



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **Imos Brno a. s.**
sídlem Olomoucká 704/174, Brno
zastoupeného daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 616/4, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2020, č. j. 47017/20/5300-22442-712600,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2020, č. j. 47017/20/5300-22442-712600, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč k rukám Ing. Radka Lančíka, daňového poradce, sídlem Divadelní 616/4, Brno, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Specializovaný finanční úřad doměřil žalobci celkem 6 platebními výměry daň z přidané hodnoty za období prosinec 2014, leden 2015 a březen 2015 až červen 2015 v celkové výši 2 882 985 Kč a penále v celkové výši 576 597 Kč. Po provedení daňového řízení dospěl finanční úřad k názoru, že se žalobce 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. Odvolání žalobce proti všem platebním výměrům zamítl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

2. Žalobce uvádí, že chybějící daň nepochází z podvodného řetězce, nýbrž z daňové kontroly (doměřená daň). Finanční úřad totiž za chybějící daň označil neprokázání nároku na odpočet daně na vstupu z důvodů neprokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění. Není tak zřejmé, z jakého plnění společnosti QETA a UNIVERSAL TEAM uplatnily nárok na odpočet daně, a zda plnění zasažené chybějící daní dodaly žalobci. Požadavek na identifikaci chybějící daně, tj. aby chybějící daň byla z konkrétních obchodů, z nichž požaduje daňový subjekt uznat nárok na odpočet daně, přitom rovněž nachází oporu v judikatuře správních soudů. Žalobce pak nemohl nijak ovlivnit to, zda uvedené společnosti doměřenou daň uhradí. Z důvodu absence chybějící daně se tedy nejedná o podvod na dani z přidané hodnoty a žalobci nemůže být z tohoto důvodu odepřen nárok na odpočet daně. Žalobci rovněž není jasné, proč žalovaný „přeskočil“ společnosti, které byly v řetězci před žalobcem, a usoudil, že z chybějící daně získal neoprávněnou výhodu právě žalobce.
3. Žalobce má za to, že absence analýzy efektivnosti reklamy nesvědčí o tom, že musel o podvodu na dani z přidané hodnoty vědět. Taková analýza totiž může být prováděna až po poskytnutí reklamy. Absence analýzy tak nevypovídá nic o důvodech a pohnutkách pro vstup do obchodního vztahu. Navíc v oboru žalobce lze efektivnost reklamy zjistit jen velmi obtížně. Žalobce měl dostatečnou zpětnou vazbu na reklamu od svých odběratelů a spolupracujících subjektů. Nebylo tak třeba vynakládat peněžní prostředky na nesmyslné požadavky vznášené daňovými orgány.
4. Žalobce nesouhlasí s tím, že cena za plnění byla nepřiměřená či mnohonásobně navýšena. Daňové orgány se nesprávně zaměřily na první článek v řetězci. Jednalo se přitom o společnost, která vlastnila LED obrazovky a vůbec se nezabývala prodejem vysílacích časů konečným odběratelům. Ceny tak nelze porovnávat. Mezi dalšími články řetězce pak k žádnému drastickému navýšování ceny nedocházelo. Žalobce znal pouze cenu od svého dodavatele, i pokud by tedy docházelo k neúměrnému navýšování ceny, nemohl to žalobce zjistit. Žalovaný se pak vůbec nezabýval tím, zda cena od jeho dodavatele překročila obdobnou výši v obdobných obchodních vztazích. Ostatně se tím zabývat ani nemohl, neboť reklama byla s ohledem na místo a čas provedení unikátní a nesrovnatelná. Žalobci tedy nelze vytýkat, že neprováděl průzkum trhu, neboť neměl žádné indicie, že by sjednaná cena překročila obvyklou výši. Nadto dodavatel žalobce byl jediným poskytovatelem dané reklamní služby, provozovatel areálu (FC ZBROJOVKA) nabízí odlišné služby. Rovněž

skutečnost, že žalobce nakupoval služby subdodavatelsky, není nikterak neobvyklá. Žalobce rovněž poukazuje na údaje z obchodního rejstříku o svém dodavateli, ze kterých vyplývá, že žalobce v době navázání spolupráce neměl žádný důvod o důvěryhodnosti dodavatele pochybovat.

