkrétní. Další objektivní okolností je výše ceny reklamního spotu, která je neúměrně vysoká. Všechny tyto souvislosti je přitom třeba hodnotit ve svém souhrnu, neboť i když některé jednotlivé skutečnosti samy o sobě nemusí působit závadně či pochybně, při jejich vzájemném propojení se stanou důkazem rizika.

9. Žalobce přijal službu od neprověřeného obchodního partnera, aniž by uzavřel precizní písemnou smlouvu obsahující konkrétní podmínky ohledně vysílání spotu. S ohledem na milionové obchodní operace by se každý racionálně ekonomicky smýšlející subjekt choval obezřetně. Prověření dodavatele pomocí dostupných prostředků (obchodní rejstřík) nelze považovat za dostatečné.
10. Není povinností správních orgánů vypořádat každou dílčí námitku, nýbrž pouze námitky základní. Postačí, pokud žalovaný prezentoval názor odlišný od názoru žalobce, a ten pečlivě odůvodnil. Žalovaný v nyní řešené věci unesl své důkazní břemeno, neboť popsal existenci samotného podvodu na DPH, identifikoval osm objektivních okolností a vyhodnotil žalobcem přijatá opatření.
11. K rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 110/2021 - 78 uvádí, že se týká daně z příjmů, kde je posouzení ceny klíčovým faktorem. V tam řešené věci šlo o zprostředkování reklamy na klíč a neexistoval žádný řetězec společností, které si přeprodávaly totožné služby.

#### IV. Posouzení věci krajským soudem

12. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť žádná ze stran jednání nepožadovala.
13. Žaloba je **důvodná**.

#### *Skutková zjištění*

14. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a ze správního spisu (v němž soud ověřoval skutečnosti, které byly podle žalobce sporné), a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
15. Žalobce předložil celkem tři smlouvy o reklamních službách s dodavatelem PESTERO COMPANY, s. r. o., sídlem Táborská 3250/62, Brno (dále též „Pestero“). Ve smlouvě ze dne 18. 7. 2014 č. GL149 byl předmětem plnění pronájem času na šesti obrazovkách umístěných na městském fotbalovém stadionu v Brně, při fotbalových utkáních 1. FC Brno, ligová sezóna 2014/2015, za cenu 570 Kč bez DPH za sekundu spotu. V případě vysílání utkání televizním přenosem byla cena zvýšena na 1 100 Kč bez DPH za sekundu spotu. Počet odebraných sekund byl sjednán na 260 na každou akci.
16. Podle smlouvy ze dne 10. 4. 2015, č. IBF152 se dodavatel Pestero zavázal dodat žalobci reklamní čas na obrazovce umístěné na akci „Stavební veletrh IBF 2015“ ve dnech 22. – 25.

4. 2015 na výstavišti v Brně, za cenu 600 Kč bez DPH za sekundu spotu, počet odebraných sekund byl sjednán ve výši 840.
17. Poslední smlouvou ze dne 15. 6. 2015, č. SVA156 si žalobce a Pestero sjednali pronájem reklamního času na obrazovce umístěné na akci „Rozlučka Petra Švancary 2015“ konané dne 27. 6. 2015 na stadionu za Lužánkami v Brně, za cenu 280 Kč bez DPH za sekundu spotu, počet odebraných sekund byl 900.
18. Ve zprávě o daňové kontrole finanční úřad konstatoval, že žalobce splnil formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z předmětných plnění podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Finanční úřad však dospěl k závěru, že žalobcem přijaté plnění bylo stiženo podvodem na DPH a žalobce o svém zapojení do podvodného řetězce minimálně mohl vědět. Předmětem plnění byl obchod s reklamním časem (odvysílání spotu), přičemž finanční úřad popsal celkem tři řetězce, kterých se účastnil i žalobce. Pro přehlednost je soud níže uvádí.
19. Řetězec A sestával z těchto společností, které si navzájem přeproductávaly reklamní čas: Prelo, s. r. o. → QETA, s. r. o. → WOODEGO, s. r. o. → Pestero → žalobce. Kromě toho na počátku řetězce figuruje společnost LIVELA, a. s., která pronajala společnosti Qeta reklamní plochu (k níž se poskytnutý reklamní čas vztahoval). Takový řetězec platil na akci Synot liga v období únor až duben 2015. Problematické společnosti byly Qeta a Woodego (neuhrazená daňová povinnost, podvod na dani). Společnost Pestero uhradila vykázanou daňovou povinnost, doměřenou daň (vzniklou vyloučením posuzovaných plnění – pronájem reklamního času) již neuhradila.
20. Řetězec B sestával z následujících společností, které si vzájemně přeproductávaly reklamní čas: OMEGA, s. r. o. → UNIVERSAL TEAM, s. r. o. → Loremistan Trade, s. r. o. → WOODEGO, s. r. o. → Pestero → žalobce. I na počátku tohoto řetězce figurovala společnost LIVELA, která pronajala společnosti Loremistan Trade reklamní plochu (obrazovky). Tento řetězec platil na akci Synot liga v období duben až květen 2015 a na akci Mezinárodní stavební veletrh IBF 2015 (dále též „MSV IBF 2015“). Řetězec B fungoval prakticky stejně jako popsaný řetězec A. S tím rozdílem, že místo společnosti Qeta figurovala společnost Loremistan Trade, která měla pronajatu jak reklamní plochu (a měla tak zajištěný reklamní čas), tak si též pronajala od nekontaktní společnosti Universal team reklamní čas. Problematickými společnostmi v řetězci byly Loremistan Trade (zahrnutí fiktivních plnění na vstupu), Woodego (neuhrazen nedoplatek vyplývající z daňové kontroly) a Pestero (neuhrazena doměřená daňová povinnost).
21. Řetězec C sestával z následujících společností, které si vzájemně přeproductávaly reklamní čas: OMEGA, s. r. o. → UNIVERSAL TEAM, s. r. o. → Loremistan Trade, s. r. o. → WOODEGO, s. r. o. → Pestero → žalobce. Tento řetězec se vztahuje k akci rozlučka Petra Švancary v červnu 2015. Na počátku tohoto řetězce figurovala ještě společnost Lakara, která pronajala společnosti Loremistan Trade reklamní plochu (led-obrazovku) s veškerým reklamním časem. Přes to společnost Loremistan Trade deklarovala nákup reklamního času od nekontaktní společnosti Universal team. Pochybnosti byly stejné jako u předchozího řetězce B.
22. Finanční úřad vymezil celkem čtyři okruhy objektivních okolností, které svědčily o vědomosti žalobce o zapojení do daňového podvodu. Žalobce si dostatečně neproverřil svého dodavatele Pestero. Tato společnost totiž neměla webové stránky, které si založila až 27. 7. 2016. I současná podoba webových stránek Pestero není perfektní, jelikož

obsahují pouze obecné informace. Dále se dodavatel Pestero nenacházel v době místního šetření 3. 12. 2015 na adrese deklarovaného sídla, nebyl uveden na domovním zvonku, ani na poštovní schránce. Dodavatel Pestero nikde aktivně neprezentoval svoji činnost a nebyl pro potenciální klienty dohledatelný.