5. Žalobce má za to, že žalovaný měl nejprve na základě důkazů objasnit, jaké okolnosti lze v oblasti reklamy považovat za standardní, a teprve poté posoudit standardnost v posuzované věci zjištěných okolností. Naopak žalovaný zjištěné okolnosti automaticky považoval za nestandardní. Takový postup však neodpovídá požadavkům vymezeným v judikatuře Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“). Rovněž nadstandardnost zjištěných okolností (nekonkrétní předmět plnění ve smlouvách, výše ceny, absence prověření trhu) byla NSS vyvrácena. Ani další skutečnosti (celková absence propagace dodavatele či neoznačené sídlo dodavatele) nemohly v žalobci vzbudit myšlenku ohledně možného zapojení do daňového podvodu. Žalobce poukazuje také na to, že s daným dodavatelem spolupracoval již od roku 2013.
6. Splnění požadavku identifikace daně si chtěl žalobce sám ověřit při nahlížení do spisu. Přístup ke kompletnímu spisovému materiálu mu však nebyl umožněn, konkrétně k anonymizovaným zprávám o daňové kontrole u jiných společností v řetězci. Žalovaný následně nepravdivě uvedl, že žalobce nahlédl do kompletního spisového materiálu, a z toho důvodu nevyhověl žádosti o korespondenční nahlížení. Nesprávný postup žalovaného pak potvrzuje jeho sdělení ze dne 16. 12. 2021, kterým žalobci zprávy o daňové kontrole poskytnul. Je tak zřejmé, že spis byl veden chaoticky. Co se týče zpráv o daňové kontrole, ty jsou z 99 % anonymizovány. Žalobce si tak nemůže ověřit, zda v nich mají úřední záznamy oporu. Žalovaný zkrátil žalobce na právu na efektivní obranu v odvolacím řízení.
7. Žalobce požadoval provést výslech svědka – jednatele dodavatele. Tím chtěl vyvrátit tvrzení finančního úřadu ohledně údajných nestandardností. Žalovaný výslech pro nadbytečnost neprovedl, neboť všechny okolnosti považoval za zjištěné. Žalovaný tak i v tomto ohledu upřel žalobci právo na efektivní obranu v odvolacím řízení. Žalovaný vycházel z protokolu o ústním jednání, na kterém však žalobce nebyl přítomen. Nebylo mu tedy umožněno klást jednatele dodavatele otázky. K problematice použití protokolu jako listinného důkazu žalobce odkázal na nález Ústavního soudu. Žalobce má za to, že bylo nutné výslech provést, neboť sporné okolnosti nebyly náležitě zjištěny. Nadto žalobce dodává, že vytýkané rozpory ohledně dodání reklamního spotu nejsou pro věc relevantní.
8. Závěrem žalobce odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 3. 2020, č. j. 30 Af 21/2018 – 56 (dále jen „věc ELMONT“), který se týká obdobné věci. Žalobce v průběhu řízení doručil zdejšímu soudu dvě doplnění žaloby. Ta přitom z převažující části obsahují citace z judikatury správních soudů. První doplnění se týká námitky ohledně navýšení ceny za reklamní plnění a souvisejících okolností, druhé doplnění se pak týká námitky identifikace chybějící daně.
9. Ze shora uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil. Na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí procesního postojů žalovaného