23. Za druhé panují pochybnosti o spolupráci mezi žalobcem a společností Pestero. Jednatelé obou společností se údajně potkali v servisu vozidel, kde jednatel Pestero, pan Š. D., učinil žalobci nabídku obchodní spolupráce. Předložené smlouvy o reklamních službách jsou nejasné co do předmětu plnění. Ačkoliv je jako předmět uveden pronájem časového úseku na leddiodové obrazovce, cena je stanovena za reklamní spot dodaný zhotovitelem objednateli v Kč za sekundu. Platba je pak označena jako platba za nájem reklamní plochy. Ve smlouvách navíc zcela absentuje ujednání o délce reklamního spotu. Taková smlouva neodpovídá běžně uzavíraným smlouvám v tomto odvětví. Důsledkem je, že např. u akce MSV IBF 2015, která trvala několik dní, žalobce nevěděl přesné časové určení, kdy se bude jeho reklama vysílat. Smlouva rovněž neobsahuje konkrétní ustanovení, kdo vyrobí žalobcův reklamní spot. O výrobě reklamního spotu tak panují pochybnosti. Žalobce tvrdí, že předal flashdisk (s logem a fotografiemi) společnosti Pestero, jejíž jednatel pak žalobci vyrobený spot prezentoval. Naproti tomu Š. D. uvedl, že reklamní spoty vždy dostával hotové na CD a bez jakékoliv změny je předával dále svému dodavateli Woodego.
24. Za třetí žalobce vůbec neprozkoumal trh s reklamními službami a neměl k dispozici nabídky jiných společností na tomto trhu. Finanční úřad žalobci vytýká, že si neověřil tvrzenou exkluzivitu dodavatele Pestero – tato společnost totiž nevlastnila žádnou z obrazovek a žalobcem nakoupený reklamní čas si přeprodalo několik společností. Dále si žalobce neověřil účinnost přijaté reklamy v porovnání s vynaloženými náklady. Žalobce dle svého tvrzení vycházel z toho, že např. na akci Synot liga 2014/2015 měli stejnou reklamu všeobecně známé společnosti (Nike, iDnes, Adidas, Sencor, apod.).
25. Konečně za čtvrté žalobce akceptoval neúměrně vysokou cenu za plnění, která neodpovídala obvyklým tržním cenám a nebyla ničím odůvodněna. Cena sjednaná mezi žalobcem a společností Pestero se pohybovala v rozmezí 280 - 1 100 Kč bez DPH za jednu sekundu reklamního spotu. Finanční úřad použil jako komparativní produkt cenu reklamního času vysílaného na stacionárních led-obrazovkách obdobné velikosti a počtu oslovených diváků. Zjistil, že se obvyklá cena pohybuje v rozpětí od 0,001 do 2,66 Kč bez DPH za jednu sekundu reklamního spotu. Cena akceptovaná žalobcem je tak sto a vícenásobně vyšší, aniž by za takovou cenu žalobce obdržel nějaké nadstandardní služby či zboží hodné příplatku. Navíc žalobce mohl využít efektivnější reklamy (přímo v televizi v hlavním vysílacím čase) nebo reklamy za nižší cenu s více službami přímo u společnosti FC ZBROJOVKA BRNO, a. s. – provozovatele stadionu (která nabízela možnost pronájmu reklamního času).
26. Podle žalovaného pak všechny tyto okolnosti ve svém souhrnu svědčí o tom, že žalobce mohl a měl vědět o své účasti na podvodném jednání.
27. Z úředního záznamu o místním šetření čj. 4175717/15/3003-60565-711758 plyne, že dne 3. 12. 2015 finanční úřad zkontroloval sídlo společnosti Pestero, která se na této adrese nenacházela – bez označení, název chybí na zvonku a poštovní schránce. Další místní šetření za stejným účelem provedl finanční úřad dne 21. 4. 2016 (úřední záznam čj. 1987819/16/3003-60565-711758), přičemž jeden vstup do budovy byl označen společností

Pestero. Informace jako provozní doba, telefonní kontakt, odpovědná osoba, však na budově absentovaly.

### *Nepřezkoumatelnost*

28. Nejprve se soud musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Její příčinou může být buď nesrozumitelnost, nebo nedostatek důvodů. V obou případech však platí, že je potřeba s tímto institutem zacházet obezřetně a vyhradit jeho užití pouze těm případům, kdy vady odůvodnění reálně brání soudu v tom, aby napadené rozhodnutí přezkoumal (ve vztahu k soudním rozhodnutím srov. k nesrozumitelnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013 - 25, bod [19], k nedostatku důvodů pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body [29] - [30]). Zejména je nutno zdůraznit, že správní orgán, stejně jako soud, není povinen vyvracet jednotlivě každou dílčí námitku, pokud své rozhodnutí jako celek logicky a přesvědčivě odůvodní (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247).
29. Žalobce své námitky stran nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí formuloval tak, že bod 100 napadeného rozhodnutí je vnitřně rozporný a nepřezkoumatelný. Neupřesnil, co konkrétně považuje za rozporné. V bodě 100 napadeného rozhodnutí žalovaný zdůvodnil, že (i) při posuzování vztahů mezi jednotlivými společnostmi v řetězci posuzuje různé okolnosti, a (ii) atypické okolnosti o společnostech na počátku podvodného řetězce vedly finanční úřad k závěru o existenci podvodu na DPH. Tato část napadeného rozhodnutí je srozumitelná a nezakládá vadu nepřezkoumatelnosti.