10. Dle žalovaného žalobce v rámci argumentace týkající se identifikace chybějící daně, resp. souvislosti žalobcem provedených obchodů s podvodným řetězcem vysloveně zmiňuje pouze vybraná zjištění, přičemž ostatní zcela pomíjí. Žalovaný je přesvědčen, že v napadeném rozhodnutí bylo náležitě popsáno jednání zúčastněných společností, které vedlo k chybějící dani, souviselo s předmětným plněním (mnohokrát přeprodáním pronájmem reklamního času).
11. Žalovaný poukázal na to, že v posuzované věci byl použit postup spočívající v tom, že společnost na pozici *missing trader* chybějící daň maskovala snížením vlastní daňové povinnosti neoprávněným uplatněním odpočtu daně (prostřednictvím fiktivního plnění), což činí chybějící daň méně nápadnou a hůře zjištělnou. Takový postup je přitom nutné vnímat jako prostředek k zastření neodvedení daně na výstupu z reálně uskutečněných plnění. Podle žalovaného žalobce o podvodném jednání věděl, či alespoň mohl vědět. Žalovaný zdůraznil nestandardnost daného obchodního případu (žalobce neprovedl průzkumu trhu, žalobce si ověřil o dodavateli pouze základní informace z obchodního rejstříku, okolnosti osobního jednání se zástupcem dodavatele, rozporuplný obsah smluv, neodpovídající sídlo dodavatele vzhledem k jeho obratu, žádná propagace služeb dodavatelem). Žalovaný přitom nehodnotil to, že si žalobce nenechal zpracovat odborné posudky na efektivitu reklamy, ale jeho celkový nezáměr o podobu a realizaci reklamy.
12. Žalovaný poukázal na to, že finanční úřad podrobně zkoumal cenu za podobná plnění (podobou a dosahem srovnatelné formy reklamy). Vycházel přitom z internetového vyhledávání, prostřednictvím kterého zjistil řadu poskytovatelů. V této souvislosti žalovaný poukazuje na to, že získat alespoň elementární údaje o cenách reklamního plnění bylo rychlé a nevyžadovalo žádnou odbornost.
13. Rovněž žalovaný doručil v průběhu řízení zdejšímu soudu dvě doplnění vyjádření k žalobě. V nich ke všem okruhům žalobních námitek uvádí relevantní závěry z judikatury správních soudů a Soudního dvora EU.
14. Žalovaný proto navrhuje, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Taktéž žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci

15. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s. ř. s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
16. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; rozhodoval bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky dle § 51 s. ř. s.

17. Při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba nejprve posoudit několik skutečností. Primárně je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka, existence podvodu na DPH). V tomto kroku je nutné popsat jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že chybějící daň souvisí s podvodným jednáním. Dále je třeba vyhodnotit, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti). V posledním kroku je pak třeba zkoumat, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, přijatá opatření). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou daňové orgány (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2021, č. j. 7 Afs 92/2020 – 26, či obdobně rozsudek ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 – 43).
18. Námitky žalobce je možné rozdělit do tří okruhů. První okruh se týká identifikace chybějící daně (sem patří námitky, které žalobce označil jako „nedostatečná přiřaditelnost reklamy k chybějící dani“ a „chybějící daň nevznikla z podvodného řetězce, ale z důvodu doměření daně“). Druhý okruh se týká splnění podmínky objektivních okolností (sem patří námitky, které žalobce označil jako „důvody uzavření a realizace reklamy, analýza efektivity reklamy“, „cena plnění, srovnatelnost reklam“ a „skutečnosti stojící mimo poskytnutí reklamy“). Ve třetím okruhu pak žalobce vymezil procesní námitky (sem patří námitky, které žalobce označil jako „neprovedení žalobcem navrhaného důkazu“ a „neseznámení s důkazy ve spise“).
19. Co se týče prvního okruhu zdejší soud souhlasí se žalovaným, že se žalobce soustředí pouze na určité skutečnosti a ostatní pomíjí. Žalobce se i přes rozsáhlost daného okruhu námitek zaměřil de facto pouze na „skutečnost“, že daňové orgány identifikovaly chybějící daň společností QETA a UNIVERSAL TEAM z důvodu neprokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění. Z toho pak dovozuje další dílčí námitky. Žalobce však zcela ignoruje celkový popis podvodu na DPH v posuzované věci. Z tohoto důvodu zdejší soud považuje za vhodné uvést v dané souvislosti podstatné skutečnosti, které vyplynuly ze správního spisu.
20. Žalobce předložil celkem dvě smlouvy o reklamních službách s dodavatelem PESTERO COMPANY, s. r. o., sídlem Tábořská 3250/62, Brno. Ve smlouvě ze dne 8. 7. 2014, č. GL141, 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 1750 na každou akci.
21. Podle smlouvy ze dne 14. 11. 2014, č. TRH141, se dodavatel PESTERO zavázal dodat žalobci reklamní čas na obrazovce umístěné na akci „Vánoční trhy 2014 na Moravském náměstí v Brně“ ve dnech 28. 11 – 23. 12. 2014, za cenu 150 Kč bez DPH za sekundu spotu, počet odebraných sekund byl sjednán ve výši 2640 v listopadu a 20240 v prosinci.
22. 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 dva řetězce, kterých se účastnil i žalobce.

23. Řetězec A sestával z těchto společností, které si navzájem přeproductávaly reklamní čas: Prelo → QETA → WOODEGO → PESTERO → žalobce. Kromě toho na počátku řetězce figuruje společnost LIVELA, která pronajala společnosti QETA reklamní plochu (k níž se poskytnutý reklamní čas vztahoval). Takový řetězec platil na akci Vánoční trhy v prosinci 2014 a na akci Synot liga v únoru až březnu 2015.
24. Řetězec B sestával z následujících společností, které si vzájemně přeproductávaly reklamní čas: OMEGA → UNIVERSAL TEAM → Loremistan Trade → WOODEGO → 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 dubnu až květnu 2015.
25. „Podvodný“ mechanismus přitom v obou řetězcích fungoval obdobným způsobem. Společnosti QETA/Loremistan Trade měly za paušální cenu pronajatu reklamní plochu (a měly tak zajištěný reklamní čas) od společnosti LIVELA. Současně si však pronajaly za jednotkovou cenu (která byla oproti paušální ceně významně navýšena) reklamní čas od společností Prelo/UNIVERSAL TEAM (v případě řetězce B byla na jeho počátku ještě společnost OMEGA, od které měla reklamní plnění pořídit společnost UNIVERSAL TEAM). Zahrnutím vysokého nároku na odpočet za fiktivní plnění do daňového přiznání si tak společnosti QETA/Loremistan Trade uměle snižovaly výslednou daňovou povinnost. Na jedné straně tak v řetězcích figurovalo fakticky existující plnění, nicméně vedle toho figurovalo v řetězcích též plnění fiktivní. Společnosti Prelo/UNIVERSAL TEAM/OMEGA pak byly nekontaktní a neplnily zákonné povinnosti včetně těch daňových.
26. Podvod na DPH tedy spočíval v přefakturaci zboží (reklamní čas), kdy šlo o dva řetězce společností, do kterých byl žalobce zapojen. Mezi společnostmi v řetězci docházelo k přeprdeji služby vždy s mírným navýšením ceny, aniž by byla vytvářena jakákoliv přidaná hodnota. Všechny smlouvy v obou řetězcích mezi subjekty pak mají shodný formát (vyjma „poslední“ smlouvy mezi žalobcem a jeho dodavatelem). Dle zdejšího soudu daňové orgány prokázaly splnění první podmínky, existence podvodu na DPH, tj. popsaly jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že chybějící daň souvisí s podvodným jednáním.
27. Zdejší soud se s argumentací žalobce nemůže ztotožnit. Je zřejmé, že faktické plnění do řetězce vnesla společnost LIVELA prostřednictvím obchodních transakcí se společnostmi QETA/Loremistan Trade. Toto plnění pak konečně společnost PESTERO převedla na žalobce (který si nárokuje odpočet na DPH). Jak již bylo však uvedeno v řetězcích figurovalo též fiktivní plnění, prostřednictvím kterého si společnosti snižovaly daňovou povinnost. Zjednodušeně řečeno lze uvést, že to je právě důvodem, proč společnost QETA nemohla