### *Obecná východiska*

30. Jádrem sporu v nyní řešené věci je, zda žalobce měl a mohl vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty, a je mu proto možné odmítnout nárok na odpočet daně.
31. V dané věci není sporné (srov. zejména bod 36 napadeného rozhodnutí), že žalobce naplnil formální podmínky pro nárok na odpočet daně, neboť jej prokázal daňovými doklady v souladu s § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, které splňovaly náležitosti předepsané § 26 a násl. téhož zákona. Současně (bod 36 napadeného rozhodnutí) není pochyb o tom, že žalobce naplnil i hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně, jelikož předmět plnění existoval, žalobce od dodavatele Pestero reklamní služby obdržel a dodané plnění použil žalobce pro svou ekonomickou činnost podle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Za této situace mohl žalovaný odmítnout nárok na odpočet daně pouze v případě, pokud by prokázal účast žalobce na daňovém podvodu (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, spojené věci *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, nebo rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2016, čj. 9 Afs 115/2016 - 57, ze dne 27. 2. 2018, čj. 4 Afs 228/2017 - 31 a ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016 - 28).
32. Podvodem na DPH a dokazováním účasti daňového subjektu na něm se Nejvyšší správní soud zabýval mnohokrát. Vychází přitom z judikatury Soudního dvora týkající se zneužití práva nebo karuselových podvodů [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci)* a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483

(dále jen „*Optigen*“), a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen „*Kittel*“), již citovaný rozsudek Soudního dvora ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11]. Tak v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014 - 59 Nejvyšší správní soud konstatoval, že: „Nárok na odpočet DPH bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu.“ Dále tamtéž Nejvyšší správní soud konstatoval, že: „Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem.“

33. V první řadě musí finanční úřad prokázat, že v řešené transakci existoval podvod na DPH. Přitom musí daňové orgány uvést, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval. Nemusí konkrétně určovat a prokazovat, jakým způsobem a který z dodavatelů v řetězci podvod spáchal (srov. bod 28 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Podvodem na DPH označuje výše citovaná judikatura Soudního dvora 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 směrnice Rady 2006/112/ES, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.
34. Podvod na DPH spočíval v nyní řešené věci v přefakturaci zboží (reklamní čas), kdy šlo o tři řetězce (viz body 19 až 21 tohoto rozsudku) společností, do kterých byl žalobce zapojen. Prvními zjištěnými články byly společnosti Omega a Prelo, které neodvedly daň při dodání zboží svému odběrateli a pro finanční úřad byly nekontaktní. Mezi společnostmi v řetězci docházelo k přeprodeji služby vždy s mírným navýšením ceny, aniž by byla vytvářena jakákoliv přidaná hodnota. Všechny smlouvy mezi subjekty mají shodný formát. Konečně společnost Pestero převedla totéž zboží na žalobce, a ten si nárokuje odpočet na DPH.
35. Samotná existence podvodu na DPH ještě neznamená, že lze žalobci odmítnout nárok na odpočet. Musí k tomu totiž přistoupit následující podmínky vyjadřující zavinění: (i) existovaly objektivní okolnosti osvědčující, že daňový subjekt věděl, nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a (ii) daňový subjekt nepřijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby své účasti na daňovém podvodu zamezil (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, čj. 7 Afs 428/2019 - 39). Objektivní okolnosti osvědčující, že daňový subjekt věděl, nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, prokazuje finanční úřad. Jak žalovaný uvedl, tyto okolnosti chápe jako indicie, které ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k podvodu (shodně Soudní dvůr v bodě 60 citovaného rozsudku *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).
36. Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření

transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu - např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019 - 33, bod 27).

37. O existenci daňového podvodu a řetězci společností, které si navzájem přeprodávaly stejné plnění, není v této věci pochyb. Otázkou je, zda do tohoto řetězce patřil žalobce, resp. zda žalobce věděl či mohl vědět o svém zapojení.
38. Zdejší soud již obdobný případ posuzoval. Šlo o jiného odběratele reklamního plnění, který byl ovšem zapojen do totožného řetězce společností ve stejném období (v březnu a dubnu 2015) a finanční úřad mu také doměřil DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu. Okolnosti a obrana žalobce byly podobné. Zdejší soud dal tehdy žalobci za pravdu a vydané rozhodnutí (čj. 30 Af 21/2018 - 56) potvrdil následně Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 4. 2022, čj. 6 Afs 150/2020 - 48. Ani nyní neshledal krajský soud napadené rozhodnutí přesvědčivým. Okolnosti, jež mají svědčit o tom, že žalobce měl a mohl vědět o svém zapojení do daňového podvodu, hodnotí krajský soud v souhrnu jako nedostatečné. Nyní se jim bude jednotlivě věnovat.

#### *Dodavatel Pestero*

39. Finanční úřad žalobci předkládá pochybnosti o společnosti Pestero, které měl žalobce rozkrýt. Konkrétně absenci internetové prezentace (webových stránek) a vadné označení sídla. V první řadě musí krajský soud podotknout, že finanční úřad neprokázal, že společnost Pestero skutečně na kontrolované adrese nesídlí. Jak je uvedeno v protokolu z místního šetření, finanční úřad pouze vyfotil vnější vzhled budovy. Absence označení skutečně může zakládat jisté pochybnosti, ovšem jde o chabou pochybnost, která musí být podpořena dalšími. To, že společnost Pestero neměla v předmětné době webové stránky, rovněž není tak důležité. Jak žalobce správně poukázal, pokud se subjekt zaměřuje primárně na obchodování s jinými podnikateli, není prezentace na internetových stránkách tak důležitá. Navíc je otázkou, proč měl žalobce hledat webové stránky svého dodavatele? Jak žalobce uvedl, setkal se s jednatelem Pestero osobně a na osobních schůzkách dojednávávali detaily své spolupráce. Pokud by např. společnost Pestero oslovila žalobce přes e-mail, pak by jistě bylo vhodné vyhledat si další údaje o potenciálním dodavateli a jeho internetové prezentaci. Avšak poté, co žalobce měl kontakt na jednatele Pestero, neměl důvod hledat webové stránky Pesteru. Tyto dvě okolnosti proto mohou vyvolávat (pokud vůbec) pouze mírné pochybnosti o důvěryhodnosti společnosti Pestero, ty však vyvrací následující zjištění.
40. Finanční úřad zlehčuje obranu žalobce, že si zkontroloval společnost Pestero v obchodním rejstříku. Z něj plyne: (i) společnost Pestero existuje od roku 2008, tedy v době obchodování se žalobcem byla na trhu cca 7 let, (ii) společnost Pestero má od svého založení stejného společníka a jednatele, kterého žalobce osobně poznal, (iii) společnost Pestero po celou dobu svého působení zveřejňovala účetní závěrky, ve kterých vykazovala poměrně značný zisk. Tyto údaje naopak posilují dojem, že společnost Pestero je zavedenou společností, která nebyla vytvořena krátce před obchodním případem. Z doložených účetních závěrek lze ostatně vyčíst, že v např. v roce 2013 měla společnost Pestero tři zaměstnance.
41. Navíc obsahují účetní závěrky (z let 2011, 2012 a 2013), na které žalobce odkazoval, informaci o reklamní činnosti Pestero. Tak účetní závěrka z roku 2011 (dostupná z:

<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=16540243&subjektId=622853&spis=738196>) obsahuje informaci o předmětu podnikání Pestero, kde je uvedeno – *Reklamní činnost, marketing, mediální zastoupení*. Obdobnou informaci obsahují též výroční zprávy, které Pestero zveřejňovalo v obchodním rejstříku. Výroční zpráva společnosti Pestero za rok 2011 zveřejněná v obchodním rejstříku (dostupná z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=16825124&subjektId=622853&spis=738196>) uvádí, že „*hlavním předmětem činnosti je pronájem reklamního času na leddiodových obrazovkách při konání různých akcí sportovního nebo kulturního charakteru*“, a dále, že „*společnost nevlastní technické vybavení pro provádění reklamy, tato je zajišťována subdodavatelsky pronájemem reklamního času od dodavatele.*“

42. Pokud proto finanční úřad tvrdí, že společnost Pestero neměla v obchodním rejstříku uvedenu reklamní činnost v předmětu podnikání, je toto tvrzení nepřesné. Ve sbírce listin ke společnosti Pestero totiž byly dokumenty, které danou informaci obsahovaly.
43. Finanční úřad přikládal absenci webových stránek a pochybnostem ohledně označení sídla větší váhu než údajům z obchodního rejstříku, které popsal krajský soud a na něž odkazoval žalobce. K tomu však není žádný rozumný důvod. Proto musí krajský soud uzavřít, že žalobce si dostatečně prověřil daného dodavatele a nevyplýnuly na povrch žádné významné pochybnosti ve vztahu k dodavateli, které měly žalobce upozornit na případné podvodné jednání. Jinými slovy, z prověření veřejně dostupných informací neplynou žádné podezřelé indicie, které by odůvodňovaly další průzkum.
44. V této souvislosti musí krajský soud odkázat na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 18. 3. 2021, čj. 51 Af 12/2019 - 108, který obsáhle popsal povinnost daňových subjektů ověřovat si své obchodní partnery. Odkázat lze především na body 199 až 201 citovaného rozsudku. Jeho závěry lze shrnout tak, že je zcela nereálná představa žalovaného o prověřování daňových subjektů. Mezi základní povinnosti ověřit si svého partnera patří *de facto* pouze povinnost ověřit si, že dodavatel není veden na seznamu nespolehlivých plátců (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 10. 2017, C-101/16 *Paper Consult*, body 54 a 55). Pro další aktivní šetření obchodního partnera musí být tato aktivita něčím aktivována – např. informace naznačující riziko podvodu. V této věci však takové okolnosti vůbec nenastaly, neboť z veřejně dostupného obchodního rejstříku plynou významné okolnosti svědčící o důvěryhodnosti společnosti Pestero. Ani další okolnosti, tj. absence webu a označení sídla, se v kombinaci s ostatními informacemi nejeví natolik závažnými indiciemi, aby vyvolaly nutnost prověřování ze strany obchodního partnera. Pokud jde o web, společnost Pestero se žalobcem navázala obchodní vztah prostřednictvím osobního kontaktu, takže její *modus operandi* nasvědčoval tomu, že pro ni web nemusí být důležitým nástrojem při podnikatelské činnosti. Neoznačení sídla je pak okolnost, kterou žalobcův jednatel nemusel vůbec zaznamenat.
45. Z citovaného rozsudku Krajského soudu v Praze čj. 51 Af 12/2019 - 108, se dále podává, že „*neprokáže-li daňový subjekt, že po obeznámení s indiciemi možného daňového podvodu (jež však pro důvodné podezření na existenci podvodu nedostačují) provedl potřebná šetření, a správce daně zároveň prokáže, že lze důvodně předpokládat, že by šetření k dosažení důvodného předpokladu podvodného jednání vedly, odůvodňuje toto zjištění nepřiznání souvisejícího daňového nároku. Pokud ovšem daňový subjekt prokáže (§ 92 odst. 3 daňového řádu), že na jejich základě provedl dodatečné prověření, jež bez jeho viny omezené podezření neposílilo (ani jej nemusí oslabit), nelze jej činit odpovědným za nezjištěnou účast na daňovém podvodu.*“ Uvedený výklad je aplikovatelný i nyní, neboť do dispozice žalobce se

nedostaly žádné indicie možného podvodu (ve vztahu k dodavateli), které by musel dále šetřit a tímto šetřením by došlo k umocnění jeho podezření. Žalobcem provedená zjištění a vstupní indicie byly dostatečné pro založení důvěry ve spolehlivost dodavatele, a to i při zvážení faktu, že žalobce se již dříve „zapletl“ do daňového podvodu s reklamou (viz bod 108 napadeného rozhodnutí).