prokázat a neprokázala faktické přijetí zdanitelného plnění od společnosti Prelo a společnost UNIVERSAL TEAM neprokázala faktické přijetí zdanitelného plnění od společnosti OMEGA. Zdejší soud tak nesouhlasí s tvrzením žalobce, že nikdo nemůže vědět, z jakého plnění si uvedené společnosti uplatnily nárok na odpočet daně, a zda plnění zasažené chybějící daní dodaly žalobci.

28. Jak ostatně NSS uvedl v rozsudku ze dne 25. 1. 2023, č. j. 6 Afs 82/2021 – 77, podstatou daňového podvodu s využitím tzv. *cross invoicera* je, že plátce v tomto postavení vykazuje fiktivní přijatá plnění za účelem snížení daňové povinnosti. Tím pádem neodvede státu DPH ve správné výši. Jde o jeden z možných způsobů daňového podvodu (shodně např. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2021, č. j. 3 Afs 421/2019 – 39). Jak správně uvedl žalovaný, jedná se o prostředek k zastření neodvedení daně na výstupu z reálně uskutečněných plnění.
29. Co se týče argumentace žalobce, že chybějící daň nevznikla z podvodného řetězce, ale z důvodu doměření daně, souhlasí zdejší soud s tím, že za chybějící daň v rámci podvodného řetězce nemůže být označeno jakékoli doměření daně, resp. jakékoli její neuhrazení. Rozhodující je, aby byl důvod doměření daně dán do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které odůvodní, že porušení neutrality bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Jinými slovy chybějící daň (daňový únik) musí mít s podvodným jednáním v řetězci nějakou souvislost, aby se vůbec mohlo hovořit o cíleném získání neoprávněné výhody a o oprávnění správce daně následně odmítnout odpočet i takovému subjektu v řetězci, který o takovém jednání věděl či mohl vědět. Přestože tedy žalobce trvá na tom, že v posuzované věci tomu tak nebylo, zdejší soud dospěl výše k opačnému závěru.
30. Odepření odpočtu na DPH je pak důsledkem vědomé účasti daňového subjektu na podvodu. Na odpočet DPH nemá nárok žádný člen podvodného řetězce, pokud o své účasti v něm věděl nebo mohl vědět, jak zdůraznil i NSS ve svém rozsudku ze dne 4. 11. 2019, č. j. 7 Afs 209/2019 – 37: *„Každý člen prodejního řetězce přitom nese svoji vlastní daňovou povinnost, která je u něj posuzována samostatně. V důsledku toho může dojít k situaci, že v jednom obchodním řetězci bude daň vybrána opakovaně, neprokážou-li jednotlivé články tohoto řetězce splnění zákonných podmínek pro uplatnění osvobození od daně (či nároku na odpočet daně). Nejedná se ovšem o duplicitní vybrání daně.“* Pokud tedy žalobce věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty (to bude zdejším soudem posouzeno v rámci vypořádání druhého okruhu žalobních námitek), postupovaly daňové orgány zcela v souladu s uvedenými zásadami. Důvodné tak nejsou ani námitky, že daňové orgány přeskočily jiné společnosti v řetězci „blíže chybějící dani“ či že není zřejmé, proč si vybraly právě žalobce.
31. Nyní se zdejší soud bude zabývat tím, zda žalobce věděl či mohl a měl vědět o účasti na podvodném řetězci.
32. V posuzované věci vymezily daňové orgány 4 okruhy objektivních okolností, které hodnotily jako nestandardní, a to 1) nevěrohodnost dodavatele žalobce, 2) nedostatečný průzkum trhu v oblasti možnosti propagace a rezignace na vyhodnocení efektivnosti nakoupené reklamy, 3) průběh obchodní spolupráce a 4) výše ceny.