#### *Obchodní spolupráce*

46. Dále finanční úřad poukazuje na průběh spolupráce mezi žalobcem a Pestero. V první řadě zpochybňují daňové orgány uzavřené smlouvy. Jak soud uvedl ve skutkovém vymezení, žalobce uzavřel celkem tři smlouvy se společností Pestero. Všechny byly podobné co do předmětu plnění – pronájem reklamního času na leddiodové obrazovce na konkrétně určené (názvem i datem) akci. Smlouvy obsahovaly sjednanou cenu za sekundu reklamního spotu a počet odebraných sekund na jednotlivou akci. Následně v části IV. odst. 2 obsahují všechny tři smlouvy ustanovení, že (zvýraznění doplněno) „*platba provedených služeb a to za nájem reklamní plochy bude hrazena...*“ Takové ustanovení snad může na první pohled vzbuzovat pochybnosti o tom, co je předmětem daných smluv. Při bližším zkoumání je však jasné, že jde spíše o jazykovou nepřesnost. Všechny smlouvy jsou koncipovány tak, že jde o pronájem reklamního času. Předmět plnění je vymezen jako pronájem času, domluvená cena jako cena za sekundu spotu vč. dodatku, že „*cena za pronájem reklamních časů je sjednána na základě smluvních cen*“. A u sjednané doby plnění se též ve všech smlouvách mluví o čase.
47. Je pravdou, že v části IV. odst. 1 smluv se mluví o sjednané ceně reklamního spotu, což zcela neodpovídá textu smlouvy, neboť předmětem je pronájem času. Ačkoliv smlouva nepracuje na všech místech se stejnými pojmy, nezdá se být zcela nekonkrétní či obecná. Sporné smlouvy proto jistě nejsou perfektní, nemají však povahu pouze formálního dokumentu. Finanční úřad dochází k obecnému závěru, že nepřesné vyjadřování snižuje vymahatelnost žalobcových práv. S tím krajský soud nemůže souhlasit, neboť z nepřesnosti ve smlouvě takový závěr *a priori* neplyne. Ze smlouvy jednoznačně vyplývá, co je předmětem plnění, jak se má toto plnění realizovat a kolik za něj má žalobce zaplatit (vč. odpovědnosti dodavatele za vadné plnění). Finanční úřad by proto musel rozvést svou úvahu, vymahatelnost jakých práv se nepřesnou terminologií snížila.
48. Také nutno pochybovat o tom, zda je tak důležitým nedostatkem absence konkrétní délky spotu. Uzavřené smlouvy obsahují počet sekund, které si žalobce na dané akci objednal. Takové ujednání naopak může poskytovat vodítko při tvorbě reklamního spotu. Zvláště v situaci, kdy v době podepisování smlouvy ještě žalobce neměl reklamní spot připravený. Lze si jistě představit situaci, že při vytváření spotu by jeho tvůrce vytvořil spot delší/kratší. Pak by délka spotu byla v rozporu se smlouvou a strany by případně musely uzavírat dodatek. Řešení zvolené žalobcem možná není typické (alespoň to tvrdí žalovaný), ovšem nezdá se jakkoliv kontroverzní nebo snad pochybné.
49. Absence konkrétního počtu opakování spotu je druhotná. Pokud totiž při uzavírání smluv žalobce a Pestero nevěděli, jak dlouhý bude reklamní spot, logicky nemohli uvést počet jeho opakování. Žalobce dopředu věděl, kolik sekund na dané akci může využít k reklamě. Počet opakování jeho spotu si přitom mohl jednoduše vypočítat po jeho vytvoření.
50. Krajský soud uznává, že v případě akce MSV IBF 2015 (což byla několikadenní akce) mohl mít žalobce ztíženou možnost kontroly promítání spotu, neboť šlo o 14 minut

promítání v průběhu několika dnů. Žalovaný uvádí, že ve smlouvě chyběla délka a počet opakování reklamního spotu – jako příklad uvádí dřívější žalobcovu smlouvu na reklamu na brněnském výstavišti na jinou akci. Jak však údaj o délce spotu a počtu opakování zajistí možnost reklamu zkontrolovat? Pokud by například smlouva obsahovala ujednání, že desetisekundový spot bude v průběhu dne přehrán celkem 40x, nijak by to žalobci neusnadnilo kontrolu poskytnutého plnění. Ve skutečnosti by i v takovém případě bylo potřeba, aby dodavatel odběrateli písemně či ústně upřesnil konkrétní vysílací časy, pokud by odběratel hodlal poskytnutí plnění kontrolovat osobně (jak tvrdil v daňovém řízení). Finanční úřad ale zejména opomněl, že žalobce měl se společností Pestero v rámci smluv ujednanou povinnost dodavatele předložit žalobci důkazy o provedené reklamě – konkrétně v části VI. odst. 14, který říká „*zhotovitel je povinen vyhotovit a předat objednateli digitální záznam o provedení předmětu smlouvy se specifikací umístění reklamy do 14 dnů po uskutečnění akce.*“ Tvrzený nedostatek ve smlouvě proto není nijak podstatný.

51. Finanční úřad také žalobci vytýká tvorbu reklamního spotu a nejasnosti kolem ní. Opomíjí přitom důležité okolnosti. Je pravda, že Š. D. (jednatel Pestero) uvádí v protokolu ze dne 13. 2. 2017, čj. 569606/17/3003-60562-711092, že CD předával společnosti Woodego, jako subdodavatel, a sám spoty nevytvářel. Smlouvy mezi žalobcem a společností Pestero to umožňují – konkrétně v předmětu plnění obsahují všechny smlouvy konstatování, že „*výroba statického nebo dynamického šotu bude zajištěna subdodavatelem nebo dodána objednavatelem*“. Proto tvrzení svědka zapadá do podmínek uzavřených smluv. Svědek dále uvedl, že „*spoty jsem dostal na CD od odběratelů, ty jsem následně předal firmě WOODEGO*“. Finanční úřad ovšem při vedení výsledku nevyjasnil, kdo konkrétně spot vyráběl. Na otázku o výrobě spotů totiž tento svědek odpověděl, že CD předával beze změny dodavatel Woodego. Není jasné, zda spot vyrobil sám odběratel, nebo ten jen dodal materiály na CD a samotný spot vyrobila společnost Woodego. Konec konců, s ohledem na úroveň provedení spotu (pouhé seřazení statických snímků za sebe, bez zvukové stopy) nelze ani vyloučit, že žalobce dodal společnosti Pestero materiál, který považoval za pouhé podklady pro výrobu spotu, ta jej předala dál v domnění, že jde o hotový spot, a subdodavatel Woodego po zjištění, co se na CD nachází, z něj nejrychlejším a nejlevnějším možným způsobem spot vyrobil. Podstatné je, že finanční úřad se svědka D. neptal cíleně na okolnosti spolupráce mezi Pestero a žalobcem. Je možné, že svědek by své obecné tvrzení o průběhu činnosti upravil. Teprve pokud by tak neučinil, bylo by možné si klást otázku, proč vůbec nezmínil, že by vyrobený spot žalobcovu jednateli promítl a ten jej schválil, jak tvrdil v daňovém řízení žalobce.
52. Nejasnosti ohledně výroby spotu proto finanční úřad zakládá na obecných zjištěních, aniž se zabýval konkrétním vztahem žalobce – Pestero. Nutno také konstatovat, že žalovaný *de facto* vytýká žalobci neunesení důkazního břemene stran uskutečnění dané reklamy, když pochybuje o vytvoření daného spotu. Faktické vytvoření reklamního spotu však není relevantní, neboť nejsou pochybnosti o jeho realizaci. S případnou účastí žalobce na daňovém podvodu nesouvisí to, kdo a zda vůbec vytvořil reklamní spot. Splnění formálních a hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH daňové orgány žalobci nevytýkaly.
53. Zároveň měl finanční úřad ve správním spise založenu smlouvu o reklamních službách mezi společnostmi Woodego a Qeta, která je stručná, obecná, bez určení konkrétního pronajatého času, apod. Tato smlouva se od žalobcových smluv podstatně odlišuje co do

délky, kvality i obsahu. Stejná smlouva jako mezi Woodego a Qeta je smlouva o reklamních službách mezi Universal team a Loremistan Trade, mezi Loremistan Trade a Woodego, atd. Jednotlivé články řetězce, které žalovaný prokázal, tak mají prakticky shodné smlouvy. Žalobce však má smlouvy podstatně kvalitnější.

54. Proto má soud za to, že finanční úřad byl v hodnocení smluv příliš striktní. Soud ví z vlastní rozhodovací praxe, že subjekty v podvodném daňovém řetězci často „uzavírají“ smlouvy ústní nebo rámcové. Úhrady pak provádí v hotovosti bez příslušných dokladů. Žalobcova smlouva naopak svědčí o tom, že si svůj závazek smluvně pojistil. Platby hradil přímo na účet a měl tak důkaz o jejich provedení. To vše nese svědčí o vědomé účasti na daňovém podvodu.

#### *Chybějící průzkum trhu a vyhodnocení reklamy*

55. Finanční úřad dále žalobci vytkl, že si neprovedl průzkum trhu a rezignoval na vyhodnocení nakoupené reklamy. Obvyklou (výrazně nižší) cenu propagace na LED obrazovkách přinejmenším na brněnském výstavišti přitom žalobce znal z dřívějšíka, neboť se tam v říjnu 2014 prezentoval prostřednictvím spotu na základě smlouvy se společností Veletrhy Brno, a. s.
56. Podle krajského soudu ovšem nelze rozsáhlý průzkum trhu obecně považovat za standard a povinnost před každou transakcí podnikatele. V nynějším případě žalobce vysvětlil, že jednateli Pestero (i) věřil ohledně tvrzené exkluzivity, a (ii) měl velký zájem o reklamu na fotbalovém stadionu při zápasech Synot ligy (byť nutno přiznat, že věrohodně nevysvětlil, čím je právě publikum fotbalových zápasů pro něj jakožto pro výrobce slévárenských produktů tak atraktivní). Žalobci lze přisvědčit v tom, že jeho „pátrání“ po jiném dodavateli by bylo bývalo mohlo ohrozit jeho obchodní vztahy se společností Pestero. Pokud by skutečně Pestero mělo exkluzivitu, jak se žalobce domníval, byť třeba jen na některých akcích, pak by sice mohl teoreticky žalobce v jednom případě získat reklamní plnění za příznivější cenu, ve zbývajících dvou případech by však mohl o možnost reklamy zcela přijít. Taková rizika musí podnikatel odpovědně zvažovat a vyhodnotit si, zda mu stojí za dosaženou úsporu (v tomto případě nadto pouze potenciální). Orgány daňové zprávy ostatně ani neprokázaly, že by tvrzení Pesterera o exkluzivitě bylo lživé a že by tedy snahy žalobce o nalezení jiného partnera poskytujícího totéž plnění za příznivější cenu vůbec mohly být úspěšné. Naopak se zdá, že obchodní řetězce, jejichž součástí Pestero bylo, si skutečně smluvně zajistily veškerý čas na LED obrazovkách na všech dotčených akcích (srov. body 39, 42 a 45 napadeného rozhodnutí). Žalobci tak daňové orgány v podstatě vyčítají, že neprováděl kroky, které byly předem odsouzeny k nezdaru. Finanční úřad nijak neprokázal, že by reklamu na akci Synot liga nabízela též jiná společnost (byť měl k dispozici seznam subjektů, které na této akci reklamu umístěnu měly). Společnost FC Zbrojovka Brno, jako provozovatel stadionu, totiž nenabízela zcela totožnou službu – tato námitka souvisí se zjišťováním obvyklé ceny, proto k ní viz i bod 61 tohoto rozsudku.
57. Co se vyhodnocení reklamy týče, je tato okolnost marginální. Žalovaný a finanční úřad tvrdí, že šlo o významnou transakci z hlediska vynaložených prostředků, které se pohybují v řádech milionů. Sám žalobce uvádí, že v roce 2015 dosáhl obratu ve výši 119 mil. Kč a částka vynaložená na nyní řešené plnění tak představuje cca 3 % z obratu. Finanční úřad musí hodnotit vynaložené prostředky optikou daňového subjektu a jeho finanční situace, nikoliv z pohledu toho, jak se významnost určité transakce jeví správci

daně. Žalobce také argumentuje hranicí investic do marketingu ve výši maximálně 10 % z obrátu. Pokud si proto daňový subjekt určí nějakou rozumnou finanční hranici, do které realizuje své propagační aktivity bez rozsáhlé analýzy konkrétního přínosu určité reklamy, nelze mu nic vyčítat (pochopitelně za splnění obvyklých podmínek, jako ověření dodavatele, smluvní dokumentace, apod.). Nelze přitom souhlasit s tím, že je irelevantní tvrzení žalobce o prezentaci jiných společností na akci Synot liga. Žalobce totiž jmenoval všeobecně známé společnosti jako iDNES.CZ, Adidas, Sencor, Nike, apod. Žalobce si s takovými společnostmi nepochybně mohl spojovat úspěch či obecnou známost a je tedy odůvodnitelná jeho snaha propagovat svou společnost vedle takto významných subjektů.