33. Zdejší soud na tomto místě předesílá, že v rozsudcích ze dne 31. 3. 2020, č. j. 30 Af 21/2018 – 56, (potvrzený též rozsudkem NSS ze dne 28. 4. 2022, č. j. 6 Afs 150/2020 – 48) a ze dne 22. 6. 2022, č. j. 30 Af 77/2020 – 74, se zabýval případy, ve kterých daňové orgány identifikovaly totožné podvodné řetězce jako v nyní posuzované věci, tedy kromě posledních článků řetězce (brokerů, konečných odběratelů reklamního plnění), které vystupují v daných věcech jako žalobci. Žalobní námitky v tamních věcech se přitom týkaly především podmínky tzv. objektivních okolností.
34. V poslední zmíněném rozsudku zdejší soud uvedl (v souladu s žalovaným), 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. Zdejší soud nesouhlasil s pochybnostmi o dodavateli PESTERO a s pochybnostmi ohledně písemných smluv a tvorby reklamního spotu.
35. Zdejší soud si je vědom toho, že podmínku objektivních okolností je vždy třeba posuzovat zvlášť vzhledem ke konkrétnímu daňovému subjektu. Nicméně právě učiněné závěry ohledně dodavatele PESTERO, písemných smluv a tvorby reklamního spotu, lze dle zdejšího soudu beze zbytku aplikovat i v nyní posuzované věci, neboť v tomto ohledu postavení daňového subjektu nehrálo roli, resp. ze zjištěných okolností nevyplývá, že by v případě zdejšího žalobce měly být uvedené okolnosti hodnoceny jinak než v případě tamních žalobců. Vhodné je pak dodat, že mj. jsou nastíněným směrem též zaměřeny žalobní námitky (ohledně dodavatele PESTERO např. str. 19 žaloby, ohledně písemných smluv např. str. 21 žaloby a ohledně reklamního spotu např. str. 25 žaloby).
36. 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 zdejší 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 jistou pochybnost, ovšem jde o pochybnost poměrně chabou, která musí být podpořena dalšími. To, že společnost PESTERO neměla v předmětné době webové stránky, rovněž není až tak důležité. 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, jeho obchodní ředitel se setkal s panem Špačkem (vystupujícím za PESTERO). Na osobních schůzkách pak dojednávají detaily 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 PESTERO. Tyto dvě okolnosti proto mohou vyvolávat pouze mírné pochybnosti o důvěryhodnosti společnosti PESTERO, ty však vyvrací následující zjištění.
37. Finanční úřad zlehčuje obranu žalobce, že si zkontroloval společnost PESTERO v obchodním rejstříku. Z něj však 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.

38. Finanční úřad přikládal absenci webových stránek a pochybnostem ohledně označení sídla větší váhu než údajům z obchodního rejstříku. K tomu však není žádný rozumný důvod. Proto musí zdejší soud uzavřít, že žalobce si dostatečně prověřil daného dodavatele a nevyplynuly 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.
39. V této souvislosti musí zdejší 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 motivována – 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 obchodní ředitel žalobce nemusel vůbec zaznamenat.
40. 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 dvě 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 obě smlouvy ustanovení, že *„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. Obě 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“*. Rovněž u sjednané doby plnění se ve všech smlouvách mluví o čase.
41. 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. Přestože sporné smlouvy jistě nejsou perfektní (bezchybné), nemají 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 svoji úvahu o tom, vymahatelnost jakých práv se nepřesnou terminologií snížila.

42. 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.
43. 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.
44. Zdejší soud uznává, že v případě akce Vánoční trhy mohl mít žalobce ztíženou možnost kontroly promítání spotu, neboť se jednalo o cca 14 minut denně. Žalovaný uvádí, že ve smlouvě chyběla délka a počet opakování reklamního spotu. Jak však údaj o délce spotu a počtu opakování zajistí možnost reklamu zkontrolovat, již žalovaný neuvádí. 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 byla potřeba, aby dodavatel odběrateli písemně či ústně upřesnil konkrétní vysílací časy, pokud by odběratel hodlal poskytnutí plnění kontrolovat osobně. 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.
45. 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 subdodavateli, 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 dodavateli 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. Žalobce se přitom zároveň mohl domnívat, že spot vyrábí PESTERO. Ostatně žalobce uvádí (přičemž daňové orgány to nikterak nevyvrací), že průběh řetězce neznal, o roli společnosti WOODEGO tedy nemusel vůbec vědět. Podstatné je, že se finanční úřad svědka neptal cíleně na okolnosti spolupráce mezi PESTERO a žalobcem.

46. 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 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.
47. 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. Proto má soud za to, že finanční úřad byl v hodnocení smluv příliš striktní. Zdejší 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 nesvědčí o vědomé účasti na daňovém podvodu.
48. Z výše uvedeného tak vyplývá, že daňovými orgány vymezené nadstandardní okolnosti se z převažující části zcela „rozpadly“. Prakticky jedinou významnější objektivní okolností, kterou v nyní řešené věci žalovaný prokázal, je vysoká cena za sjednané plnění a odchylka od cen obvyklých. Žalobce si sjednal cenu v rozpětí 150 - 1 100 Kč bez DPH za jednu sekundu reklamního spotu. Tuto cenu považoval žalovaný za neobvykle vysokou z několika důvodů, primárně proto, že finančním úřadem zjištěná obvyklá cena se pohybovala v rozmezí 0,001 do 2,66 Kč bez DPH za jednu sekundu reklamního spotu, a za srovnatelnou reklamu mohl žalobce zaplatit výrazně méně/za vynaložené prostředky mohl zakoupit efektivnější reklamu.
49. Nicméně i v tomto ohledu existují v posuzované věci jisté „polehčující“ okolnosti – 1) exkluzivita dodavatele PESTERO, která nebyla vyvrácena (včetně exkluzivity samotných akcí – nekonají se nepřetržitě a objektivně je omezený počet subjektů, které se na takové

akci mohou prezentovat), 2) žalovaný neporovnal ceny u společností, které měly reklamní spoty na stejném místě a od stejného dodavatele, přestože disponoval jejich seznamem (jednalo by se o nejvhodnější porovnání), 3) žalovaný hodnotí celkově vynaložené prostředky na reklamu (cca 13 000 000 Kč) jako „značnou sumu pro jakoukoliv společnost“ (s takovým obecným tvrzením však zdejší soud nesouhlasí, a to zvláště za situace, kdy se obrát žalobce v posuzovaných obdobích pohyboval v jednotkách miliard Kč). Byť tedy některé pochybnosti ohledně ceny plnění přetrvávají, s ohledem na výše uvedené závěry vzhledem k ostatním objektivním okolnostem, není možné dospět k tomu, že žalobce měl a mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu

50. Zdejší soud tak shledal žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.). V něm je žalovaný vázán právním názorem vysloveným shora v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

V. Náklady řízení

51. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
52. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má podle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady ve výši 3 000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Dále se jednalo o náklady právního zastoupení spočívající v odměně zástupce za 3 úkony právní služby po 3 100 Kč společně se třemi režijními paušály po 300 Kč – převzetí a příprava zastoupení, žaloba a její doplnění ze dne 30.3.2021 (doplnění žaloby ze dne 26.2.2021 nelze považovat za účelně vynaložený náklad, neboť neobsahovalo nic, co by žalobce nemohl uvést již v žalobě); podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem DPH, byla k nákladům za právní zastoupení připočtena částka odpovídající DPH. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci částku 15 342 Kč, a to k rukám zástupce žalobce ve stanovené lhůtě.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. 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 dne 31.5.2023

Mgr. Petr Šebek v.r.
předseda senátu