#### *Cena*

58. Prakticky jedinou významnou objektivní okolností, kterou v nyní řešené věci žalovaný prokázal, je velmi vysoká cena za sjednané plnění a odchylka od cen obvyklých. Nutno zopakovat, což krajský soud uvedl již ve skutkových zjištěních, že žalobce si sjednal cenu v rozpětí 280 - 1 100 Kč bez DPH za jednu sekundu reklamního spotu. Tuto cenu považoval žalovaný za neobvykle vysokou z několika důvodů, primárně proto, že (i) finančním úřadem zjištěná obvyklá cena se pohybovala v rozmezí 0,001 do 2,66 Kč bez DPH za jednu sekundu reklamního spotu, a (ii) za podobnou či nižší cenu si žalobce mohl zakoupit efektivnější prostředky reklamy.
59. Pokud jde o finančním úřadem obvykle stanovenou cenu, uvádí k tomu krajský soud následující. Jistě lze s finančním úřadem a žalovaným souhlasit, že žalobce přistoupil na velmi vysokou cenu. Že jde o cenu vybočující z obvyklého rámce, mohl přitom žalobce snadno zjistit např. srovnáním s internetovou nabídkou cen za prezentaci na LED panelu na prvoligovém stadionu v Praze (viz bod 83 napadeného rozhodnutí). Naproti tomu další srovnání finančního úřadu (úřední záznam ze dne 20. 7. 2018, čj. 3577059/18/3003-60562-709478) a jím zjištěná cena (0,001 do 2,66 Kč bez DPH za jednu sekundu reklamního spotu) vychází z venkovních LED obrazovek, které jsou pevně umístěné na rušných místech v různých městech, vč. Brna a Prahy. Zde již nejde o tak vypovídající srovnání, neboť sice může jít o podobný nosič reklamy, ovšem otázkou zůstává efektivita takové reklamy. Žalobce se prezentoval na zmíněných akcích, které jsou do jisté míry exkluzivní – nekonají se nepřetržitě a objektivně je omezený počet subjektů, které se na takové akci mohou prezentovat. Kromě toho zjistil finanční úřad tyto obvyklé ceny výzvou k poskytnutí údajů. Evidentně tedy nebyly volně přístupné a oslovené společnosti je poskytly finančnímu úřadu až na vyžádání. Zejména ovšem není zřejmé, proč žalovaný neoslovil ostatní společnosti, které měly reklamní spoty na stejném místě a od stejného dodavatele, jak již soud poznamenal výše. Jejich seznam měl žalovaný k dispozici a mohl tak zjistit ceny, které byly obvyklé pro konkrétní akci, jíž se účastnil žalobce. Tím by jistě dospěl k vhodnějším číslům pro porovnání, než srovnáváním s obrazovkami na rušných ulicích měst.
60. Žalovaný uvádí, že žalobce uhradil za reklamu na akci Synot liga částku 286 000 bez DPH, zatímco mohl jít cestou televizní reklamy na stanicích provozovaných FTV Prima, spol., s. r. o. za cenu 258 570 Kč bez DPH až 425 880 Kč bez DPH (v závislosti na sezónním indexu). Žalovaný však nevnímá rozdílnost obou způsobů reklamy. Jednak z uvedených cen není zřejmé, zda je v ní zahrnuta též výroba reklamního spotu. Lze předpokládat, že spot vysílaný v televizi musí být sofistikovanější než reklamní spot na LED obrazovce. Náklady na výrobu takového spotu by mohly celkovou cenu reklamy podstatně zvýšit. Nadto mohlo hrát pro žalobce roli umístění reklamy – jako společnost se sídlem

v Jihomoravském kraji mohla chtít reklamu zejména v Brně, kde se konaly všechny zakoupené akce. Reklama v televizi sice může mít větší dosah, ovšem jde o trh (potenciálně) celé České republiky, což nemusí být pro žalobce tak relevantní. Jednoduché srovnání provedené žalovaným proto není na místě.

61. Žalovaný dále přichází s tím, že žalobce si mohl za investici od jednoho do tří miliónů zakoupit balíček od společnosti FC Zbrojovka Brno, provozovatele stadionu, který by obsahoval mimo reklamu další výhody (VIP karty, logo na trenýrkách, logo na webových stránkách apod.). Žalobce přitom zaplatil částku 1 588 600 Kč bez DPH společnosti Pestero. I zde platí závěr, že žalobce měl zájem prezentovat se na všech třech akcích. Proto lepší nabídka na jedné z nich by mohla negativně ovlivnit další dvě (navíc ty, u kterých žalovaný exkluzivitu Pestero nezpochybnil). Nadto je třeba zvážit, že nákup balíčku služeb od společnosti FC Zbrojovka Brno vychází podobně jako žalobcem investovaná částka. V případě nákupu u společnosti FC Zbrojovka Brno by sice žalobce získal nějaké služby navíc, ovšem je otázkou, do jaké míry by pro něj byly zajímavé – karty VIP gold a parkovací karty, logo na tabuli partnerů apod. Pokud jde čistě o reklamu na LED obrazovkách, o kterou měl žalobce (dle svého tvrzení) největší zájem, Pestero žalobci pronajalo celkem šest LED obrazovek o velikosti 6 x 1 m. U FC Zbrojovky však žalovaný mluví o reklamních plachtách a LED panelech u hrací plochy. Jeví se tedy, že FC Zbrojovka nabízela své reklamní služby na jiném nosiči než Pestero.
62. Žalovaný posuzuje velmi izolovaně jednotlivé akce, na kterých si žalobce reklamu objednal. Pokud měl žalobce zájem prezentovat se na všech třech akcích, mohl akceptovat určité nevýhodné podmínky na jedné z nich. Finanční úřad uvedl ve zprávě o daňové kontrole *„tato skutečnost pak také vyvrací opakované tvrzení daňového subjektu, že Pestero company mělo exkluzivitu pro vysílání na předmětných ledobrazovkách, když minimálně na akci SYNOT bylo možno tuto službu pořídit také přímo od Zbrojovky“*. Avšak co v případě akce rozlučka Petra Švancary 2015 a MSV IBF 2015? V případě MSV IBF 2015 žalovaný pouze uvedl, že žalobce si mohl zakoupit alternativní způsoby reklamy (plachta apod.), ovšem totožnou reklamu na této akci zjevně žalobce nemohl získat od jiného subjektu.
63. Rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 110/2021 - 78, ke kterému se obě strany vyjadřovaly, je relevantní. V první řadě není důvodná argumentace žalovaného, že se citované rozhodnutí vztahuje k dani z příjmů, proto jej nelze při řešení DPH vzít v potaz. Nejvyšší správní soud jasně konstatoval, že *„žalovaný ani správce daně tak nemohou požadovat, aby daňový subjekt vyhledával vždy tu nejvýhodnější nabídku a uzavřel smlouvy přímo se sportovními areály, ...“* Proč by tento závěr měl být aplikovatelný pouze na příjmovou daň? Žalovaný nesprávně uvádí, že žalobce akceptoval nadhodnocenou cenu bez zjevné přidané hodnoty. Žalobce ji však akceptoval kvůli tvrzené exkluzivitě společnosti Pestero. Exkluzivitu zpochybnil žalovaný pouze u jedné akce – Synot (např. bod 73 napadeného rozhodnutí), a to ještě nedůsledně a nepřiliš přesvědčivě. Ona přidaná hodnota tak mohla spočívat přinejmenším v tom, že společnost Pestero uzavřela se žalobcem též smlouvy na reklamu na akcích rozlučka Petra Švancary 2015 a MSV IBF 2015, u kterých se žalovaný exkluzivitu Pestero dokonce ani nepokusil zpochybnit. Lze si jistě představit, že pokud by žalobce obešel dodavatele Pestero u akce Synot přes provozovatele stadionu, Pestero by se žalobcem neuzavřelo smlouvy na další dvě akce.

*Shrnutí*

64. Žalovaný správně konstatoval, že jednotlivé okolnosti nejsou tak podstatné, důležitý je jejich souhrn, který vytváří ucelený obraz a vzbuzuje pochybnosti. Ovšem i dílčí pochybnosti (ze kterých se celkový obraz skládá) musí existovat a musí jít o okolnosti podezřelé. Krajský soud nesouhlasí s pochybnostmi o dodavateli Pestero a s pochybnostmi ohledně písemných smluv a tvorby reklamního spotu. Z těchto důvodů zůstává *de facto* jediná podezřelá okolnost, a to vysoká cena reklamního plnění a okolnosti s ní související. Tyto pochybnosti nejsou dostatečně závažné (jak soud výše odůvodnil) a nelze jen na nich založit závěr o tom, že žalobce měl a mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu.
65. Nad rámec již řečeného musí krajský soud dodat, že určité pochybnosti by snad bylo možné najít v prakticky každé transakci. Např. si subjekt sice ověří existenci webových stránek svého dodavatele, ale jejich obsah je obecný bez konkrétních údajů. Nebo jedná na pobočce svého dodavatele, ale neověří si, zda dodavatel skutečně působí i na adrese sídla dle obchodního rejstříku. Nelze přeci očekávat od daňového subjektu, že si v případě jakékoliv transakce vždy ověří naprosto všechny myslitelné údaje o svém dodavateli. Finanční úřad musí prokázat, že daňový subjekt ignoroval tak zjevné indicie, které ukazovaly na podvod na DPH, že zkrátka o daňovém podvodu měl a musel vědět. V nyní řešené věci se to však finančnímu úřadu nepodařilo.
66. Současně nutno dodat, že pochybnosti a problémovost dodavatelů se týkala především společností, které byly v řetězci ještě před žalobcovým dodavatelem. Tam se vyskytovala nekontaktnost dodavatelů, neplnění daňových povinností, nezveřejňování účetních závěrek apod. V takových případech je nutno být zvláště opatrný s konstatováním, že i žalobce (který nejednal přímo s problémovými subjekty) se podvodu na DPH účastnil.

**V. Závěr a náklady řízení**

67. Na základě výše uvedených úvah shledal soud žalobu důvodnou, proto napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Jelikož v něm bude žalovaný právním názorem krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), shrnuje soud své závěry přehledně takto: Žalovaný neprokázal existenci objektivních okolností, které měly jednoznačně svědčit o existenci daňového podvodu. Zároveň žalovaný neprokázal, že žalobce nebyl dostatečně obezřetný, aby své účasti na daňovém podvodu zabránil. Pochybnosti ohledně dodavatele Pestero krajský soud nesdílí. Žalobci nelze vyčítat, že vůči této společnosti postupoval laxe a neobezřetně. Ani námitkám o problematické obchodní spolupráci soud nepřisvědčil, neboť šlo spíše o formální nedostatky ve smluvní dokumentaci. Vážnou objektivní okolností tak byla jen vysoká cena, kterou žalobce akceptoval. Žalovaný však neprokázal, že její výše je odůvodnitelná pouze a jen daňovým podvodem. Žalovaný nezpochybnil exkluzivitu dodavatele Pestero u dvou ze tří akcí a jeho srovnání alternativních způsobů reklamy pokulhává. Za této situace proto žalovaný neprokázal existenci objektivních okolností, na základě kterých mohl žalobce nabýt podezření o podvodném charakteru transakce. Proto nebyly dány důvody pro odepření nároku na odpočet DPH.
68. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Strana žalující měla ve věci plný úspěch, proto má vůči straně žalované právo na náhradu nákladů, které v řízení před soudem účelně vynaložila. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a v nákladech právního zastoupení v řízení před

krajským soudem. Strana žalující tyto náklady vyčíslila na 16 456 Kč, což však neodpovídá obsahu spisu. Zástupkyně strany žalující učinila celkem 4 úkony právní služby ve smyslu vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – šlo o převzetí a přípravu zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu; tento úkon je třeba uhradit bez ohledu na to, že právní zástupce zastupoval účastníka již ve správním řízení – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2011, čj. 1 As 21/2011 - 52, č. 2414/2011 Sb. NSS] a dvě písemná podání soudu ve věci samé, tj. podání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za jeden úkon náleží podle § 7 bodu 5 aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu odměna ve výši 3 100 Kč. Zástupkyni dále náleží náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč za každý úkon. Protože zmocněná advokátka je plátcem DPH, zvyšuje se tento nárok o částku 714 Kč odpovídající dani ve výši 21 %, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a to na 4 114 Kč za jeden úkon, celkem tedy za všechny úkony 12 342 Kč (3 x 4 114 Kč). Zástupkyně žalobce požadovala též proplacení další porady s klientem přesahující jednu hodinu. Zástupkyně však neuvedla, jak byl tento úkon účelný z pohledu zastoupení v tomto řízení – podstatu věci znala již z řízení před daňovými orgány. Navíc zástupkyně žalobce neprokázala uskutečnění tohoto úkonu.

69. Výše nákladů právního zastoupení za celé řízení tudíž činí 12 342 Kč a výše soudních poplatků 3 000 Kč. Celkem má strana žalovaná uhradit straně žalující částku 15 342 Kč, k čemuž jí soud stanovil lhůtu jednoho měsíce. Žalobcem navrhovanou lhůtu tří dnů neshledal soud přiměřenou, neboť podle zkušeností správních soudů mají úřady problém takto krátké lhůty dodržet s ohledem na své vnitřní administrativní členění a nutnost schválit odeslání peněz příslušným vedoucím zaměstnancem.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 22. 6. 2022

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu