



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Hájka, Ph.D., a soudců Mgr. Heleny Nutilové a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka, ve věci

žalobkyně: **S.O.S. DIFAK, s. r. o.**, IČO 47237864  
se sídlem Pod Kavalírkou 486/32, 150 00 Praha 5  
zastoupená advokátkou JUDr. Valerií Vodičkovou  
se sídlem Vodičkova 736/17, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2019, čj. 48749/19/5300-22441-705341,

**takto:**

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

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 11. 12. 2015 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období měsíce prosince roku 2012, ledna až prosince roku 2013, dubna až června roku 2014, srpna až prosince roku 2014 a března až července roku 2015. Předmětem ekonomické činnosti žalobkyně v kontrolovaných zdaňovacích obdobích bylo provádění oprav numerických obráběcích strojů a vývoj celých linek na obrábění dílů, zámečnictví, nástrojářství, obráběčství, tj. strojírenství, dále montáž, revize a zkoušky elektrických zařízení.
2. Na základě výsledku daňové kontroly správce daně neuznal žalobkyní deklarovaný nárok na odpočet DPH ve výši ve výši 1 843 640 Kč z přijatých zdanitelných plnění od obchodní společnosti PAVI, s. r. o., jež měla spočívat v reklamních a propagačních službách na základě smluv o reklamě a nákupu technických služeb při správě a údržbě areálů (tzv. facility služeb). Dodatečnými daňovými výměry ze dne 22. 11. 2018 proto správce daně žalobkyni doměřil DPH včetně penále.
3. Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

### II. Shrnutí žaloby

4. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně dne 3. 2. 2020 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.
5. Žalobkyně nejprve na stranách 5 až 11 obsáhle koncipované žaloby popsala průběh daňového řízení. S ohledem na značný rozsah a nepřehlednost žaloby krajský soud strukturoval shrnutí žalobní argumentace dle typových okruhů (vzhledem k průběžnému opakování řady námitek soud v rámci těchto okruhů soustředil argumentaci z různých částí žaloby).

#### *II.A Námitky procesního charakteru*

##### II.A.1 Námitka neprojednání zprávy o daňové kontrole

6. Žalobkyně předně namítla, že v posuzovaném případě nebyly naplněny podmínky pro postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“). Postup správce daně, který dne 23. 11. 2018 doručil zprávu o daňové kontrole do datové schránky žalobkyniny zástupkyně, tudíž nebyl v souladu se zákonem. Daňová kontrola tudíž doposud nebyla fakticky ukončena. Žalobkyně proti postupu správce daně podala dne 7. 12. 2018 stížnost.
7. Na oznámení správce daně o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 8. 11. 2018 (termín projednání zprávy o daňové kontrole stanovil správce daně na den 16. 11. 2018) reagovala žalobkyně dne 15. 11. 2018 omluvou, k níž doložila také rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti zástupkyně ze dne 12. 11. 2018. Žalobkyně přitom výslovně požadovala, aby měla možnost se správcem daně zprávu o daňové kontrole projednat, neboť správce daně doposud nereagoval na její vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění a navržené důkazy.

8. Žalobkyně uvedla, že teprve v pátek dne 2. 11. 2018 bylo správci daně doručeno vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 31. 10. 2018 o 97 stranách, přibližně 20 důkazech a s návrhem na provedení dvou svědeckých výpovědí. Již v úterý 6. 11. 2018 však správce daně telefonicky kontaktoval žalobkyni s pozváním k projednání zprávy o daňové kontrole. Za tuto dobu se přitom nemohl reálně žalobkyninou argumentací zabývat. K podpoře své argumentace žalobkyně obsáhle citovala z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, čj. 1 Afs 55/2005-92, č. 939/2006 Sb. NSS, ze dne 31. 1. 2018, čj. 2 Afs 45/2017-37, a ze dne 21. 2. 2018, čj. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS.
9. Žalobkyně se přitom projednání zprávy o daňové kontrole nevyhýbala, o čemž svědčí i to, že sama aktivně navrhla vhodné termíny projednání. Z ustálené judikatury správních soudů vyplývá, že ani jedno neomluvené vyhnutí se projednání zprávy o daňové kontrole neznamená automaticky skutečnost, že se daňový subjekt vyhýbá jejímu projednání. K tomu žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, čj. 7 Afs 87/2012-24.
10. Závěr žalovaného, dle něhož je z dokladu o dočasné pracovní neschopnosti seznatelné, že žalobkynině zástupkyni byly povoleny vycházky v celkové délce 6 hodin denně a její osobní účasti na projednání předmětné zprávy o kontrole nic nebránilo, je dle žalobkyně nesprávný. Jen těžko si je možné představit, že projednání zprávy o kontrole, která má 140 stran, by trvalo spolu s cestou právního zástupce z Prahy do Tábora a zpátky méně než 6 hodin. Správce daně navíc nerespektuje právo advokáta, který je uznán lékařem za dočasně práce neschopného, nevykonávat v době trvání dočasné pracovní neschopnosti své povinnosti.
11. Řízení je tak dle názoru žalobkyně stiženo vadou, která má za následek nezákonnost vydaných rozhodnutí. Zpráva o daňové kontrole totiž nemůže sloužit coby podklad pro doměření daně ve smyslu § 143 daňového řádu. Žalobkyně vyjádřila přesvědčení, že tento závěr podporuje též nález Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01.
12. Správce daně taktéž žalobkyni pozval k projednání zprávy o daňové kontrole v situaci, kdy neměl k dispozici (a tudíž ani nehodnotil) všechny žalobkyniny důkazní návrhy. Znalecký posudek znaleckého ústavu PROSCON, s. r. o., ze dne 31. 10. 2018, č. 2861/448/2018, žalobkyně zaslala správci daně obratem po jeho telefonickém upozornění dne 7. 11. 2018. Zásilka s průvodním dopisem a znaleckým posudkem byla správci daně doručena dne 9. 11. 2018. Zpráva o daňové kontrole přitom nemůže být hotova dříve, nežli bude vyhotoven výsledek kontrolního zjištění obsahující hodnocení všech důkazů. K důvodům, pro něž lze důkaz odmítnout, žalobkyně poukázala na nález Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09. Jednání správce daně, který na jedné straně požaduje prokázání určitých skutečností a na straně druhé odmítne provést navržený důkaz, aniž by to žalobkyni oznámil, představuje procesní vadu porušující zásady vyjádřené v Listině základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Napadené rozhodnutí je tudíž nepřezkoumatelné.
13. Správce daně dále v oznámení ze dne 8. 11. 2018 a v samotné zprávě o daňové kontrole v souvislosti s postupem dle § 88 odst. 5 daňového řádu neuvádí pravdivé skutečnosti týkající se jednání se žalobkyní. Správce daně zamlčel skutečnost, že namísto posudku znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018 mu žalobkyně původně zaslala pouze

dvakrát posudek téhož znaleckého ústavu ze dne 17. 9. 2018. Popis telefonátu mezi správcem daně a zaměstnankyní žalobkyniny zástupkyně obsažený v oznámení ze dne 8. 11. 2018 označila žalobkyně za zkreslený s cílem navodit dojem, že se žalobkyně kontaktu se správcem daně vyhýbá. Tento závěr správce daně dovodil na základě toho, že zástupkyni dvakrát telefonicky nezastihl a přitom osobě, které se dovolal, nesdělil ani v jaké věci volá, ani nezanechal žádný vzkaz, a dokonce uvedl, že nechce, aby jej žalobkynina zástupkyně posléze telefonicky kontaktovala. Uvedené taktéž zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí a zároveň se příčí dobrým mravům a slušnosti očekávatelné od správního orgánu při výkonu jeho pravomoci.

#### II.A.2 Námitka stanovení nepřiměřeně krátkých lhůt pro vyjádření žalobkyně

14. Správce daně doručil žalobkyni výsledek kontrolního zjištění dne 18. 9. 2018 do datové schránky její zástupkyně a stanovil žalobkyni lhůtu k vyjádření v délce 20 dnů. S odkazem na § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu žalobkyně uvedla, že tato ustanovení jí dávají oprávnění požádat správce daně o stanovení lhůty, ve které se bude moci k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit a navrhnout jeho doplnění, avšak teprve poté, co ji správce s výsledkem kontrolního zjištění seznámí. Stanovením lhůty před seznámením žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění správce daně žalobkyni připravil o právo o stanovení této lhůty požádat. Tímto správce daně porušil nejen § 88 odst. 3 daňového řádu, ale také základní zásady správy daní, jakými jsou zásada spolupráce a zásada přiměřenosti.
15. Žalobkyně podáním ze dne 18. 9. 2018 požádala o prodloužení lhůty pro vyjádření do 30. 11. 2018, přičemž svou žádost náležitě zdůvodnila. Správce daně však lhůtu prodloužil pouze do 31. 10. 2018. Ustanovení § 88 odst. 2 daňového řádu zavazuje správce daně ke stanovení přiměřené lhůty. Ten však zcela účelově stanovil žalobkyni lhůtu o délce pouhých 20 dnů, a to s vědomím, že ve smyslu § 36 odst. 2 daňového řádu musí vyhovět žádosti o prodloužení lhůty alespoň o dobu, která v den podání žádosti z původně stanovené lhůty zbývá. Správce daně si musel být vědom, že doba v délce 20 dnů je zcela nereálná k tomu, aby se žalobkyně kvalifikovaně vyjádřila k výsledku kontrolního zjištění čítajícího 95 stran (sám správce daně svou reakci na vyjádření žalobkyně ze dne 10. 8. 2017 přitom připravoval deset měsíců).
16. Seznámení s výsledky kontrolního zjištění a následná lhůta k vyjádření představují procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, čj. 1 Afs 362/2016-36). Smyslem těchto institutů je pak zajištění účinné procesní obrany daňového subjektu včetně možnosti navrhnout další důkazní prostředky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, čj. 1 Afs 151/2016-39). Stanovením nepřiměřeně krátké lhůty zatížil správce daně řízení vadou, neboť nebylo dodrženo a šetřeno zákonné právo žalobkyně mít možnost doplnit všechny rozhodné skutečnosti a důkazy. Tato skutečnost je o to závažnější, že s ohledem na časový odstup od kontrolovaných zdaňovacích období bylo pro žalobkyni obstarání příslušných důkazních prostředků náročnější. Správce daně nadto teprve tři dny poté, co žalobkyně požádala o prodloužení lhůty k vyjádření, doručil doplnění v podobě úředního záznamu ze dne 22. 8. 2018 čítajícího dalších 38 stran. Tento úřední záznam tudíž vznikl měsíc předtím, než byl žalobkyni doručen.

17. Správce daně dále ignoroval žádost žalobkyniny zástupkyně o zaslání výpisů z bankovního účtu žalobkyně do její datové schránky. Tím žalobkyni znemožnil se s nimi seznámit, což je porušením zásady spolupráce vyjádřené v § 6 odst. 2 daňového řádu a zásady rovnosti.
18. Správce daně taktéž stanovil nepřiměřeně krátkou lhůtu i v jiných případech v rámci daňového řízení. V této souvislosti žalobkyně poukázala na výzvu ze dne 25. 5. 2018, v níž správce daně žalobkyni taktéž stanovil lhůtu k vyjádření 20 dnů. Žalobkyně požádala o prodloužení lhůty do dne 15. 9. 2018, jelikož samotná výzva čítala 58 stran. Správce daně lhůtu prodloužil do dne 31. 7. 2018. Nepřiměřenost stanovené lhůty žalobkyně spatřuje jednak v rozsahu samotné výzvy a jednak ve skutečnosti, že sám správce daně zaslal žalobkyni výzvu až po deseti měsících.
19. S poukazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu „*sp.zn. 6 Ads 88/2006*“ (lze usuzovat, že tím má žalobkyně na mysli usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, a nikoli následný rozsudek se stejnou spisovou značkou) žalobkyně uvedla, že správní orgán je vázán ustálenou správní praxí. Správce daně evidentně vybočil z vlastní praxe, kterou je vázán, neboť žalobkyně „*důvodně pochybuje o tom, že správce daně stanovuje všem daňovým subjektům v rámci daňové kontroly pokaždé bez ohledu na úkon a fázi řízení lhůtu o délce pouhých 20 dnů*“.
20. Žalobkyně v této souvislosti dále poukázala na pokyn Ministerstva financí č. D-348, o stanovení lhůt při správě daní, jenž stanovuje pro správce daně délku lhůt, které by neměl přesáhnout. Tam stanovené lhůty v rozmezí 3 a 6 měsíců představují časový rámec, který Ministerstvo financí považuje za dostačující k tomu, aby správci daní byli schopni kvalifikovaně posoudit konkrétní případ a rozhodnout. Správce daně přesto žalobkyni stanovoval lhůty v řádech dnů (výzva k prokázání skutečností ze dne 18. 4. 2016 – 20 dnů; výzva k prokázání skutečností ze dne 16. 5. 2017 – 21 dnů; výzva k prokázání skutečností ze dne 25. 5. 2018 – 20 dnů; rozhodnutí o stanovení lhůty ze dne 10. 9. 2018 – 20 dnů). Správce daně zcela nezákonně stanovil u každé výzvy a také výsledku kontrolního zjištění stejně dlouhou lhůtu; mezi jednotlivými úkony vůbec nerozlišoval. Stanovením nepřiměřených lhůt žalobkyni znemožnil kvalifikované vyjádření.
21. Zpráva o daňové kontrole tak ve výsledku neodpovídá skutečnému skutkovému stavu a nemůže sloužit jako podklad pro vydání napadeného rozhodnutí; v důsledku její nepřezkoumatelnosti je napadené rozhodnutí nezákonné.

### II.A.3 Námitka přílišné délky řízení

22. Žalobkyně dále namítla, že v souladu s § 7 odst. 1 daňového řádu by rychlost řízení by neměla být ovlivněna nedostatečností na straně správce daně. Zásada rychlosti má pak své zakotvení i v čl. 38 Listiny a čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.). Správce daně by tak neměl úkony činit jen formálně a neúčelně. Žalobkyně poukázala na metodickou pomůcku Generálního finančního ředitelství k procesním aspektům daňové kontroly ze dne 4. 8. 2015, čj. 50071/15/7100-40124-506246, dle níž by celková délka daňové kontroly neměla přesahovat dva roky. Nerespektování interních předpisů o lhůtách přitom představuje porušení čl. 38 Listiny (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 28. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 146/01). Postup správce

daně je pak s těmito zásadami v rozporu, neboť ten zůstal od vyjádření žalobkyně ze dne 10. 8. 2017 nečinný po dobu deseti měsíců, což se následně snažil kompenzovat stanovením nepřiměřeně krátkých lhůt pro vyjádření žalobkyně. To zároveň představuje nerovný a diskriminující přístup vůči žalobkyni. Ve výsledku jí ani neumožnil projednání zprávy o daňové kontrole, neboť se obával uplynutí prekluzivní lhůty, která končila dne 11. 12. 2018.

23. Žalobkyně dále znovu poukázala na skutečnost, že správce daně ponechal pro sebe deset měsíců k opatření různých skutečností na podporu svých tvrzení o účasti žalobkyně na údajném podvodu na DPH, zatímco žalobkyni ponechal lhůtu patnáctkrát kratší. Po jejím uplynutí pak ani nevyčkal na avizovaný zásadní důkaz v podobě znaleckého posudku a vydal výsledek kontrolního zjištění a stanovil žalobkyni další krátkou lhůtu. Na žalobkynino vyjádření pak reagoval již po pouhých dvou a půl dnech. Nemohl se tedy s obsahem vyjádření reálně seznámit. Je tak zřejmé, že správce daně předjímal výsledek kontrolního zjištění a fakticky nebral ohled na žádné předložené důkazy s cílem oznámit dodatečný platební výměr v tříleté prekluzivní lhůtě. Z týchž důvodů pak odmítl provést i navrhované výslechy svědků.

#### II.A.4 Námitka nevypořádání neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí a nezákonně provedených výslechů svědků

24. Postupuje-li správce daně v souladu se zákonem, musí mu být také zřejmé to, že zpráva o daňové kontrole nemohla být vyhotovena dříve než výsledek kontrolního zjištění obsahující hodnocení všech důkazů. V opačném případě vyvstávají v rámci této daňové kontroly důvodné a zcela zjevné pochybnosti o tom, zda správce daně předem nepředjímal výsledek daňové kontroly.
25. Řádně nezdůvodněné odmítnutí výslechu navržených svědků (P. N. a J.S.) svědčí o tom, že správce daně omezil provedené důkazní prostředky jen na ty, které podporovaly pouze jeho názory. Žalobkyni tak ve výsledku neumožnil unést důkazní břemeno. Žalovaný v odvolacím řízení uložil správci daně výslechy těchto svědků provést, avšak výslechy byly následně provedeny nezákonně, neboť je prováděly úřední osoby, které byly činné v prvním stupni řízení (M.K. a I.S.). K podpoře své argumentace žalobkyně poukázala na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem (žalobkyně patrně omylem uvedla Krajský soud v Hradci Králové) ze dne 1. 8. 2016, čj. 15 Af 8/2014-62, č. 3471/2016 Sb. NSS. Žalobkyně proto navrhla výslechy svědků opakovat prostřednictvím jiné úřední osoby, avšak tomuto návrhu žalovaný nevyhověl.
26. Žalobkyně dále namítla, že změnou právní kvalifikace v odvolacím řízení, která se týkala skutečností, které měl správce daně za prokázané, bylo žalobkyni znemožněno unést důkazní břemeno. Správce daně totiž nerozporoval, že reklamní služby byly poskytnuty v deklarovaném rozsahu (viz výzva správce daně ze dne 25. 5. 2018). Žalovaný až teprve v písemnosti ze dne 4. 10. 2019 (žalobkyně patrně omylem uvedla 14. 10. 2019), čj. 40970/19/5300-22441-705341, označil za předčasný závěr správce daně, který nárok na odpočet daně odmítl z důvodu účasti žalobkyně na podvodu na DPH, o němž věděla, měla či mohla vědět. Žalovaný uvedl, že nejprve je nutno posuzovat splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, což „se však v uvedeném případě nestalo, když rozsah plnění, tedy splnění hmotně právní podmínky nároku na odpočet nebylo nijak prokázáno, a prvostupňovým správcem daně uvedená argumentace

*podvodem na DPH byla předčasná, když navíc i sám Finanční úřad pro Jihočeský kraj učinil závěr o neprokázání rozsahu plnění (např. strana 53 Zprávy o kontrole).“*

27. Ve vztahu k tomuto novému posouzení měl být žalobkyni poskytnut dostatečný prostor, k doložení důkazních prostředků. Navrhla proto výsledky svědků J.K., Ing. J.J., Ing. B.B., J.N., J.S., J.M., P.N., Ing. E.K., Ing. T.S., Ing. V.K., J.M., Ing. M.H., R.L., M.D., Z.P., M.J. a P.F.. Žalovaný však navrhané svědecké výpovědi zcela formálně a bez řádného odůvodnění odmítl. Jestliže žalovaný odmítl provedení navržených svědeckých výpovědí, nemůže dále rozporovat žalobkynina tvrzení, která mají jí navržené důkazní prostředky potvrdit.

#### II.A.5 Námitka nedostatečného vypořádání dalších důkazů

28. Žalobkyně přes nepřiměřenost lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění v této lhůtě zaslala správci daně vyjádření, v němž zároveň navrhla provést důkaz odkazem <http://www.tstabor.cz/o-spolecnosti/historie-spolecnosti/>, znaleckými posudky znaleckého ústavu PROSCON ze dne 17. 9. 2018, č. 2739/326/2018, a ze dne 31. 10. 2018, č. 2861/448/2018, výpisem z registru doménových jmen .cz – tstabor.cz, upozorněním Generálního finančního ředitelství na podvody v oblasti daně z přidané hodnoty čj. 75066/17/7100-20118-012884, výpisem z obchodního rejstříku společnosti PAVI, výpisem z živnostenského rejstříku společnost PAVI, úplným výpisem z obchodního rejstříku společnosti PAVI, smlouvou mezi žalobkyní a společností PAVI ze dne 1. 3. 2009, odkazem na webové stránky [www.facility-servis.cz](http://www.facility-servis.cz), výpisem z registru doménových jmen skupiny Facility Special Services®, ceníkem reklamního vysílání Rádia Impuls platným od 1. 1. 2018, smlouvou mezi společností LONDA, spol. s r.o., a Českou Republikou - Ministerstvem práce a sociálních věcí, smlouvou mezi společností LONDA a Dopravním podnikem Ostrava, a. s., smlouvou mezi společností LONDA a Ředitelstvím silnic a dálnic ČR, smlouvou mezi společností LIN, a. s., a Letištěm Praha, a. s., historickým náhled na webové stránky Správy města Sezimovo Ústí a podáním žádosti o poskytnutí informace dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, kdy byly zřízeny webové stránky odkazující na služby Správy města Sezimovo Ústí.
29. S poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, čj. 2 Afs 41/2007-115, žalobkyně uvedla, že právu vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění odpovídá povinnost správce daně se s vyjádřením vypořádat a sdělit své stanovisko žalobkyni. Žalobkyně opětovně vyjádřila pochybnost, jak je možné, že se správce daně dokázal během dvou a půl dne vypořádat s vyjádřením v rozsahu 97 stran a 18 důkazními návrhy, a to bez znalosti jednoho z klíčových důkazů, jímž byl znalecký posudek znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018. Z tohoto hlediska taková zpráva o daňové kontrole nesplňovala zákonné náležitosti. Ze zprávy o daňové kontrole musí být totiž patrné i hodnocení důkazních prostředků či důvod jejich odmítnutí (viz shora citovaný rozsudek čj. 1 Afs 55/2005-92).
30. Správce daně na straně 132 zprávy o daňové kontrole dle názoru žalobkyně výslovně přiznává, že termín projednání zprávy o daňové kontrole sjednával a autoritativně i stanovil v době, kdy zpráva o daňové kontrole neobsahovala a ani obsahovat nemohla všechny zákonem stanovené náležitosti, resp. v době, kdy neposoudil vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění a žalobkyni v tomto vyjádření navržené a předložené důkazní prostředky. Právě v tomto postupu je třeba spatřovat porušení nejen

zásady zákonnosti, ale rovněž ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces. Pouze a výlučně za situace, že vyjádření žalobkyně a nově navržené důkazní prostředky nezmění závěry správce daně uvedené ve výsledku kontrolního zjištění, může správce daně dopracovat zprávu o daňové kontrole a tuto následně se žalobkyní projednat. Pokud však správce daně tvrdí, že měl časový prostor pro posouzení a vyhodnocení předložených a navržených důkazních prostředků a zapracování vyjádření žalobkyně a svého stanoviska k němu do 16. 11. 2018, pak termín projednání zprávy o daňové kontrole stanovil před ukončením dokazování. Byl tak předem rozhodnut, že navržené důkazní prostředky neprovede. Postup správce daně žalobkyně označila za nezákonný, což ve výsledku způsobuje i nezákonnost jím vydaných rozhodnutí. K podpoře své argumentace pak dále odkázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, a ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, které pojednávají o zásadách spravedlivého procesu v rámci daňového řízení.

31. Správce daně nemůže provádět jakousi předběžnou selekci navržených důkazů a musí se vypořádat i s těmi, které neprokazují správnost kontrolního zjištění, či jsou s ním dokonce v rozporu. Do svého hodnocení musí zahrnout veškeré důkazní prostředky včetně těch, které byly odmítnuty nebo nebyly jako důkaz osvědčeny. Ve zprávě o daňové kontrole pak správce daně musí uvést, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o jaké důkazy opřel svá skutková zjištění, jak posoudil věc po právní stránce a jak důkazy hodnotil.
32. Zejména na vypořádání důkazních návrhů je třeba klást vysoké nároky, jak plyne z nálezů Ústavního soudu ze dne 14. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 822/06, a ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 2345/07. V případě projednání zprávy o daňové kontrole se jedná prakticky o projednávání odůvodnění budoucího rozhodnutí ve věci. Správce daně proto musí dostatečně zjistit skutkový stav věci a odstranit co nejvíce sporných bodů již v této fázi řízení. Dle názoru žalobkyně je zřejmé, že k tomu, aby došlo k odstranění sporných bodů, muselo dojít ke změně výsledku kontrolního zjištění, jež má být součástí závěrečné zprávy a zároveň odůvodněním rozhodnutí správce daně. Ten se však vyjádřením žalobkyně a novými důkazními návrhy zabýval pouze formálně. Žalobkyně znovu uvedla, že v rámci vyjádření předložila dva znalecké posudky znaleckého ústavu PROSCON ze dne 17. 9. 2018 a ze dne 31. 10. 2018. Dle prvního z těchto posudků se v případě facility služeb přijatých od dodavatele nejednalo o nadhodnocené ceny. Logickým postupem žalobkyně zároveň popřela a vyvrátila správnost srovnání cen správcem daně. Posudek dokládá též četnost provedených prací. Druhý z posudků pak taktéž vyvrací závěr o nadhodnocení cen za reklamu, a navíc dokládá tvrzení, že v případě těchto plnění nelze na trhu stanovit cenu obvyklou a že cena realizovaných reklamních plnění odpovídala objektivním okolnostem, za nichž byla stanovena.
33. Správce daně ve vztahu ke znaleckému posudku znaleckého ústavu PROSCON ze dne 17. 9. 2018 vyjádřil na straně 53 zprávy o daňové kontrole pochybnost o jeho věrohodnosti. Posudek znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018 pak označil na straně 123 zprávy o daňové kontrole za nadbytečný. Takovéto hodnocení považuje žalobkyně za „zcela neadekvátní, neinformované, nekonkrétní a čistě účelové“, k čemuž citovala z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008-75, č. 1702/2008 Sb. NSS, a ze dne 21. 2. 2012, čj. 2 Afs 73/2011-76. Závěry správce daně pak bez bližšího odůvodnění převzal žalovaný. K otázce hodnocení znaleckých posudků žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu

ze dne 31. 10. 2013, čj. 7 Afs 86/2013-21, a dodala, že pokud správce daně má pochybnosti o závěrech znaleckého posudku, pak je jeho povinností znalece nejprve vyslechnout způsobem předpokládaným zákonem a pokud by i nadále pochybnosti přetrvávaly, měl by zadat zpracování posudku jinému znalci v odpovídajícím oboru. Soudy ani správní orgány nejsou nadány k tomu, aby autoritativně posoudily odborné závěry znalce, resp. jeho případné chyby. Zpráva o daňové kontrole je dle názoru žalobkyně ve vztahu k hodnocení uvedených důkazních prostředků, jak je provedli správce daně a žalovaný, nepřezkoumatelná.

34. Jestliže správce daně a následně žalovaný odmítli znalecké posudky jako důkaz bez řádného odůvodnění, jedná se o závažný rozpor se zásadou volného hodnocení důkazů. Takový postup dokládá, že daňové orgány selektovaly pouze takové důkazy, které svědčily v neprospěch žalobkyně. Správce daně ani žalovaný nedisponují takovými odbornými znalostmi k tomu, aby mohli oponovat, resp. zpochybňovat závěry znaleckých posudků. Postup správce daně, který bez uvedení důvodů zcela účelově nechce akceptovat závěry předložených znaleckých posudků, aniž ovšem uvádí jedinou konkrétní skutečnost z těchto posudků, evokuje dojem, že nebyly do úvah žalovaného vůbec zahrnuty, zcela popírá právo na volné hodnocení důkazů a zatěžuje tak řízení významnou procesní vadou.
35. Žalobkyně navrhla, aby žalovaný sám zadal vypracování znaleckých posudků. Žalovaný tyto důkazní návrhy odmítl, a proto mu nezbývá než přijmout závěry vyslovené v již předložených znaleckých posudcích.

#### II.A.6 Námitka neuvedení důkazních prostředků, z nichž správce daně vycházel

36. Již v samotném výsledku kontrolního zjištění musí správce daně uvést všechny důkazní prostředky, které byly provedeny, a nesmí žádné vynechat. Musí zároveň konkrétně uvést, které z nich osvědčil jako důkaz, jaké úvahy ho k tomu vedly a jaká skutková zjištění z nich učinil. K tomu žalobkyně poukázala na shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 55/2005-92. Zároveň musí být seznatelné důvody, proč jiným důkazům neuvěřil. Správce daně ani přes vyjádření a stížnosti žalobkyně nikde neuvedl, které důkazní prostředky provedl a které nikoliv. Takový postup správce daně má za následek nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole. Správce daně tím žalobkyni znemožnil provedené důkazy případně vyvrátit.
37. Závěry obsažené na stranách 26 a 71 zprávy o daňové kontrole považuje žalobkyně v daném ohledu za nedostatečné. Správce daně na žádném místě neuvádí výčet (ani náznak výčtu) shromážděných důkazních prostředků, které z nich posuzoval jako důkazy, které naopak odmítl a proč. Zpráva o daňové kontrole je proto nepřezkoumatelná. V této souvislosti žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, čj. 9 Afs 8/2007-64.

#### II.A.7 Námitka neprodloužení tříleté prekluzivní lhůty dle § 148 daňového řádu

38. Ustanovení § 148 daňového řádu upravuje tříletou hmotněprávní prekluzivní lhůtu pro stanovení daně, která se za určitých podmínek prodlužuje o jeden rok. Je tomu tak mimo jiné v případě oznámení platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru.

39. S ohledem na namítané procesní vady (nesprávný postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu, neumožnění projednání zprávy o daňové kontrole a vyjádření se k ní a jejím vadám, neukončení dokazování a odmítnutí navrženého důkazu v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, nezákonné a neodůvodněné neprovedení navržených důkazů, neuvedení hodnocení důkazů a z jakých důkazů vycházejí skutková zjištění správce daně ve zprávě o daňové kontrole) správce daně ukončil daňovou kontrolu pouze formálně. Dle názoru žalobkyně takový účelový úkon správce daně nelze v žádném případě považovat za podmínku prodlužující prekluzivní lhůtu o jeden rok (k tomu žalobkyně citovala rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, čj. 2 Afs 239/2017-29).

#### II.A.8 Námitka celkové intenzity pochybení správce daně způsobující nezákonnost rozhodnutí

40. Žalobkyně uvedla, že v nynějším případě nastala situace, kdy míra pochybení správce daně dosahuje v úhrnu takové intenzity, že způsobuje nezákonnost jeho rozhodnutí ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2007, čj. 2 Afs 125/2006-120.
41. Mimo shora uvedených pochybení žalobkyně považuje za nejzávažnější skutečnost, že správce daně zcela vědomě porušil zákon a zákonem zaručená práva žalobkyně tím, že bez toho, aby nejprve objektivně posoudil a vyhodnotil její vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a v něm předložené a navržené důkazní prostředky, autoritativně stanovil termín projednání zprávy o daňové kontrole. Nehodlal tedy své připravené závěry změnit bez ohledu na to, jaké důkazní prostředky žalobkyně ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění předloží. Takový postup dle žalobkyně nelze hodnotit jinak než jako libovůli správce daně.
42. Jelikož daňová kontrola nebyla řádně ukončena, k doměření daně nemohlo dojít na základě jejího výsledku. Zpráva o daňové kontrole sice nemá charakter rozhodnutí, avšak jedná se o důkazní prostředek s velkou vahou. Tento důkazní prostředek ovšem nemůže být nakonec osvědčen jako důkaz, byl-li zjištěn na základě špatně seznávaného skutkového stavu.
43. Pokud jde o namítané procesní vady, je nutno zkoumat, jak případné porušení procesních předpisů a zásad zkrátilo žalobkyni na možnosti uplatňovat jednotlivá procesní práva a konat procesní úkony. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2007, čj. 2 Afs 93/2006-75, lze přitom k nezrušení rozhodnutí pro procesní vady přistoupit jen výjimečně.

### *II.B Námitky věcného charakteru*

#### II.B.1 Námitka neprokázání existence podvodu na DPH

44. Správce daně opakovaně uvádí, že zjištění ohledně dodavatelů společnosti PAVI mají opodstatnění pro dokreslení obrazu a chování těchto společností a že popsání objektivní okolnosti se týkají pouze obchodních transakcí mezi žalobkyní a společností PAVI. Správce daně však nemůže používat určitá skutková zjištění pro „dokreslení obrazu“. Jestliže sám správce daně přitom uvádí, že ani nehodnotí neznalost informací žalobkyně o dodavatelích jejího dodavatele, nemůže tyto informace používat pro

dokreslení určitého skutkového stavu. Nadto správce daně vyjádření žalobkyně k těmto skutečnostem zcela ignoroval.

45. Dále žalobkyně obsáhle citovala ze zprávy o daňové kontrole pasáž na straně 28 a násl., v níž správce daně shrnuje skutečnosti, na jejichž základě dovozoval existenci daňového podvodu. Tato zjištění dle žalobkyně neprokazují, že správce daně uskutečnil daňovou kontrolu u subdodavatele společnosti PAVI, a správce daně dokonce ve výsledku kontrolního zjištění, jakož i zprávě o daňové kontrole ani neuvádí, že zjistil chybějící daň. Většina správcem daně uvedených skutečností nadto nemá s žalobkyní vůbec nic společného a udála se v době dávno po období daňové kontroly. Existují-li přitom pochybnosti o samotné existenci podvodu na dani, pak není přípustné, aby správce daně dovozoval vědomou účast žalobkyně na tomto podvodu. Správce daně se dle názoru žalobkyně s její námitkou pochybností o existenci podvodu nevypořádal. Zcela vědomě se pak vyhnul povinnosti předložit důkazy, o něž opřel svá skutková tvrzení a zjištění o podvodu. Taktéž z tohoto důvodu je zpráva o daňové kontrole nepřezkoumatelná.

#### II.B.2 Námitka nenaplnění tzv. vědomostního testu

46. Žalobkyně dále namítla, že správce daně neprokázal její vědomé zapojení do daňového podvodu.
47. Správce daně neprokázal, že žalobkyně nepředložila podklady, na jejichž základě byla cena stanovena, ani že prováděla konkrétní srovnání s cenami na trhu, s jakým výsledkem a jaké byly cenové nabídky jiných subjektů. Žalobkyně tvrdí opak, k čemuž navrhla i výslech svědka J.K., bývalého ředitele Správy města Sezimovo Ústí, který daňové orgány odmítly provést. Žalobkyně proto tento výslech navrhla opakovaně. Správce daně neprokázal, že žalobkyně zcela obecně ve smlouvách o dílo vymezila předmět díla a přes výzvy správce daně nedoložila četnost a rozsah konkrétních prací; v této souvislosti žalobkyně předložila znalecký posudek a navrhla výslech svědka. Žalobkyně vyvrátila závěr správce daně, dle něhož se společností PAVI uzavírala v letech 2012 až 2015 smlouvu o poskytnutí služeb v hodnotě 1 200 000 Kč, aniž by tato společnost na svém webu prezentovala službu správy a údržby areálů, konkrétní služby nebo ceny. Požadavek na doložení toho, kdo a jakým způsobem zajišťoval správu a údržbu areálů a nemovitostí po ukončení smluvního vztahu s obchodní společností PAVI je irelevantní a protiústavní zásah do základních práv žalobkyně. Správce daně neprokázal, že by podle žalobkyně bylo pro výběr společnosti PAVI rozhodující doporučení Jiřího Smrže, který byl zároveň jednatelem obchodní společnosti PAVI a společností ASTON – služby v ekologii, s. r. o. Srovnání cen se společnostmi Technické služby Tábor, s. r. o., a Správa města Sezimovo Ústí, s. r. o., učiněné správcem daně postrádá výpovědní hodnotu.
48. Správce daně dále neprokázal, že žalobkyně nedoložila, s jakými nabídkami prvoligových klubů cenu za reklamu porovnávala, a jakým způsobem došla k závěru, že se jedná o cenu přiměřenou. Správce daně má z jiných daňových řízení k dispozici ceny za reklamy u fotbalového klubu SK Dynamo České Budějovice, a. s., který hraje fotbal na stejné úrovni jako FC MAS Tábořsko, a. s., a patří do jihočeského regionu, tak i s fotbalovými kluby v rámci České republiky, které hrají národní fotbalovou ligu, případně první fotbalovou ligu, z nichž nadhodnocení reklamních služeb neplyne. Správce daně dále neprokázal pravdivost domněnky, že skutečnost, že obchodní

- společnost PAVI s.r.o. vlastnila marketingová práva, neznamená, že žalobkyně mohla zjistit přiměřenost obdobné reklamy u jiných fotbalových klubů. Správce daně neprokázal, že cena sjednaná žalobkyní byla výrazně vyšší v porovnání s ostatními příjemci reklamy. Nevyvrátil taktéž tvrzení a důkazy o přínosu reklamy. Správce daně neprokázal, že by podle žalobkyně bylo pro výběr společnosti PAVI rozhodující doporučení J.S., který byl zároveň jednatelem obchodní společnosti PAVI a společnosti ASTON – služby v ekologii. Správce daně neprokázal ani to, že žalobkyně nevěnovala dostatečnou pozornost cenám prezentace za využití marketingových práv a že žalobkyně nedoložila způsob stanovení ceny a její prověření ve vztahu k cenám na trhu.
49. Správce daně tak neunesl důkazní břemeno, přičemž jeho argumentace tzv. vědomostním testem není relevantní, jelikož jeho klíčovým prvkem je posuzování, zda žalobkyně byla dostatečně obezřetná a opatrná, při realizaci předmětných obchodů. Naplnění vědomostního testu přitom musí správce daně prokázat k okamžiku obchodování (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63).
  50. Skutečnost, že v obchodním vztahu žalobkyně a společnosti PAVI byla některá plnění poskytována i prostřednictvím subdodavatelů, není neobvyklá a nesvědčila o tom, že docházelo k podvodnému jednání. Žalobkyně nemohla mít v době obchodování povědomost o následných obchodních transakcích mezi subdodavatelem (GREEN WAY FACILITY, s. r. o.) a dodavatelem, neboť ty vyšly najevo až v důsledku šetření správce daně. Společnost PAVI byla spolehlivým plátcem daně, nevykazovala žádné známky podvodného jednání a ani správce daně vůči této společnosti po celé roky nic nenamítal. Sám správce daně upozorňuje na to, že o společnosti GREEN WAY FACILITY byla zveřejněna informace jako o nespolehlivém plátcu daně teprve dne 12. 4. 2015. Správce daně na celou věc nesprávně nahlíží optikou současných zjištění. K tomu žalobkyně poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60. Správce daně taktéž nezohledňuje, že některé skutečnosti není s ohledem na časový odstup možné prokázat. Správce daně pak v souvislosti s důkazním břemenem daňového subjektu nepřiléhavě odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 177/2006-61.
  51. Žalobkyně uvedla, že není zřejmé, co správce daně považuje za ony objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se pořízením deklarovaných služeb účastní daňového podvodu. Pro odůvodnění rozhodnutí přitom platí bezvýjimečný požadavek přesnosti vyjadřování, bezvadné úpravy formální i obsahové, stručnosti a jasnosti. Ačkoli správce daně na stranách 27 až 56 a na stranách 72 až 96 zprávy o daňové kontrole popisuje nespočetné množství různých okolností, ani u jedné z nich neuvádí, zda se jedná o okolnost, na jejímž základě dospěl k závěru, že žalobkyně o své účasti v podvodném řetězci vědět mohla a měla. Zmatečně pak působí skutečnost, že mezi množství popsanych okolností správce daně zařadil právní rámec podvodu na dani z přidané hodnoty a také skutečnosti, o které opírá existenci podvodu, tj. informace a okolnosti týkající se dodavatelů dodavatele žalobkyně. Není-li zřejmé, o jaké skutečnosti správce daně opírá závěr o vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu, pak je zpráva o daňové kontrole i z tohoto důvodu nepřezkoumatelná.
  52. Absence webových stránek společnosti PAVI dle názoru žalobkyně v daném ohledu nic nedokazuje. Správce daně dochází k absurdním závěrům, že povědomí o předmětu podnikání a nabízených službách nelze získat jinak než náhledem na webové stránky

určitého subjektu. Společnost Technické služby Tábor poskytuje předmětné služby již od roku 1995, přičemž k založení webových stránek došlo teprve v roce 2011 (jak plyne z výpisu z registru doménových jmen .cz – tstabor.cz) a tato skutečnost žádným způsobem tomuto subjektu v poskytování uvedených služeb nebránila. Skupina Facility Special Services® pak doménu www.facility-servis.cz přihlásila teprve 7. 8. 2017, kdy také začala provozovat tyto webové stránky, ačkoli byla založena v roce 2006 (to plyne z webových stránek www.facility-servis.cz a výpisu z registru doménových jmen Skupiny Facility Special Services®). Absence webových stránek určitého subjektu automaticky neimplikuje, že tento subjekt takové služby neposkytuje ani nenaznačuje nestandardnost či neserióznost společnosti a jednoznačně z ní nelze indikovat možnost daňového podvodu. Předmět podnikání společnosti PAVI nadto zřetelně plyne z výpisu z obchodního rejstříku, přičemž zástupci této společnosti se žalobkyní před sjednáním spolupráce aktivně jednali. Správce daně ignoruje také skutečnost, že společnost PAVI uskutečňovala svoji podnikatelskou činnost v místech, kde se zdržovala a podnikala také žalobkyně, která tak měla možnost se s jejími službami seznámit, a spolupracovali spolu také již dříve v souvislosti s odvozem odpadů. Správce daně se argumentací žalobkyně pouze účelově vyhýbal a nedokázal ji vyvrátit. S ohledem na osobní jednání žalobkyně se společností PAVI je pak i absurdní závěr správce daně, dle něhož si měla na webových stránkách této společnosti případně ověřit její ceníky, neboť také otázka ceny byla předmětem těchto jednání.

53. Žalobkyně taktéž nevyloučila, že si dělala představu o cenách z ceníku Technických služeb a Správy města Sezimovo ústí, avšak tyto společnosti neposkytovaly veškeré požadované služby, neboť své služby dalším subjektům kromě příslušné obce (zřizovatele) poskytovaly pouze ve zbývajícím čase. Žalobkyně nadto znaleckým posudkem doložila, že plnění od společnosti PAVI přijala za cenu obvyklou.

#### II.B.3 Námitky týkající se vymezení předmětu díla a doložení četnosti a rozsahu konkrétních prací v rámci tzv. facility služeb od společnosti PAVI

54. Žalobkyně konstatovala, že četnost a rozsah konkrétních prací vykonaných společností PAVI doložila znaleckým posudkem znaleckého ústavu PROSCON ze dne 17. 9. 2018 a výpovědí svědka P. N.
55. Žalobkyně dále vyjádřila přesvědčení, že předmět díla spolu se společností PAVI sjednaly dostatečně určitě, neboť popsaly podmínky každé činnosti obsažené ve smlouvě. Pro srovnání žalobkyně předložila smlouvy o dílo uzavřené mezi městem Tábor a Technickými službami Tábor z roku 2001, v nichž je specifikace díla mnohem stručnější. Tyto smlouvy jsou přitom uzavřeny na několikanásobně vyšší plnění.
56. Smlouvy o dílo ze dne 1. 3. 2012, 30. 1. 2013, 3. 3. 2014 a 5. 1. 2015 uzavřené se společností PAVI nevykazují dle názoru žalobkyně žádné nestandardnosti a splňují veškeré náležitosti smlouvy o dílo dle v té době platných předpisů. Dokonce, i kdyby smlouvy formálními vadami trpěly, neměla by jejich případná relativní či absolutní neplatnost dopady do daňové sféry, neboť správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Sám správce daně přitom ve výzvě konstatoval, že má poskytnutí deklarovaných plnění za prokázané. Zcela absurdní je závěr správce daně, dle něhož je nestandardní skutečnost, že smlouvy neobsahují žádné podmínky týkající se např. smluvních pokut, řešení nedodání díla v

- odpovídající kvalitě, vzniklých škod apod. Nejedná se totiž o povinné náležitosti smlouvy o dílo a řídí se příslušnými ustanoveními občanského zákoníku.
57. Žalovaný dle názoru žalobkyně účelově zpochybnil provedené výsledky svědků. Ve vztahu k výsledku P.N. žalovaný nesprávně vyhodnotil jeho odpověď na otázku, kdo jej instruoval ohledně průběhu prací v letech 2012 až 2015, tak, že tento svědek odpověděl odlišně na otázku položenou správcem daně a otázku položenou zástupkyní žalobkyně. Dle žalovaného svědek správci daně odpověděl, že se řídil smlouvou o dílo a na dotaz zástupkyně žalobkyně uvedl, že mu konkrétní pokyny dával pan P.Š.. Dle žalobkyně i ze samotných smluv se společností PAVI vyplývá, že svědka měl instruovat objednatel, resp. jednatel objednatele pan P.Š.. Obě odpovědi svědka tak v podstatě říkají totéž. Výpověď pana N. potvrdil také pan S.
  58. Skutečnost, že svědek P.N. dle svého vyjádření nevyhotovoval žádnou evidenci provedených prací, není dle názoru žalobkyně důkazem jejich neuskutečnění. Z výpovědi tohoto svědka neplyne ani závěr, že kontroly v jednotlivých areálech neprobíhaly. Žalovaný není oprávněn vyvozovat závěry z domněnek svědka a jedná se o nepřipustnou libovůli žalovaného. Z výpovědí pánů N. a S. naopak vyplývá, že kontroly prováděny byly, přičemž nelze po svědkovi požadovat, aby si pamatoval do detailu každý okamžik událostí starých několik let.
  59. Správce daně a žalovaný spatřují obecnost uzavřených smluv v údajné absenci konkrétních ustanovení, která by řešila např. reklamace, pozdní úhrady, sankce za poškození majetku atd. Takový postoj správce daně a žalovaného je zcela absurdní a účelový. Žalobkyně s odkazy na příslušnou soukromoprávní úpravu uvedla, že smlouvy o dílo naplňovaly veškeré zákonné požadavky. Namítá-li žalovaný absenci reklamace, pozdní úhrady, sankce za poškození majetku atd., ve skutečnosti uvedená ustanovení ve smlouvách neabsentují, neboť se řídí ustanoveními občanského zákoníku.
  60. Rozsah a četnost prací vyplývá ze znaleckého posudku předloženého správcem daně, který jej však ignoroval. Žalobkyně zopakovala, že nelze od svědka očekávat, že si s odstupem let bude pamatovat detaily prací, které prováděl nebo které zadával brigádníkům apod. Nado to je zcela přijatelné, aby byl svědkovi předložen seznam prací, kdy svědek se může rozpamatovat a sám osvědčit, zda konkrétní práce byly, či nebyly provedeny.
  61. Úřední osoby M.K. a paní I.S., které předkládaly svědku podkladové materiály, aby se upamatoval na nějakou skutečnost, se jej pomocí fotodokumentace snažily negativně ovlivnit, aby uznal, že na skladovací hale v Komárově nejsou žádné žlaby. Z dokumentace přitom plyne, že žlaby jsou u nižší budovy haly, což uvedl i sám svědek N.. Úřední osoby se snažily ovlivnit důkazní hodnotu výpovědi. Výsledky těchto svědků jsou proto nezákonné a měly být zopakovány s jinými úředními osobami, jak žalobkyně navrhla.
  62. Ve vztahu k výpovědi pana Smrže žalovaný dovodil, že ani ta nedokládá rozsah a četnost provedení prací. Žalobkyně však výslech tohoto svědka navrhla proto, aby dosvědčil, že ceny sjednané ve smlouvách o dílo se společností PAVI byly výsledkem oboustranného konsenzu mezi smluvními stranami, a dále aby osvětlil okolnosti týkající se zahájení spolupráce a ukončení spolupráce se společností PAVI. Z pohledu prokázání rozsahu a četnosti vykonaných prací proto ani žalovaný nemůže výpověď pana Smrže hodnotit.

#### II.B.4 Námitka týkající se ceny tzv. facility služeb od společnosti PAVI

63. Žalobkyně trvá na tom, že pro ni rozhodujícím kritériem pro výběr spolupráce se společností PAVI byla komplexnost nabízených služeb, přičemž správce daně jí nemůže vnucovat, co by pro ni bylo z podnikatelského hlediska lepší.
64. Žalobkyně samozřejmě srovnávala ceny nabízené jinými subjekty (např. Technických služeb Tábor a Správy města Sezimovo Ústí), avšak není zřejmé, jakým způsobem má toto srovnání doložit. Ani ten nejpečlivější obchodník neuchovává v archivu nabídky potenciálních obchodních partnerů a je také zcela nemožné, aby žalobkyně správci daně doložila, na které internetové stránky a jakých subjektů se dívala v minulosti vzdálené několik let. Jak přitom žalobkyně doložila posudkem znaleckého ústavu PROSCON ze dne 17. 9. 2018, plnění společnosti PAVI byla sjednána za cenu obvyklou. Žalobkyně samozřejmě srovnala ceny jednotlivých subjektů, čímž naplnila požadavek obezřetnosti, avšak nikdy neměla reálnou možnost srovnat komplexní nabídku, neboť dané služby komplexně ani v širším okolí neposkytovala žádná společnost. Závěr správce daně o tom, že žalobkyně vědomě akceptovala neadekvátní a výrazně nadhodnocené ceny, tak není založen na správně a úplně zjištěném skutkovém stavu věci.
65. Žalobkyně zcela logicky a racionálně odůvodnila výběr svého obchodního partnera a v rámci daňové kontroly není povinna předkládat jakékoliv listinné důkazy, aby toto své tvrzení prokázala, jelikož k zahájení spolupráce se společností PAVI se rozhodla ještě před zahájením daňové kontroly.
66. Závěr správce daně, dle něhož převážnou většinu žalobkyní požadovaných služeb mohly za několiknásobně nižší ceny zajistit společnosti Technické služby Tábor a Správa města Sezimovo Ústí, označila žalobkyně za zcela irelevantní a neprokazatelný.
67. Z webových stránek společnosti Technické služby Tábor vyplývá, že tato společnost byla zřízena primárně k zajištění služeb pro město Tábor a teprve až ve zbývající kapacitě pro ostatní odběratele. Žalobkyně se na tuto společnost v dané době dokonce obrátila, avšak ta jí sdělila, že z kapacitních důvodů nebude schopna splnit práce a služby v požadovaném množství, a zejména ne o víkendech.
68. Správce daně vůbec nevzal v potaz významnou skutečnost, že Technické služby Tábor a Správa města Sezimovo Ústí jsou zřízeny městem a primárně za účelem plnění služeb pro město, a tudíž je vysoce pravděpodobné, že i kdyby se na ně žalobkyně obrátila s nabídkou uzavření smlouvy, z kapacitních důvodů by byla odmítnuta. Žalobkyně tak ani neměla jinou možnost než uzavřít smlouvu se společností PAVI.
69. V daném případě tak správce daně neprokázal, že postup žalobkyně byl neobezřetným chováním, které nemůže osvědčit jednání v dobré víře.

#### II.B.5 Námitka týkající se ceny reklamních služeb společnosti PAVI

70. Žalobkyně uvedla, že ceny sjednané ve smlouvách na reklamní plnění se společností PAVI byly výsledkem oboustranného konsenzu mezi smluvními stranami. S touto cenou souhlasila poté, co zhodnotila, že se jedná o cenu adekvátní a přiměřenou poskytovaným službám. Provedla přitom srovnání s cenami nabízenými jinými fotbalovými kluby, nicméně spolupráce se společností PAVI započala v roce 2009 a není možné po žalobkyni spravedlivě požadovat, aby porovnání nabídek doložila. Takovouto evidenci žalobkyně není povinna vést.

71. Jelikož žalobkynina obchodní činnost probíhá v oblasti Táborska, je zcela logické, že jejím úmyslem bylo soustředit reklamu a spolupracovat s reklamními partnery zejména v tomto regionu. Společnost PAVI přitom byla pro tuto oblast v rámci Jihočeského fotbalového svazu výhradním vlastníkem marketingových práv. Nebylo tak možné její ceny ani s nikým srovnávat. Oblast reklamy je přitom zcela specifickou oblastí trhu, v níž nelze generálním způsobem ceny obvyklé stanovit (na rozdíl od tzv. facility služeb). Tento závěr dle žalobkyně podporuje i posudek znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018.
72. Dále žalobkyně obsáhle shrnula přehled reklamních služeb od společnosti PAVI v letech 2012 až 2015 s tím, že ceny těchto služeb činily v letech 2012 a 2013 částku 3 216 000 Kč bez DPH a v letech 2014 a 2015 částku 1 606 000 Kč bez DPH. Jelikož pro žalobkyni nebyl v daném období účetní rok rokem kalendářním, nýbrž hospodářským, činila cena reklamního plnění v období 2012/2013 částku 3 216 000 Kč bez DPH, v období 2013/2014 částku 2 678 000 Kč bez DPH a v období 2014/2015 částku 1 606 000 Kč bez DPH.
73. Správce daně neuvádí zdroj, z něhož čerpal informace o nabídce SK Dynamo České Budějovice. Jedná se tak o pouhé neprokázané tvrzení. Žalobkyně je taktéž přesvědčena, že smlouvy týkající se reklamních práv subjektu SK Dynamo České Budějovice nepředstavují relevantní srovnání, a to s ohledem na odlišnou dobu trvání závazku, rozsahu plnění, počet míst umístění reklam atd.
74. Poukazuje-li správce daně na úřední záznam čj. 1981542/18/2212-60561-303563 zaslaný žalobkyni až po doručení výsledku kontrolního zjištění, pak tento představuje pouze sesbírané informace, které správce daně dal do zcela neobjektivních souvislostí, a zejména se jedná o informace neúplné. Takovýto úřední záznam nemůže sloužit jako důkaz či podklad rozhodnutí. Navíc se týká plnění přijatých zcela jiným subjektem, subdodavatelem společnosti PAVI. Správce daně pak vybral a vyčlenil z určitého obsahu informací jen ty, jež mohou být v neprospěch žalobkyně.
75. Správce daně například nesprávně při výpočtu takových nákladů vycházel pouze a jen z faktury za plnění dodavatele společnosti ST SPONSORING bez toho, aby také zohlednil skutečnost, zda materiál ke kalendářům dodala společnost ST SPONSORING či nikoliv, náklady na zaměstnance, kteří komunikovali s dodavatelem a zadali objednávku, náklady na dopravu, náklady na samotnou distribuci, komunikaci s obchodními partnery atd. K tomu žalobkyně předložila smlouvu o zajištění reklamních a propagačních služeb uzavřenou mezi Statutárním městem České Budějovice a SK Dynamo České Budějovice, v níž se město zavazuje za reklamní služby zaplatit 24 000 000 Kč. Jedná se o další důkaz toho, že ceny reklamy nejsou na trhu srovnatelné, neboť nezáleží jen na nabídce a poptávce, ale na zcela jiných okolnostech. Správce daně srovnával smlouvy klubu pouze za roky 2011 a 2012, přičemž zcela opomněl, že klub SK Dynamo České Budějovice hrál stejnou soutěž také v sezoně 2014-2015, a tudíž jsou k dispozici také smlouvy z tohoto období.
76. Sám správce daně uvedl, že společnost PAVI poskytovala reklamní plnění v roce 2012 celkem 95 partnerům, v roce 2013 celkem 90 partnerům a v roce 2014 celkem 76 partnerům. Pokud správce daně z tohoto počtu partnerů vybral pro srovnání tři subjekty, nelze hovořit o důvěryhodném a reálném srovnání cen, za které společnost PAVI reklamní plnění poskytovala. Pokud společnost KOVOSVIT MAS, a. s.,

předložila správci daně smlouvu na částku 100 000 Kč za rok 2012, přičemž smlouvy s žalobkyní na totéž období se týkaly plnění v hodnotě 3 216 000 Kč, pak mezi zbylých 93 partnerů společnosti PAVI zbývá rozdělit 122 251 000 Kč (v průměru tedy cca 1,3 milionu na jednoho smluvního partnera). Ze strany správce daně se jedná o účelové srovnání, přičemž obdobně postupoval i v případě smluv se společnostmi TERCIE TÁBOR, s. r. o., a DŘEVOTVAR – ŘEMESLA a STAVBY, s. r. o. Nepřípadné je též srovnání s cenami za obdobná plnění poskytovaná dalšími fotbalovými kluby obchodní společností S&T SPONZORING, neboť ta není koncovým zákazníkem a plnění prodává dál s navýšenou cenou. Tyto závěry podporuje též posudek znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018.

77. Z tohoto posudku je též patrný hospodářský přínos, který reklama pro žalobkyni měla, jakož i závěr, že výši reklamních výdajů žalobkyně v letech 2012 až 2015 (tj. ceny reklamních služeb přijatých od společnosti PAVI) lze z pohledu následně dosahovaných tržeb považovat za přiměřenou. Žalobkyně uvedla, že správcem daně popsany (údajně) kolísavý obrat má v době spolupráce se společností PAVI s výjimkou roku 2014 jasně stoupající tendenci. Přitom i obrat z roku 2014 je o 13,5 milionu Kč vyšší ve srovnání s rokem 2012, kdy spolupráce s PAVI započala. Naopak klesající tendence obratu za rok 2016 a 2017 dokazuje, že ukončení spolupráce se společností PAVI mělo vliv hospodářský výsledek žalobkyně. Argumentace správce daně, který do údajně kolísavého obratu zahrnul i roky, kdy již žalobkyně se společností PAVI nespolečně pracovala, se žalobkyni jeví jako účelová a s takovým postupem nelze souhlasit (k tomu žalobkyně poukázala na shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 60/2017-60). Míra ekonomického přínosu přitom dle názoru žalobkyně není obecným měřítkem (ne)standardnosti smluv uzavřených se společností PAVI. Žalobkyně v průběhu této spolupráce získala nemalý počet nových zákazníků a zároveň udržela zákazníky stávající. Jedním z nových zákazníků získaných díky této spolupráci byla společnost VSJ – CZ, a. s., což dokládá česné prohlášení jejího jednatele a společníka Ing. J. J.. S touto společností žalobkyně spolupracovala na zakázce v hodnotě cca 2 600 000 Kč.
78. Žalobkyně konstatovala, že správce daně ani žalovaný nejsou odborníky, ani znalci v oblasti reklamy, a není tak ani v jejich moci jakékoliv aspekty této oblasti posuzovat a opírat o takovéto posouzení rozhodnutí v daňovém řízení.

#### II.B.6 Námitky týkající se důvěryhodnosti společnosti PAVI a potřebné míry obezřetnosti žalobkyně

79. Žalobkyně si neučinila úsudek o důvěryhodnosti společnosti PAVI pouze z obchodního rejstříku a rejstříku ARES, jak se správce daně domnívá, neboť tyto dvě evidence jsou jen částí informací a skutečností, jež osvědčily v očích žalobkyně důvěryhodnost jejího obchodního partnera. Společnost PAVI funguje na trhu již od roku 1999 a se žalobkyní spolupracovala minimálně od roku 2009. Dalším kritériem bylo také doporučení této společnosti jiným obchodním partnerem žalobkyně, tj. společností ASTON – služby v ekologii. Společnost PAVI pak nejevila ani jiné náznaky nedůvěryhodnosti, jako např. platební neschopnost, exekuce, zápis v evidenci nespolehlivých plátců, špatná pověst apod. Společnost PAVI je společností s dobrou pověstí v regionu Táborska a žalobkyně nebyla jediná, kdo s ní obchodoval. Významné pak pro žalobkyni bylo i doporučení pana J.S.. Žalobkyně dále znovu

- zopakovala, že požadované služby nemohla zajistit prostřednictvím Technických služeb Tábor a Správy města Sezimovo Ústí (viz výše).
80. Žalobkyně v daňovém řízení netvrdila, že by snad osobní znalost jednatele společnosti PAVI byla zárukou, že obchodní transakce budou probíhat za obvyklých podmínek. Osobní znalost jednatele však byla jednou z dalších výhod a kritérií pro ověření důvěryhodnosti obchodního partnera.
  81. Žalobkyně poukázala na demonstrativní přehled nestandardních skutečností, které musí plátce vést k vyšší opatrnosti, uvedený v upozornění Generálního finančního ředitelství na podvody v oblasti daně z přidané hodnoty při poskytování pracovní síly ze dne 14. 7. 2017, čj. 75066/17/7100-20118-012884.
  82. Žalobkyně uvedla, že společnost PAVI byla založena 26. 11. 1999 a má prokazatelnou historii podnikání a provedených činností, mimo jiné také činnosti vykonané pro žalobkyni na základě smluv o dílo. Tato společnost je ve svém oboru známá a má velké množství obchodních partnerů, přičemž od jejího založení je stále jejím jediným společníkem a jednatelem pan Jiří Smrž. Společnost PAVI není podřízena jinému subjektu a nemá vazby na zahraničí. Od roku 2005 společnost PAVI disponuje platným živnostenským oprávněním a není důvod se domnívat, že vykonává nezákonnou či podezřelou činnost. Společnost PAVI nikdy k výkonu práce u žalobkyně dočasně nepřidělovala občany třetí země bez patřičného povolení k zaměstnání; takové zaměstnance ani neměla. Živnostenské oprávnění a údaje zapsané v obchodním rejstříku společnosti PAVI odpovídají jejím skutečně vykonávaným aktivitám. Od doby vzniku této společnosti nedošlo v obchodním rejstříku k žádné změně v předmětu podnikání, ani ve statutárních orgánech, a jmenovaná společnost nikdy nesídlila na tzv. virtuální adrese. O uzavírání obchodů dále žalobkyně se společností PAVI jednala osobně jak ve svém sídle, tak v provozovnách. Společnost PAVI splnila za uplynulá léta všechny povinnosti uveřejnit povinné listiny ve sbírce listin; tyto listiny nesvědčí o její nepříznivé finanční situaci. Ačkoli společnost PAVI neměla nikdy zřízené webové stránky, tato skutečnost není projevem její nespolehlivosti nebo nedůvěryhodnosti. Žalobkyně nikdy neměla s kontaktováním společnosti PAVI problém. Smlouvy mezi žalobkyní a společností PAVI nevykazovaly žádné známky nestandardnosti. Platební podmínky byly písemně sjednány ve smlouvách, přičemž se nejednalo o platby na zahraniční účty, ani na účet třetí osoby odlišné od smluvní strany.
  83. Z uvedených důvodů žalobkyně nepovažuje společnost PAVI za nedůvěryhodného partnera, u něhož by měla mít podezření, že se účastní daňového podvodu. Žalobkyně je přesvědčena, že před uzavřením smluvního vztahu postupovala s potřebnou mírou opatrnosti a obezřetnosti. Žalobkyně neměla důvod činit jiná opatření. Uvedené skutečnosti vylučují žalobkyninu vědomou účast na daňovém podvodu.

### *II.C Navrhovaný petit*

84. Žalobkyně navrhla, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného, jakož i dodatečné platební výměry správce daně, zrušil.

### III. Shrnutí vyjádření žalovaného

85. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a odkázal na obsah žalobou napadeného rozhodnutí s tím, že téměř celá žaloba je pouze kopií žalobkynina odvolání, případně jejích dalších doplnění.
86. Žalovaný uvedl, že žalobkyně svým jednáním, kdy nejprve nereagovala na pokus o sjednání termínu projednání zprávy o daňové kontrole, a následným odmítnutím stanoveného termínu z důvodu údajné nepřipravenosti správce daně k projednání zprávy o daňové kontrole a pracovní neschopnosti žalobkyniny zástupkyně, naplnila podmínky pro uplatnění § 88 odst. 5 daňového řádu. Těžiště daňové kontroly leží v rámci seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění a vyjádření daňového subjektu k němu. V situaci, kdy na základě vyjádření daňového subjektu nedojde ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění, a to v souladu s § 88 odst. 3 daňového řádu; projednání zprávy o daňové kontrole se pak stává spíše formálním krokem vedoucím k ukončení daňové kontroly (srov. shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 362/2016-36). Žalobkyně směšuje judikaturu týkající se projednání zprávy o daňové kontrole dle daňového řádu a dle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přičemž přehlíží, že právní úprava projednání zprávy o daňové kontrole je dle uvedených předpisů zásadně rozdílná.
87. Jakkoli z jazykového výkladu § 88 odst. 3 daňového řádu lze nabýt dojmu, že lhůta pro vyjádření se ke kontrolnímu zjištění může být stanovena pouze v návaznosti na žádost daňového subjektu, nelze se s tímto závěrem ztotožnit. *Ad absurdum* by mohlo dojít k situaci, kdy by daňový subjekt o stanovení lhůty pro vyjádření se ke kontrolnímu zjištění nepožádal vůbec a vyčkal by uplynutí lhůty pro stanovení daně. Nadto správce daně žalobkyni lhůtu pro vyjádření prodloužil a žalobkyně vyjádření podala.
88. Žalovaný v odvolacím řízení přisvědčil námitce stran neprovedení výslechů svědků pana J.S. a pana P.N. a uložil správci daně tyto výsledky provést. U obou svědeckých výpovědí byla přítomna zástupkyně žalobkyně a kladla svědkům otázky. K námitce, dle níž výslechy těchto svědků byly provedeny nezákonně prostřednictvím úředních osob, které se na řízení podílely v prvním stupni, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2018, čj. 1 Afs 172/2017-59.
89. Žalovaný žalobkyni dostatečně seznámil s důvodem pro změnu právní kvalifikace stran facility služeb, tedy se závěrem, že v případě, kdy nebyl ze strany žalobkyně prokázán rozsah poskytnutých facility služeb, je předčasné posuzovat, zda tato plnění byla zasažena podvodem na DPH či nikoliv. K závěru o neprokázání rozsahu těchto služeb ostatně dospěl i správce daně, takže změna kvalifikace nemohla být pro žalobkyni překvapivá (srov. bod [216] žalobou napadeného rozhodnutí).
90. K prokázání rozsahu plnění v případě facility služeb žalobkyni vyzval již správce daně. Je tedy zřejmé, že žalovaný žalobkyni unesení důkazního břemene neznemožnil. Naopak v rámci odvolacího řízení byly zajištěny některé z navrhovaných svědeckých výpovědí. V případě ostatních důkazních návrhů má žalovaný za to, že jejich neprovedení řádně odůvodnil.
91. Žalovaný uzavřel, že setrvává na závěrech stran samotného posouzení kontrolních zjištění. Byť žalobkyně naplnila hmotněprávní i formální podmínky pro uplatnění

nároku na odpočet daně z reklamních plnění přijatých od dodavatele PAVI, nelze tento nárok uznat, neboť byl součástí řetězce zatíženého podvodem na DPH, o kterém pak s ohledem na zjištěné objektivní skutečnosti žalobkyně věděla nebo minimálně vědět mohla a měla, přičemž k zamezení své účasti na plněních zasažených podvodem nepřijala dostatečná opatření. Stran nároku na odpočet daně u facility služeb žalovaný setrvává na tom, že nebyly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně, neboť žalobkyně neprokázala jejich uskutečněný rozsah.

92. Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

#### **IV. První rozsudek krajského soudu, zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu a další procesní postup**

93. Krajský soud rozsudkem ze dne 4. 3. 2021, čj. 61 Af 2/2020-120, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl totiž k závěru, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné v otázce naplnění tzv. vědomostního testu při posouzení účasti žalobkyně na daňovém podvodu.
94. S tímto hodnocením se však neztotožnil Nejvyšší správní soud, který rozsudkem ze dne 17. 5. 2023, čj. 10 Afs 118/2021-74, zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podstatné, pro krajský soud závazné, závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl, reprodukuje krajský soud v příslušné části tohoto rozsudku.
95. Žalobkyně proti rozsudku Nejvyššího správního soudu podala ústavní stížnost a navrhla, aby krajský soud řízení přerušil. Tomuto návrhu krajský soud vyhověl usnesením ze dne 13. 9. 2023, čj. 61 Af 2/2020-168, a současně zrušil jednání nařízené na 27. 9. 2023. Ústavní soud stížnost usnesením ze dne 17. 10. 2023, sp. zn. II. ÚS 1907/23, odmítl. Krajský soud proto usnesením ze dne 22. 11. 2023, čj. 61 Af 2/2020-191, rozhodl tak, že se v řízení pokračuje.

#### **V. Průběh jednání**

96. Účastníci řízení při jednání konaném dne 24. 1. 2024 setrvali na svých procesních stanoviscích.
97. Žalobkyně obsáhle předestřela svou polemiku se shora uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 10 Afs 118/2021-74, kterou však není na tomto místě zapotřebí blíže rekapitulovat, neboť krajský soud je závěry Nejvyššího správního soudu vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Lze shrnout, že dle názoru žalobkyně se Nejvyšší správní soud dopustil ve svém rozhodnutí libovůle, bez dostatečných informací hodnotil okolnosti posuzovaných transakcí, nevypořádal se se znaleckým posudkem předloženým v průběhu daňového řízení a posuzoval otázky, ke kterým není kompetentní. Dle žalobkyně Nejvyšší správní soud posoudil chybně i otázku prekluze doměřené daně, neboť daňová kontrola byla fakticky zahájena o šest měsíců dříve v souvislosti s uskutečněným místním šetřením. Ústavní soud sice ústavní stížnost žalobkyně odmítl, ale jím zvolené formulace dle žalobkyně naznačují, že s ním po věcné stránce stížnost „rezonovala“.
98. Žalobkyně namítla, že ve věci rozhodovala podjatá úřední osoba (Marie Hodinová). K tomu dále uvedla, že na jednání této úřední osoby si stěžovaly v jiném řízení i společnosti PAVI a ASTON – služby v ekologii (touto stížností provedl krajský soud důkaz).

99. Žalobkyně poukázala na rozhodnutí správních soudů ve skutkově a právně obdobných věcech, v nichž žalovaný kasační stížnost nepodal (zejména rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 9. 2019, čj. 50 Af 5/2018-86). Není přitom zřejmé, co tento odlišný postup odůvodňovalo.
100. Žalobkyně se taktéž vyjádřila k osobě svého jednatele P.Š.. Poukázala na jeho technické zaměření, konzervativní přístup k podnikání a dosavadní bezúhonnost. Žalobkyně pod jeho vedením navázala spolupráci se společnostmi Siemens a Škoda.
101. Ve zbytku žalobkyně znovu zopakovala některé z již dříve uplatněných námitek.
102. Žalovaný primárně odkázal na obsah žalobou napadeného rozhodnutí. Připomněl, že krajský soud je závěry Nejvyššího správního soudu obsaženými v rozsudku čj. 10 Afs 118/2021-74 vázán a dále poukázal na rozhodnutí správních soudů v jiných – skutkově obdobných – věcech (konkrétně rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2022, čj. 10 Af 1/2020-147, a ze dne 13. 1. 2023, čj. 9 Af 52/2019-104).

### VI. Právní hodnocení krajského soudu

103. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
104. Žaloba není důvodná.
105. Krajský soud nejprve obecně k důkazním návrhům žalobkyně poznamenává, že jí označené listiny jsou již součástí správního spisu, a není proto potřeba provádět jimi samostatně dokazování (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, čj. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS).
106. Krajský soud dále připomíná, že ve věci rozhodoval již podruhé, přičemž důvody, pro které Nejvyšší správní soud původní rozsudek krajského soudu zrušil, se týkaly pouze dílčí části jeho odůvodnění. Ve zbytku pak krajský soud neshledal důvod se od svých původních závěrů odchýlit.

#### VI.A K formální stránce podané žaloby

107. Jakkoli to nebývá zvykem, krajský soud předně považuje za nezbytné pozastavit se nad formální stránkou podané žaloby. Nelze totiž přehlédnout, že žaloba čítající 90 stran textu představuje v poměrech (nejen) správního soudnictví jednoznačný exces. Obdobný rozsah žalob totiž není rozhodně běžný dokonce ani v jiných srovnatelně skutkově a právně složitých věcech. Nelze nadto přehlédnout, že žalobkyně z velké části v podstatě pouze zkopírovala obsah svých dřívějších podání (na řadě míst se ani nenamáhala aktualizovat odkazy v rámci původního textu), aniž by přitom reagovala na obsáhlé vypořádání jejích odvolacích námitek obsažené v žalobou napadeném rozhodnutí, přestože primárně právě rozhodnutí žalovaného (nikoli správce daně) je předmětem soudního přezkumu. Jakkoli žalobkyni nelze v zásadě bránit v tom, aby podrobně popsala žalobní body, jí zvolená žalobní forma má za následek značnou nepřehlednost a nesrozumitelnost žalobních námitek. Argumentace žalobkyně je repetitivní, mnohomluvná a chaoticky uspořádaná pouze členěním do částí označených toliko římskými číslicemi s číslovanými odstavci. Za těchto okolností tak rozhodně neplatí, že by snad délka podání byla přímo úměrná míře ochrany práv

účastníka řízení. Představuje-li žaloba proti rozhodnutí správního orgánu v podstatě pouze jakýsi kompilát podání předložených v průběhu správního řízení, aniž by reagovala na vypořádání námitek učiněné správními orgány, pak to naopak svědčí o její nízké formální, ale i obsahové kvalitě.

108. S ohledem na tyto skutečnosti považuje krajský soud v úvodu svého právního hodnocení za potřebné uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námítky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jeho úkolem je totiž vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19). Tento závazek přitom nemůže být chápán tak, „že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (srovnej např. rozsudek ve věci *Van de Hurk v. The Netherlands*, ze dne 19. 4. 1994, Series No. A 288). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoícím v rozporu se zásadou efektivitivy a hospodárnosti řízení. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se městský soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námítka však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námítka dílčí a související“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, čj. 9 Afs 70/2008-130). Ostatně i Ústavní soud v této souvislosti konstatoval, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, a obdobně též například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, čj. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013, čj. 1 Afs 44/2013-30, a ze dne 3. 7. 2013, čj. 1 As 17/2013-50). Ve světle výše uvedeného přistoupil následně krajský soud k posouzení námitek žalobkyně.
109. Dále krajský soud konstatuje, že kvalita žalobních námitek fakticky předurčuje též kvalitu odůvodnění rozhodnutí soudu (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54). V případě těch námitek, které žalobkyně ponechala ve zcela obecné rovině, proto bude i odůvodnění krajského soudu pouze obecné; není totiž oprávněn podrobnější argumentaci za žalobkyni domýšlet, neboť by tím porušil zásadu rovnosti účastníků řízení.

## VI.B K námitkám procesního charakteru

### VI.B.1 K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně

110. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí daňových orgánů, jejíž důvodnost by sama o sobě postačovala k jejich zrušení. Nutno podotknout, že kopírování odvolacích námitek do formy žaloby, jak učinila žalobkyně, má za následek mimo jiné i to, že hovoří-li žalobkyně opakovaně o nepřezkoumatelnosti „napadeného rozhodnutí“, není zřejmé, zda tím má na mysli rozhodnutí správce daně či žalovaného. Z kontextu žalobní argumentace však plyne, že v této souvislosti žalobkyně zpravidla hovoří o napadených dodatečných daňových výměrech, jejichž

odůvodnění tvoří zpráva o daňové kontrole. Žalobkyně totiž na argumentaci žalovaného takřka nereaguje.

111. V otázce požadavků na kvalitu odůvodnění správního rozhodnutí lze poukázat například na rozsudek ze dne 16. 6. 2006, čj. 4 As 58/2005-65, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že z rozhodnutí správního orgánu musí být mimo jiné patrné, „*proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné, nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů*“. Jinými slovy z rozhodnutí správního orgánu musí plynout, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem rozhodné skutečnosti posoudil. Povinnost odůvodnit rozhodnutí však z druhé strany nemůže být chápána tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý argument účastníků řízení (srov. obdobně například náleží Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2012, sp. zn. IV. ÚS 3441/11). Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů tvoří z hlediska soudního přezkumu jeden celek a není proto vyloučeno, aby případné mezery odůvodnění tato rozhodnutí vzájemně zaplňovala (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2014, čj. 6 As 161/2013-25).
112. Jelikož žalobkyně uplatnila námitku nepřezkoumatelnosti opakovaně v kontextu různých jiných žalobních námitek, krajský soud se k této otázce vyjádří konkrétněji v rámci jejich vypořádání. Na tomto místě krajský soud pouze předesílá, že námitky nepřezkoumatelnosti nejsou důvodné.

#### VI.B.2 K námitce neprojednání zprávy o daňové kontrole

113. Krajský soud se dále zabýval námitkami týkajícími se projednání zprávy o daňové kontrole; těmto námitkám nepřisvědčil.
114. Dle § 88 odst. 4 daňového řádu „*[z]právu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.*“ Odstavec 5 tohoto ustanovení pak stanoví, že „*[o]dmítne-li se kontrolovaný daňový subjekt seznámit se zprávou o daňové kontrole nebo ji projednat anebo se jejímu projednání vyhýbá, doručí mu ji správce daně do vlastních rukou; den doručení zprávy o daňové kontrole se pokládá za den jejího projednání a ukončení daňové kontroly.*“
115. Judikatura týkající se institutu projednání zprávy o daňové kontrole zaznamenala určitý vývoj. V této souvislosti je nejprve zapotřebí připomenout závěr Nejvyššího správního soudu obsažený ve shora citovaném rozsudku čj. 9 Afs 305/2016-31, dle něhož „*[s]amotné projednání zprávy o daňové kontrole je tedy třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015,*

čj. 6 Afs 105/2015-30). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016-45). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013-42). **Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu**“ (důraz doplněn). Typový okruh námitek, které daňový subjekt může ještě v této fázi řízení uplatnit, má tak v podstatě již jen formální charakter. Námitky se tak již nemohou týkat samotného věcného posouzení, popřípadě dílčích nedostatků v odůvodnění závěrů správce daně.

116. V pozdějším rozsudku ze dne 8. 3. 2018, čj. 5 Afs 124/2017-28, pak Nejvyšší správní soud dále dovodil, že „i kdyby připustil v postupu správce daně určité pochybnosti ohledně aplikace postupu dle § 88 odst. 5 daňového řádu, nemohlo by neprojednání zprávy o daňové kontrole a její podpis za situace, kdy žalobce byl řádně seznámen s výsledky kontrolních zjištění, mohl se k nim vyjádřit a navrhnout doplnění, což také učinil, samo o sobě bez dalšího způsobit nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.“
117. V rozsudku ze dne 1. 4. 2020, čj. 1 Afs 490/2019-42, pak Nejvyšší správní soud jednoznačně uzavřel, „že **těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací o jejích výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3 daňového řádu).** Oproti tomu **seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly.** Nedošlo-li na základě vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění k jeho změně, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, nebo ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Afs 124/2017 – 28)“ (důraz doplněn).
118. Již z uvedeného je patrné, že i kdyby krajský soud přisvědčil žalobní argumentaci, dle níž nebyly naplněny podmínky pro postup dle § 88 odst. 5 daňového řádu, nemohla by taková skutečnost bez dalšího způsobit nezákonnost rozhodnutí správce daně. V podstatě pouze nad rámec nutného k tomu krajský soud přesto uvádí následující.
119. Dne 2. 11. 2018 správce daně obdržel vyjádření žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění. Dle úředního záznamu ze dne 8. 11. 2018 správce daně dne 6. 11. 2018 telefonicky kontaktoval zástupkyni žalobkyně stran předložením žalobkyní avizovaného znaleckého posudku týkajícího se cen reklamního plnění, který spolu s vyjádřením nepředložila. Dále správce daně zástupkyni žalobkyně navrhl tři možné termíny projednání zprávy o daňové kontrole (15., 16. a 19. 11. 2018). Zástupkyně žalobkyně uvedla, že se nejprve musí podívat do diáře a na termínu se tak domluví až následující

den. Ve dnech 7. a 8. 11. 2018 se však správci daně nepodařilo se zástupkyní spojit, neboť telefon vždy zvedla jiná osoba, přičemž vzkaz správce daně se jim nepodařilo zástupkyni žalobkyně předat. Správce daně následně dne 8. 11. 2018 stanovil termín projednání zprávy o daňové kontrole na den 16. 11. 2018 v 10:00 hod. Až dne 9. 11. 2018 žalobkyně doplnila avizovaný znalecký posudek znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018 a zároveň namítla, že stanovení termínu k projednání zprávy o daňové kontrole je v daném okamžiku předčasné, neboť správce daně musí nejprve řádně posoudit uplatněnou argumentaci a předložené důkazní prostředky. Až dne 16. 11. 2018 v 7:41 hod. obdržel správce daně omluvu zástupkyně žalobkyně, k níž přiložila rozhodnutí o její dočasné pracovní neschopnosti ze dne 12. 11. 2018. Zástupkyně žalobkyně zároveň navrhla možné náhradní termíny jednání. Správce daně následně dne 21. 11. 2018 zaslal žalobkyni zprávu o daňové kontrole do datové schránky její zástupkyně.

120. Krajský soud shledal, že popsané skutečnosti účelovému jednání žalobkyně nasvědčují. Žalobkyni muselo být zřejmé, že se s ní správce daně ode dne 6. 11. 2018 pokoušel telefonicky sjednat termín k projednání zprávy o daňové kontrole. Pokud zástupkyně žalobkyně při prvním telefonátu uvedla, že se musí nejprve podívat do diáře a odsunula dojednání termínu na další den, přičemž následně na příslušném telefonním čísle nebyla k zastížení a správce daně ani sama nekontaktovala, pak jde takovému jednání k tíži žalobkyně a nikoli správce daně (na tom v podstatě nic nemění ani žalobkynin popis těchto telefonátů). Jako účelový krok pak krajský soud hodnotí i skutečnost, že ačkoli zástupkyni žalobkyně vznikla dočasná pracovní neschopnost již v pondělí 12. 11. 2018, o této skutečnosti správce daně informovala až v pátek 16. 11. 2018, a to pouhých pár hodin před stanoveným termínem jednání. Zástupkyně žalobkyně je přitom advokátkou, a mohla tak využít možnosti substitučního zastoupení. To platí tím spíše s ohledem na formální povahu posuzovaného úkonu, kterým je pouhé projednání zprávy o daňové kontrole, tj. seznámení daňového subjektu s finálními závěry správce daně (neobstojí tudíž ani argumentace složitostí věci).
121. Žalobní argumentace, dle níž měl správce daně na seznámení se s jejím vyjádřením pouze dva a půl pracovního dne, je přitom zavádějící. Skutečnost, že se správce daně pokusil sjednat termín projednání zprávy o daňové kontrole dne 6. 11. 2018, ještě neznamená, že již k tomuto dni musel zprávu o daňové kontrole finalizovat. Nic mu totiž nebránilo v tom, aby až do samotného projednání zprávy svoje závěry v návaznosti na žalobkyninu argumentaci a důkazní návrhy revidoval. S ohledem na zásadu procesní ekonomie nespátřuje krajský soud nic závadného na tom, že se správce daně pokusil o sjednání vhodného termínu jednání co nejdříve. Na zpracování výsledné podoby zprávy o daňové kontrole pak měl čas až do termínu jejího projednání, přičemž v průběhu této doby (konkrétně dne 9. 11. 2018) obdržel i chybějící znalecký posudek. Není pak samozřejmě úkolem žalobkyně, aby správci daně určovala, jakou dobu se má jejím podáním zabývat. Žalobkynin subjektivní dojem o nedostatečné době pro posouzení její argumentace a důkazních návrhů, nemůže sám o sobě založit nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole, potažmo rozhodnutí žalovaného. Zpochybnění závěrů správce daně je pak otázkou samotné věcného posouzení.
122. Z uvedených důvodů krajský soud dospěl k závěru, že se správce daně v souvislosti s projednáním zprávy o daňové kontrole nedopustil žádného pochybení. Daňovou

kontrolu tak v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu ukončil doručením zprávy o daňové kontrole do datové schránky žalobkyniny zástupkyně dne 21. 11. 2018.

#### VI.B.3 K námitce stanovení nepřiměřeně krátkých lhůt pro vyjádření žalobkyně

123. Nedůvodné jsou též námitky, dle nichž správce daně žalobkyni neposkytl přiměřenou lhůtu pro vyjádření.
124. Dle § 88 odst. 2 daňového řádu platí, že „[s]právce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu její vyjádření.“ Odstavec 3 téhož ustanovení pak dále stanoví, že „[n]a žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.“
125. Krajský soud v daném ohledu považuje za nutné předně odmítnout žalobkyninu konstrukci, dle níž by snad postup správce daně, který žalobkyni stanovil lhůtu pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, představoval procesní pochybení způsobující nezákonnost jeho rozhodnutí. Jakkoli dikce posledně citovaného ustanovení skutečně počítá s tím, že iniciativa ke stanovení přiměřené lhůty přichází ze strany daňového subjektu, krajský soud s ohledem na zásadu procesní ekonomie vyjádřenou v § 7 daňového řádu postup správce daně nepovažuje za jakkoli vadný. Klíčové je, aby správce daně šetřil právo daňového subjektu vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, neboť to je podstatné pro samotný výsledek daňového řízení. V nyní posuzovaném případě přitom správce daně této své povinnosti nepochybně dostál. Skutečnost, že správce daně „odňal“ žalobkyni právo o stanovení této lhůty požádat, je v této souvislosti zcela nevýznamná. Fakticky totiž žalobkyně tohoto práva využila tím, že požádala o prodloužení stanovené lhůty; v rámci této žádosti pak měla možnost uvést skutečnosti, jimiž požadovanou délku lhůty zdůvodňovala.
126. Ve shodě se žalovaným k tomu krajský soud dodává, že pokud by stanovení lhůty pro vyjádření dle § 88 odst. 3 daňového řádu bylo závislé výhradně na aktivitě daňového subjektu, vytvářel by takový výklad ve spojení s jeho neopominutelným právem vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění prakticky neomezený prostor pro účelové protahování řízení s cílem dosáhnout prekluze daňové povinnosti. Pouze pro úplnost k tomu krajský soud poznamenává, že § 88 odst. 2 daňového řádu, ve znění od 1. 1. 2021, již výslovně počítá s tím, že je to právě správce daně, kdo spolu s předložením výsledku kontrolního zjištění daňovému subjektu zároveň stanoví lhůtu pro vyjádření. Lze tedy usuzovat, že zákonodárce si byl nebezpečí plynoucího ze žalobkynina výkladu § 88 odst. 3 daňového řádu vědom a nově přijatou úpravou této situaci již explicitně zabránil.
127. Přestože pak původně stanovená lhůta k vyjádření v délce 20 dnů od doručení rozhodnutí o stanovení lhůty ze dne 10. 9. 2018 (tj. od 18. 9. 2018) byla s ohledem na rozsah výsledku kontrolního zjištění poměrně krátká, nelze přehlédnout, že ji správce daně k žádosti žalobkyně ze dne 18. 9. 2018 prodloužil do 31. 10. 2018, tj. na výsledných 43 dnů. Pro posouzení zákonnosti postupu správce daně je totiž nezbytné vycházet z toho, jakou dobu žalobkyně reálně k podání vyjádření měla, neboť přestože původně stanovená lhůta 20 dnů se s ohledem na okolnosti případu jeví jako nepřiměřeně krátká,

správce daně toto pochybení prodloužením lhůty na téměř jeden a půl měsíce zhojil. Ze žalobní argumentace nikterak nelyne, jak konkrétně měla takto prodloužená délka stanovené lhůty zasáhnout do žalobkyniných procesních práv. Její obecně formulované tvrzení, dle něhož neměla možnost se k výsledkům kontrolního zjištění kvalifikovaně vyjádřit, v daném ohledu nemůže dostačovat. Z obsahu spisu se naopak podává a žalobkyně opakovaně uvádí, že její vyjádření bylo velice obsáhlé a zahrnovalo i řadu důkazních návrhů. Poukazuje-li žalobkyně na to, že sám správce daně byl dle jejího názoru v průběhu řízení po dobu deseti měsíců nečinný, pak krajský soud sice rozumí tomu, že žalobkyně tuto skutečnost vnímá ze subjektivního pohledu úkorně, avšak to nic nemění na tom, že sama měla na zpracování vyjádření k výsledku kontrolního zjištění dostatek času.

128. Obdobné závěry pak platí i ve vztahu k dalším údajně nepřiměřeně krátkým lhůtám, které správce daně žalobkyni v průběhu řízení stanovil. Není-li ze žalobní argumentace patrné, jak konkrétně měly tyto lhůty zasáhnout do žalobkyniných práv (například jaká tvrzení a důkazní návrhy chtěla žalobkyně uplatnit, avšak v důsledku krátkých lhůt to již nestihla) a zároveň že nedošlo k nápravě v pozdějších fázích daňového řízení (tedy že nebylo žalobkyni jejich uplatnění umožněno ani dodatečně například v průběhu řízení odvolacího), pak stanovení relativně krátkých lhůt nemůže mít samo o sobě vliv na zákonnost daňového řízení a z něho vzešlých rozhodnutí.
129. Pokud jde o úřední záznam ze dne 22. 8. 2018, pak ten správce daně žalobkyni doručil dne 21. 9. 2018, tj. pouhé tři dny po začátku běhu lhůty pro vyjádření. Žalobkyně tedy měla na přípravu vyjádření dostatečně dlouhou dobu, byť si lze samozřejmě představit, že by pro ni bylo stanovení delší lhůty komfortnější.
130. Není pak ani patrné, v čem konkrétně spatřuje žalobkyně porušení svých práv tím, že jí správce daně přes žádost vznesenou v průběhu nahlížení do spisu dne 12. 7. 2018 nezaslal výpisy z jejích vlastních bankovních účtů. Správce daně k tomu na straně 98 zprávy o daňové kontrole přílehlavě uvedl, „že se jedná o důkazní prostředek, který má v držení sám daňový subjekt a na jeho základě provádí v účetních knihách účetní zápisy o skutečnostech (pohybech peněžních prostředků), které tyto bankovní výpisy zobrazují.“ K témuž závěru pak pochopitelně dospěl i žalovaný v bodě [132] žalobou napadeného rozhodnutí.
131. K námitce porušení správní praxe při stanovování lhůt krajský soud uvádí, že posuzování správní praxe je otázkou skutkovou, která podléhá dokazování. Pokud žalobkyně své tvrzení v této souvislosti nikterak nedoložila, pak uvedené námitce nelze již z tohoto důvodu přisvědčit. Pouhá „důvodná pochybnost“ žalobkyně v daném ohledu postačovat nemůže. Nadto je ovšem třeba vzít v potaz i skutečnost, že posouzení přiměřenosti lhůty se vždy musí vázat ke konkrétním skutkovým okolnostem věci. Vytvoření určité správní praxe je tak v této souvislosti jen obtížně představitelné (být nikoli nemožné). Pokud správce daně skutečně stanovuje lhůty pro případná vyjádření daňového subjektu paušálně, pak se sice vystavuje riziku, že v konkrétním případě může žalovaný či správní soud shledat stanovenou lhůtu nepřiměřeně krátkou, avšak jak plyne ze shora uvedeného, nemusí to ještě znamenat nezákonnost jeho rozhodnutí.
132. Žalobkynin poukaz na pokyn Ministerstva financí č. D-348, o stanovení lhůt při správě daní, je pak zcela nepřipadný. Předně se nejedná o pramen práva, jímž by byl krajský soud při svém posuzování vázán, avšak ještě podstatnější je skutečnost, že nelze

srovnávat lhůty stanovené tímto pokynem správci daně se lhůtami, které správce daně stanovuje daňovým subjektům. Správce daně je v průběhu daňového řízení oproti daňovým subjektům ve zcela jiném postavení, a to jak z pohledu právního, tak i materiálního. Zvláště v oblasti podvodů na DPH správce daně fakticky nekontroluje pouze jeden daňový subjekt, nýbrž obvykle celý řetězec daňových subjektů. Na rozdíl od nich pak přinejmenším zpočátku nedisponuje dostatečným množstvím informací o posuzovaných transakcích, které musí postupným shromažďováním podkladů rozkrývat. Naproti tomu daňový subjekt v rámci daňové kontroly odpovídá v podstatě pouze „sám za sebe“, neboť je to on, kdo má (nebo by alespoň měl mít) k prokázání svých tvrzení příslušné důkazní prostředky k dispozici.

133. Jakkoli žalobkyně v souvislosti s námitkou stanovení nepřiměřeně krátkých lhůt namítla též nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole, jakož i nedostatečně zjištění skutkový stav věci, tyto své námitky v daném ohledu již nikterak nerozvedla. S ohledem na shora uvedené přitom není zřejmé, jak by samotné stanovení (byť i nepřiměřeně krátké) lhůty mohlo právě tyto vady rozhodnutí správce daně způsobit.

#### VI.B.4 K námitce přílišné délky řízení

134. Nedůvodná je též námitka porušení zásady, dle níž správce daně postupuje bez zbytečných průtahů.
135. Jak ve vztahu k daňové kontrole konstatoval Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2012-47, „*zákon maximální délku jejího provádění nestanoví; odvíjí se tedy případ od případu a závisí na mnoha subjektivních i objektivních okolnostech (součinnost daňového subjektu, rozsah přezkumu, apod.). Správce daně však musí v každém případě postupovat v souladu se zásadou hospodárnosti, tj. účelně a tak, aby provádění daňové kontroly skončil v přiměřené lhůtě a nezatěžoval jí daňový subjekt nad únosnou míru. Maximální délku daňové kontroly lze určit jen nepřímou, a to s ohledem na obecnou prekluzivní lhůtu, po jejímž uplynutí již nelze daň vyměřit nebo doměřit (§ 47 daňového řádu); v této lhůtě musí dojít k pravomocnému doměření daně (viz usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161), logicky tedy musí být v této lhůtě ukončena i daňová kontrola.*“
136. V posuzované věci správce daně zahájil daňovou kontrolu dne 11. 12. 2015 a ukončil ji doručením zprávy o daňové kontrole do datové schránky žalobkyniny zástupkyně dne 21. 11. 2018. Krajský soud neshledal, že by přitom správce daně s ohledem na rozsah a složitost daňové kontroly postupoval v nynějším případě liknavě či neúčelně. Ostatně ani žalobkyně v tomto ohledu nic konkrétního neuvádí, neboť opakovaně poukazuje pouze na skutečnost, že od jejího vyjádření ze dne 10. 8. 2017 zůstal správce daně nečinný.
137. Nadto uvedené tvrzení zcela neodpovídá obsahu spisu, z něhož je naopak patrné, že správce daně i v období tvrzené nečinnosti nadále shromažďoval podklady rozhodnutí, o čemž svědčí ve spisu založená výzva k poskytnutí údajů ze dne 14. 11. 2017, úřední záznam ze dne 30. 11. 2017, výzva k poskytnutí důkazních prostředků ze dne 22. 12. 2017 a úřední záznam ze dne 18. 5. 2018. Následná výzva k prokázání skutečností ze dne 25. 5. 2018 adresovaná žalobkyni pak na tyto úkony navazuje. S ohledem na rozsah této výzvy čítající 58 stran pak lze určité prostoje mezi

jednotlivými úkony v řízení tolerovat. Z ničeho nevyplývá, a žalobkyně ani konkrétněji neuvádí, proč by uvedené kroky správce daně měly být jen formální a neúčelné.

138. Poukaz žalobkyně na metodickou pomůcku Generálního finančního ředitelství k procesním aspektům daňové kontroly je nepřipadný již proto, že obsahuje toliko doporučení maximální délky daňové kontroly v rozsahu dvou let. Na straně 39 této metodické pomůcky ostatně Generální finanční ředitelství výslovně uvádí, že s ohledem na dikci § 148 daňového řádu upravující lhůtu pro stanovení daně není zapotřebí k této otázce vydávat interní pokyn. V podstatě z téhož důvodu je mimoběžný i odkaz na nálezný Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 146/01, který se nadto týkal ochrany proti nečinnosti někdejšího finančního ředitelství a nikoli zákonnosti jeho rozhodnutí.

#### VI.B.5 K námitce nevypořádání neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí a nezákonně provedených výsledků svědků

139. Nedůvodná je též námitka údajně nedostatečného vypořádání neprovedení navrhovaných výsledků svědků.
140. Pokud jde o výsledky svědků P.N. a J.S., pak ty v rámci odvolacího řízení na pokyn žalovaného správce daně provedl, čímž zhojil své předchozí pochybení. Žalobkyně opakovaně namítá, že tyto výsledky nezákonně provedly stejné úřední osoby, které se podílely na řízení v prvním stupni. K tomu odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem čj. 15Af 8/2014-62, dle něhož je takový postup v obecné rovině nepřipustný, avšak neuvádí, jak konkrétně v této souvislosti došlo k porušení jejích práv. Zcela pak žalobkyně ignoruje, že žalovaný se touto otázkou zabýval v bodech [139] až [143] svého rozhodnutí, kde mimo jiné příležitostně citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 172/2017-59. S hodnocením žalovaného se krajský soud zcela ztotožnil a postačí na tuto část jeho rozhodnutí pro stručnost pouze odkázat. Pro opakované provedení výsledků uvedených svědků nebyl žádný důvod.
141. Ve shodě se žalovaným pak krajský soud dospěl k závěru, že v průběhu odvolacího řízení nedošlo k žádné změně právní kvalifikace, jak žalobkyně sugeruje. Ta navíc v žalobě nepochopitelně uvádí, že se ona „změna právní kvalifikace“ měla týkat reklamního plnění, ačkoli žalovaný v rozhodnutí ze dne 4. 10. 2019 v daném ohledu hovoří o neprokázání rozsahu tzv. facility služeb. Tento závěr přitom pro žalobkyni skutečně nemohl být nový, neboť k němu dospěl již správce daně, který v rámci shrnutí skutkových zjištění na straně 53 zprávy o daňové kontrole výslovně uvedl, že „[d]aňový subjekt zcela obecně ve smlouvách o dílo vymezil předmět díla a nedoložil ani po výzvách správce daně četnost a rozsah konkrétních prací.“ Žalovaný pouze korigoval právní názor správce daně v tom, že jeho úvahy stran účasti žalobkyně na daňovém podvodu již byly ve vztahu k facility službám nadbytečné, resp. předčasné. To však nic nemění na tom, že v souvislosti s těmito službami žalobkyně přes výzvu neunesla důkazní břemeno již v řízení před správcem daně, přičemž ke změně nedošlo ani v řízení odvolacím (viz dále část VI.C tohoto rozsudku). Prostor pro unesení tohoto břemene tak měla žalobkyně v podstatě po celou dobu daňového řízení.
142. Uvádí-li pak žalobkyně, že stran údajné změny právní kvalifikace navrhla provést výsledky řady svědků (viz strana 30 a 31 žaloby), pak nelze přehlédnout, že tak učinila v souvislosti s prokázáním uskutečnění reklamního plnění, nikoli tzv. facility služeb.

To plyne nejen z textu samotné žaloby, ale též z obsahu žalobkynina podání ze dne 17. 11. 2019. Žalovaný proto zcela přílehavě v bodě [231] svého rozhodnutí konstatoval, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve vztahu k facility službám, nicméně „[c]o se týká reklamních služeb, jak prvostupňový správce daně, tak odvolací orgán shodně dospěly k závěru, že byly hmotněprávní podmínky nároku na odpočet splněny“. Pokud tedy žalovaný odmítl provést důkazní prostředky směřující k otázce, která byla mezi účastníky řízení nesporná (uskutečnění a rozsah reklamního plnění), pak je žalobní námitka, dle níž daňové orgány žalobkyni neumožnily unést v této souvislosti důkazní břemeno, zcela nesmyslná. Z téhož důvodu pak není důvodná ani námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, neboť důvod neprovedení navrhaných svědeckých výpovědí je zcela zřejmý.

#### VI.B.6 K námitce nedostatečného vypořádání dalších důkazů

143. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce nevypořádání dalších důkazních prostředků.
144. Žalobní argumentace v této souvislosti opětovně vychází ze žalobkynina přesvědčení, že správce daně postupoval v závěrečné fázi daňové kontroly nesprávně. Jak však již krajský soud shora vyložil, s touto námitkou se neztotožnil. Nelze pak shledat nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně (potažmo žalovaného) pouze na základě žalobkynina subjektivního přesvědčení, že měl na posouzení věci málo času. Klíčový je v daném ohledu pouze samotný obsah správního rozhodnutí.
145. Přestože žalobkyně v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění označila řadu důkazů, v souvislosti s jejich údajně nedostatečným vypořádáním uvedla podrobnější argumentaci pouze ve vztahu ke znaleckým posudkům znaleckého ústavu PROSCON. Krajský soud proto ve vztahu ke zbylým důkazům obsaženým ve vyjádření žalobkyně ke kontrolnímu zjištění pouze pro úplnost v obecné rovině poznamenává, že se jimi správce daně zabýval v rámci vypořádání žalobkynina vyjádření velmi podrobně a jeho závěry jsou zcela přezkoumatelné.
146. Správce daně ve vztahu ke znaleckému posudku znaleckého ústavu PROSCON ze dne 17. 9. 2018 opakovaně poukázal na skutečnost, „že téměř měsíc před vyhotovením posudku znal daňový subjekt jeho výsledek, jak vyplývá z částečné odpovědi na tuto výzvu. Tato okolnost vyvolala u správce daně pochybnosti o věrohodnosti tohoto důkazního prostředku. Do data odeslání výsledku kontrolního zjištění nebyl znalecký posudek správcem daně doručen.“ Správce daně tak znalecký posudek ze dne 17. 9. 2018 vyhodnotil jako nevěrohodný, avšak tímto své hodnocení neuzavírá, jak by mohlo ze žalobkyniny argumentace plynout. Žalobkyně totiž zcela přehlízí podrobné a požadavkům přezkoumatelnosti zcela odpovídající hodnocení tohoto znaleckého posudku obsažené na stranách 105 až 114 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně mimo jiné pečlivě srovnává, jaké podklady žalobkyně doložila v průběhu daňového řízení a jaké předložila znaleckému ústavu. Žalovaný pak ve shodě se správcem daně v bodech [110], [148] a [190] svého rozhodnutí uvedl, že není zřejmé, z jakých podkladů znalec vycházel, přičemž znalec pravdivost a správnost žalobkynin předložených podkladů ani nekontroloval.
147. K posudku znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018 pak správce daně na straně 123 uvedl, že „nerozporuje vyjádření daňového subjektu ani závěr znaleckého posudku, že v oblasti reklamy nelze stanovit cenu obvyklou a o stanovení ceny obvyklé se v předmětném daňovém řízení ani nejednalo. Správce daně ve výsledku kontrolního zjištění cenou obvyklou

*nikdy neargumentoval, nestanovoval ji ani neurčoval, je tudíž nadbytečné dokládat znaleckým posudkem, že v případě reklamních plnění poskytovaných obchodní společností PAVI s.r.o. cenu obvyklou stanovit nelze.*“ Žalovaný pak tomuto závěru přisvědčil v bodech [73], [179] a [180] svého rozhodnutí. Dle žalovaného pak posudek navíc ani neprokazuje tvrzení žalobkyně, dle něhož oblast reklamy je specifickou oblastí trhu, kde nelze stanovit obvyklé ceny za reklamu. Krajský soud přitom na uvedené úvaze neshledal nic nepřezkoumatelného, neboť je z ní zcela zřejmé, že daňové orgány znalecký posudek jako takový nepovažovaly za relevantní pro posouzení věci.

148. Tyto závěry daňových orgánů tedy nejsou nepřezkoumatelné a krajský soud je nepovažuje ani za „zcela neadekvátní, neinformované, nekonkrétní a čistě účelové“, jak namítla žalobkyně. Znalecký posudek je jen jedním z možných důkazních prostředků a nepředstavuje jakousi „zjevenou pravdu“, kterou správní orgán či soud nemohou zpochybnit. V rámci volného hodnocení důkazů je naopak nezbytné ke znaleckým posudkům přistupovat kriticky a hodnotit zejména jejich přesvědčivost či relevanci pro posuzovanou věc. Krajský soud nezpochybnuje právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádření v žalobkyní citovaném rozsudku čj. 7 Afs 86/2013-21, dle něhož „[k] hodnocení znaleckých posudků je proto třeba vždy přistupovat uvážlivě a v případě pochybností je třeba tyto vždy vyvrátit či potvrdit výpovědí znalce (§ 95 odst. 4 daňového řádu)“. Je však třeba vzít v potaz i povahu těchto pochybností v nynějším případě. Správce daně ani žalovaný totiž nezpochybnují samotné závěry znaleckého ústavu. V případě posudku ze dne 17. 9. 2018 správce daně velmi podrobně zpochybnuje podklady, které žalobkyně znaleckému ústavu poskytla (ačkoli je nepředložila správci daně) a zároveň vycházel z toho, že znalecký ústav jejich správnost a pravdivost neověřoval. Ve vztahu k posudku ze dne 31. 10. 2018 pak daňové orgány dospěly k závěru, že odpovídá na otázku, která není pro posouzení věci relevantní. V obou případech by tak byl výslech znalce či zadání zpracování revizního posudku zcela zbytečný. Pochybnosti daňových orgánů stran žalobkyní předložených posudků totiž nejsou takového charakteru, aby vyžadovaly další znalecké hodnocení.
149. Odmítají-li daňové orgány relevanci otázky cen obvyklých, a to jak ve vztahu k reklamnímu plnění, tak také facility službám, pak je zcela pochopitelné, že týmž způsobem žalovaný zdůvodnil i nezadání vypracování vlastních znaleckých posudků, které by tuto otázku měly zodpovědět (viz body [212] a [213] žalobou napadeného rozhodnutí). V žádném případě to však s ohledem na shora uvedené neznamená, že by byl závěrem žalobkyní přeložených znaleckých posudků vázán.
150. Samotným věcným hodnocením uvedených znaleckých posudků se krajský soud zabývá dále v částech VI.C a VI.D tohoto rozsudku.

#### VI.B.7 Ke zbylým námitkám procesní povahy

151. Lichá je též námitka, dle níž správce daně neuvedl, z jakých důkazních prostředků vycházel.
152. Žalobkyně v této souvislosti poukazuje na odstavce nadepsané jako „Závěr hodnocení“ na stranách 26 a 71 zprávy o daňové kontrole, které však zcela vytrhává z kontextu. Jedná se o pouhá závěrečná shrnutí, nikoli o celé hodnocení důkazních prostředků. Správce daně v rámci rozsáhlé zprávy o daňové kontrole přehledně popisuje předložené důkazní prostředky tak, jak je žalobkyně postupně předkládala, resp. navrhovala a

připojuje k nim na příslušných místech též svoje hodnocení. Žalobkyně ponechala uvedenou námitku v podstatě pouze ve zcela obecné rovině, protože i krajský soud k ní pouze obecně uvádí, že vytýkané pochybení správce daně v podobě nepřezkoumatelnosti v daném ohledu neshledal.

153. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, dle níž nedošlo k prodloužení tříleté prekluzivní lhůty dle § 148 daňového řádu. Žalobkyně totiž tuto svou námitku odvíjí od údajných pochybení správce daně, kterých se však dle názoru krajského soudu – jak plyne ze shora uvedeného – nedopustil (námitce uplynutí lhůty pro stanovení daně ostatně nepřisvědčil ani Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 10 Afs 118/2021-74; v podrobnostech postačí na odůvodnění jeho rozhodnutí odkázat). Z ničeho tak neplyne, že by snad správce daně daňovou kontrolu ukončil pouze formálně, jak se žalobkyně domnívá. Z týchž důvodů pak krajský soud neposoudil jako důvodnou ani námitku celkové intenzity pochybení správce daně způsobující nezákonnost jeho rozhodnutí. Pokud se správce daně nedopustil ani dílčích procesních pochybení, které mu žalobkyně vytýká, nemohlo pak samozřejmě dojít k jejich spolupůsobení.

#### *VI.C K námitkám týkajícím se tzv. facility služeb od společnosti PAVI*

154. Krajský soud se dále zabýval námitkami souvisejícími s přijetím tzv. facility služeb od společnosti PAVI. Jak přitom plyne ze žalobou napadeného rozhodnutí, žalovaný v návaznosti na závěry správce daně žalobkyni v této souvislosti vytýká toliko neprokázání rozsahu a četnosti uvedených služeb. Taktéž krajský soud proto hodnotil důvodnost žalobkyniných námitek pouze v tomto rozsahu, neboť otázka zapojení do podvodu na DPH postrádá v daném ohledu relevanci.
155. Žalovaný zcela správně s odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že zkoumání účasti daňového subjektu na podvodu na DPH následuje až poté, co daňový subjekt prokáže splnění veškerých hmotněprávních podmínek dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). K tomu lze poukázat například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 252/2016-35, dle něhož *„aby bylo možno uvažovat o odepření nároku na odpočet DPH, musí tento nárok nejprve vzniknout, musí se tedy uskutečnit zdanitelné plnění, které si může plátce od jím odváděné DPH odečíst. Otázkou zneužívajícího či podvodného jednání (v terminologii žalovaného ‚daňovými podvody‘) je pak na místě zabývat se až tehdy, pokud je spolehlivě prokázáno, že ke zdanitelnému plnění, ze kterého si plátce nárokuje odpočet DPH, skutečně došlo. Pokud totiž není jisté, zda plátce vůbec nějaké zdanitelné plnění přijal, nelze posuzovat, zda toto (možná neexistující) plnění představuje zneužití práva či podvod.“*
156. Žalobkyně v rámci žaloby vyjádřila přesvědčení, že četnost a rozsah konkrétních prací vykonaných společností PAVI dostatečně doložila znaleckým posudkem znaleckého ústavu PROSCON ze dne 17. 9. 2018 a výpovědí svědka P.N.. S tímto závěrem se krajský soud neztotožnil.
157. Žalovaný své závěry v této otázce zevrubně a přehledným způsobem vyložil v bodech [105] až [125] svého rozhodnutí, přičemž krajský soud jim v podstatě nemá co vytknout a pro stručnost na ně v podrobnostech odkazuje. Samotné smlouvy o dílo faktický rozsah provedených prací nikterak nevymezují a nedokládají. Prakticky mizivou výpovědní hodnotu pak mají též fotografie a další žalobkyní předložené podklady

(závěrečné zprávy a zápisy o předání pracoviště), které jsou značně nekonkrétní. Žalobkyně ostatně hodnocení těchto důkazních prostředků v podstatě nijak nezpochybňuje. Jedinou podrobnější argumentaci totiž uplatnila pouze vůči hodnocení znaleckého posudku znaleckého ústavu PROSCON ze dne 17. 9. 2018 a výpovědi svědka P.N. a částečně i svědka J.S..

158. Svědek P.N., zaměstnanec společnosti GREEN WAY FACILITY, při výpovědi ze dne 23. 7. 2019 potvrdil, že se v období od 1. 3. 2012 do 30. 9. 2015 účastnil provádění prací spočívajících ve správě a údržbě areálů pro žalobkyni. Dále mimo jiné uvedl, že vyhotovil závěrečné zprávy o realizaci díla a zápisy o předání a převzetí díla, resp. pracoviště, a tyto zápisy podepsal. Dále uvedl, že rozsah a četnost prací se řídily smlouvou o dílo, při samotném průběhu prací svědek žádné dokumenty nevyhotovoval a vše, co si ve vztahu k provedení prací pamatuje, je uvedeno v závěrečných zprávách. Svědek pak neuvedl nic bližšího ani k osobám brigádníků, nad nimiž měl po dobu výkonu prací dohlížet a které sám pro výkon prací zajišťoval. Výpověď svědka P.N. tak k otázce rozsahu a četnosti provedených prací nic nepřinesla, neboť svědek se v podstatě pouze odvolává na jím vyhotovené dokumenty, které jsou však v daném ohledu zcela nedostatečné.
159. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že odpovědi svědka, dle nichž se jednak řídil smlouvou o dílo a jednak mu konkrétní pokyny dával pan Š., skutečně nejsou v rozporu. To však na shora uvedeném posouzení věci nic nemění. Je pak také lhostejno, že skutečnost, že svědek nevyhotovoval žádnou evidenci provedených prací, není důkazem jejich neuskutečnění. Důkazní břemeno stran uskutečnění přijatého plnění v deklarovaném rozsahu tíží žalobkyni, přičemž k unesení tohoto břemene rozhodně nepostačí pouhá skutečnost, že výpověď svědka uskutečnění prací nevyklučuje. Z výpovědi svědka pak sice neplyne nezbytně závěr, že kontroly prací v jednotlivých areálech neprobíhaly, avšak zároveň svědecká výpověď neprokazuje ani opak.
160. Je samozřejmé, že po svědkovi nelze požadovat, aby si pamatoval do detailu každý okamžik událostí starých několik let, jak žalobkyně namítá. Určitá zkreslení a neúplnost totiž plynou z podstaty věci svědecké výpovědi coby důkazního prostředku. Pokud žalobkyně takovýto důkazní návrh v řízení vznesla, pak samozřejmě nese i riziko toho, že k prokázání jejího tvrzení nebude dostačovat. Je jen na daňovém subjektu, jaké důkazní prostředky si k případnému prokázání oprávněnosti daňového odpočtu ponechá.
161. Z protokolu o výslechu svědka ze dne 23. 7. 2019 není nikterak patrné, že by se oprávněné úřední osoby provádějící výslech pokoušely svědka negativně ovlivnit, resp. jej dotlačit k tomu, aby uznal, že na skladovací hale v Komárově nejsou žádné žlaby. Není samo o sobě nic nestandardního na tom, že svědkovi předložily fotografii z místa údajně prováděných prací a položily mu otázku, zda bylo čištění žlabů prováděno i v případě přístavby, jak je uvedeno v protokolu. Pokud měla žalobkynina zástupkyně dojem, že tento postup z nějakého důvodu nebyl správný, mohla takovou námitku uplatnit přímo v průběhu výslechu, což však neučinila.
162. Ve vztahu k rozsahu a četnosti provedených prací pak nic konkrétního nepřinesla ani výpověď svědka J.S. ze dne 31. 7. 2019, přičemž sama žalobkyně uvádí, že tento výslech navrhovala za účelem osvětlení okolností týkajících se ceny prací a navázání smluvního vztahu se společností PAVI. Nicméně není pochybením

žalovaného, pokud výpověď uvedeného svědka hodnotil též v souvislosti s facility službami, neboť svědek odpovídal i na otázky, které se k nim vztahovaly.

163. Důkazem skutečného rozsahu a četnosti provedených prací pak není ani posudek znaleckého ústavu PROSCON ze dne 17. 9. 2018, a to z následujících důvodů. Předně nelze přehlédnout, že předmětem znaleckého zkoumání bylo posouzení cen facility služeb vůči cenám na trhu obvyklým, přičemž znalecký ústav pro účely tohoto posudku vycházel zcela z podkladů poskytnutých žalobkyní. Dle bodu 1.2.1 posudku přitom „[n]bylo provedeno žádné šetření pravosti a správnosti podkladů předaných zadavatelem.“ Jinými slovy znalecký ústav samotnou otázku rozsahu a četnosti provedených prací nikterak nezkoumal a zcela se spolehl na údaje, které mu žalobkyně poskytla. Tato otázka ostatně ani s ohledem na charakter posuzovaných prací (tj. správa a údržba žalobkyniných areálů) není natolik odborná, aby vůbec zpracování znaleckého posudku vyžadovala. Pokud žalobkyně skutečně měla dostatečné doklady prokazující rozsah a četnost provedených prací, pak jí nic nebránilo předložit je k posouzení správci daně. Ani krajskému soudu přitom není zřejmé, jaké podklady vlastně žalobkyně znaleckému ústavu předložila, neboť nad rámec listin obsažených ve správním spisu znalecký ústav v přehledu žalobkyní poskytnutých dokumentů uvedl pouze neurčitou položku „*Přehled dodaných facility služeb*“. Má-li se snad jednat o přílohu č. 2 znaleckého posudku, pak není zřejmé, jak tento přehled údajně provedených prací vůbec vznikl (kdo a kdy jej vytvořil, z jakých podkladů čerpal apod.).
164. Krajský soud proto v souladu se správcem daně i žalovaným uzavírá, že žalobkyně rozsah a četnost deklarovaných facility služeb neprokázala. Za této situace není již zapotřebí zabývat se podrobněji žalobkyninou argumentací týkající se cen těchto služeb, potažmo případných nestandardností uzavřených smluv o dílo. Tyto otázky jsou totiž významné primárně při posuzování účasti žalobkyně na daňovém podvodu v souvislosti s facility službami, což je však s ohledem na nesplnění hmotněprávních podmínek dle § 72 a 73 zákona o DPH již nadbytečné. Stejně tak není třeba se dále zabývat námitkami týkajícími se samotné existence daňového podvodu v souvislosti s facility službami a žalobkynina vědomého zapojení do něj.

#### *VI.D K námitkám týkajícím se reklamního plnění od společnosti PAVI*

165. Krajský soud se dále zabýval námitkami týkajícími se reklamního plnění od společnosti PAVI. Daňové orgány v této souvislosti nezpochybňují naplnění hmotněprávních podmínek dle § 72 a 73 zákona o DPH, avšak neuznaly nárok žalobkyně na daňový odpočet z důvodu jejího zapojení do daňového podvodu. Těmto námitkám krajský soud nepřisvědčil.

#### VI.D.1 Obecná judikatorní východiska

166. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, *Optigen a další*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16, dovedl, že nárok na odpočet DPH 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 zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Srov. též rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309.

167. V rozsudku ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében a Dávid*, ve spojených věcech C 80/11 a C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, pak Soudní dvůr uvedl, že „[v]zhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby 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.“
168. Konečně pak v rozsudku ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105, Soudní dvůr konstatoval, že „[z]ejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky *Molenheide a další*, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. září 2007, *Teleos a další*, C-409/04, Sb.[bod 19]. Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky *Molenheide a další*, bod 47, jakož i *Federation of Technological Industries a další*, bod 30)[bod 20].“ V citovaném rozsudku mimo jiné Soudní dvůr poukázal na to, že „v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek *Teleos a další*, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek *Teleos a další*, uvedený výše, bod 58).“
169. Uvedené závěry následně převzal ve své judikatuře i Nejvyšší správní soud. Například v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59, Nejvyšší správní soud shrnul, „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. 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“.
170. Poukázat pak lze dále na shora citovaný rozsudek čj. 5 Afs 60/2017-60, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, že „za podvod na DPH označuje judikatura SDEU situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění. Pravidlo, plynoucí z judikatury SDEU, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Evropské unie bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. Dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu nelze však požadavek evropské judikatury stran prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezně rozšiřovat. Nelze extenzivně dovozovat, že se má jednat o

*nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její ‚obezřetnost‘ sahat. Je v právě projednávaném případě zcela mimo možnosti stěžovatele, který v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, který jediný je odpovědný za řádné a včasné předání díla, v rámci ‚obezřetnosti‘ předvídat a prověřovat všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. To je nemyslitelné. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybnosti o ‚solidnosti‘ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu. Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však stricto sensu za ‚jednoho‘ a ‚dalšího‘ automaticky považovat ‚kteréhokoli‘ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty. Opačným způsobem by byla zcela nepřijatelně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“*

171. Jinými slovy lze shrnout, že je primárně na správci daně, aby dostatečně prokázal jednak samotnou existenci daňového podvodu a jednak existenci objektivních skutečností, na jejichž základě lze uzavřít, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu věděl nebo měl vědět. Jednotlivé objektivní okolnosti tvořící dílčí indicie je přitom nutno hodnotit nikoli izolovaně, nýbrž komplexně jako celek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014-47). K závěru o tom, že plátce daně věděl či měl vědět o své účasti na daňovém podvodu, pak postačují i takové indicie, které, ač samy o sobě nezákonnost nedokládají, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený řetězec nepřímých důkazů (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, čj. 1 Afs 58/2013-34). Až následně, prokáže-li správce daně existenci těchto skutečností, je věcí plátce daně, aby prokázal, že přijal veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby svojí účasti na daňovém podvodu zabránil.

#### VI.D.2 K námitce neprokázání existence podvodu na DPH

172. Námitka týkající se údajného neprokázání existence podvodu na DPH není důvodná.
173. V této souvislosti krajský soud předně poznamenává, že žalobkynina argumentace zpochybňující existenci daňového podvodu se týká zejména facility služeb poskytovaných subdodavatelem GREEN WAY FACILITY, nikoli podvodného řetězce realizujícího reklamní plnění (viz strany 51 až 55 žaloby). Existenci podvodu na DPH v případě facility služeb však s ohledem na shora uvedené není zapotřebí dále zkoumat. Již z tohoto důvodu nemůže být důvodná ani námitka, dle které je zpráva o daňové kontrole v této souvislosti nepřezkoumatelná.

174. Na rozdíl od facility služeb, daňové orgány uskutečnění reklamního plnění v deklarované podobě nezpochybňují; dospěly však k závěru, že toto plnění bylo zapojeno do podvodného řetězce. Správce daně se okolnostmi svědčícími o existenci podvodu na DPH ve spojení s reklamními službami poskytnutými společností PAVI, resp. subdodavatelem S&T SPONZORING, obsáhle zabýval na stranách 71 až 86 zprávy o daňové kontrole. Žalovaný pak tuto otázku hodnotil na stranách 21 až 24 svého rozhodnutí. Ani na těchto úvahách daňových orgánů krajský soud neshledal cokoli nepřezkoumatelného.
175. Krajský soud k tomu podotýká, skutkově prakticky totožnou věcí se již zabýval v rozsudku ze dne 6. 9. 2019, čj. 50 Af 5/2018-86; jednalo se o řetězec týchž společností (vyjma konečného odběratele reklamních služeb) a plnění stejného druhu. Již v tehdejší věci se krajský soud ztotožnil s posouzením otázky existence daňového podvodu a daňovým orgánům zcela přisvědčil. S ohledem na takřka totožný skutkový základ věci v nynějším případě nemá krajský soud důvod se od tehdejšího posouzení jakkoli odchýlovat a pro stručnost především odkazuje na shora uvedené části správních rozhodnutí.
176. V této souvislosti lze poukázat zejména na fiktivní sídlo společnosti S&T SPONZORING, podezřelé převody podílů v této společnosti na fyzické osoby v zahraničí, nekontaktnost této společnosti či hotovostní výběry milionových částek z účtů společnosti. Významné je též extrémní navyšování ceny plnění při transakcích mezi uvedenou společností a společností PAVI. Zatímco společnost S&T SPONZORING přijímala plnění od svých dodavatelů v řádech tisíců až desetitisíců, sama již společnosti PAVI fakturovala plnění v milionových částkách. Přesto však zároveň vykazovala minimální daňové povinnosti, jelikož deklarovala přijatá zdanitelná plnění takřka ve stejné výši jako plnění poskytnutá, a to ve stamilionových částkách. V nynějším případě pak správce daně u této společnosti identifikoval chybějící daň, kterou se mu podařilo vymoci až exekučně. Společnost S&T SPONZORING v rámci posuzovaného řetězce působila v pozici tzv. chybějícího obchodníka (missing trader). Žalobkyně v podstatě žádné z těchto zjištění správce daně relevantním způsobem nezpochybnila; ani krajský soud tudíž nemá důvod z nich nevyházet.
177. Námitka, dle níž správce daně nemůže používat určitá skutková zjištění týkající se subdodavatelů společnosti PAVI pro „dokreslení obrazu“, je zcela lichá, neboť je naopak povinností správce daně při posuzování tzv. karuselového podvodu rozkrýt a popsat podvodný řetězec a v něm uskutečněné transakce. Z povahy věci se tak nemůže soustředit pouze na plnění uskutečněná přímo mezi žalobkyní a jejím bezprostředním dodavatelem. Z formulace této námitky je nadto patrné, že žalobkyně v daném ohledu spíše směřuje ke zpochybnění existence objektivních okolností svědčících o jejím vědomém zapojení do podvodu a nikoli existence podvodu samotného.

#### VI.D.3 K námitkám nenaplnění tzv. vědomostního testu a přijetí dostatečných opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu

178. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce nenaplnění tzv. vědomostního testu, tj. zda zjištěné objektivní okolnosti případu odůvodňují závěr, že žalobkyně věděla či měla vědět, že se uvedeného daňového podvodu účastnila.

179. Správce daně a žalovaný se otázkou existence objektivních okolností prokazujících, že žalobkyně o účasti na daňovém podvodu věděla nebo vědět mohla, obsáhle zabývali na stranách 86 až 95 zprávy o daňové kontrole a na stranách 24 až 34 žalobou napadeného rozhodnutí, z nichž je patrné, že za klíčové považovali následující okolnosti:

- a) **Výběr dodavatelů.** Žalobkyně přes svou dlouholetou podnikatelskou historii, podepsala smlouvy o reklamě se společností PAVI, kterou jí sice doporučil její obchodní partner ASTON – služby v ekologii, jež však zastupoval taktéž Jiří Smrž (nejednalo se tak o doporučení nezávislé třetí osoby). Žalobkyně si nemohla ověřit, zda jí společnost PAVI poskytne reklamu v požadovaném rozsahu, kvalitě, termínu apod. Dle žalovaného by pro ekonomický přínos reklamy nejvhodnější volbou z hlediska oslovení potenciálního odběratele byl fotbalový klub SK Dynamo České Budějovice, který hrál v sezoně 2012/2013 první ligu, tedy vyšší soutěž než FC MAS Táborsko. I cena reklamy by pro žalobkyni byla příznivější. Pokud žalobkyně v pozdějších vyjádřeních deklarovala, že chtěla být prezentován právě a pouze prostřednictvím fotbalového klubu FC MAS Táborsko, a to za nepřiměřenou cenu, potom uzavření smlouvy o reklamě s obchodní společností PAVI nemělo prvotně ekonomické opodstatnění. Uvádí-li žalobkyně, že chtěla podporovat sportovní činnost, pak by se nejednalo o přijaté zdanitelné plnění pro účely odpočtu DPH. Žalobkyně tudíž nebyla dostatečně obezřetná při výběru dodavatele reklamních služeb, neboť uzavřela smlouvu s novým obchodním partnerem, který neměl žádné zkušenosti s poskytováním reklamy, a to na nemalou částku.
- b) **Průběh obchodních transakcí.** Ohledně realizace reklamy žalobkyně dle svědka J.S. jednala přímo s K.Ch. jako zástupcem společnosti S&T SPONZORING, ačkoli jí muselo být známo, že je zároveň člen vedení fotbalového klubu FC MAS Táborsko, přičemž smlouvu o reklamě uzavřela se společností PAVI. Žalobkyně tedy věděla, že reklamní služby neposkytuje společnost, se kterou podepsala smlouvu o reklamě. Přestože žalobkyně uvádí, že chtěla být prezentována v regionu své provozovny, resp. konkrétně prostřednictvím fotbalového klubu FC MAS Táborsko, nejednala jako řádný hospodář, neboť v opačném případě by musela zjistit, že cena reklamy v daném místě a čase několikanásobně převyšovala jiné cenové nabídky sportovních klubů či agentur. Nestandardní je též ukončení spolupráce žalobkyně z důvodu doručení výzvy správce daně.
- c) **Smlouvy o reklamě.** Smlouvy o reklamě uzavřené mezi žalobkyní a společností PAVI jsou dvoustránkové dokumenty neobsahující jména osob, které měly obě smluvní strany zastupovat a dokument podepsat, a neobsahují také zásadní údaj o tom, kdo má komu co plnit, platební údaje, konkretizaci plnění, údaje o dokumentech svědčících o uskutečnění sjednaného plnění a sankce za neplnění závazků vyplývajících z této smlouvy. Nejedná se tak o standardní smlouvy o reklamě, přestože hodnota plnění měla pro rok 2012 a 2013 přesáhnout 3,2 mil. Kč a pro roky 2014 a 2015 1,6 mil. Kč. Rozsah plnění ve smlouvách reklamě, které žalobkyně uzavřela se společností PAVI, je uveden nekonkrétně, pouze výčtem položek jako „reklama společnosti na finálovém utkání dorostu“ nebo „reklama společnosti na turnajích mládežnických kategorií“. Žalovaný proto dospěl k závěru, že žalobkyně neměla dostatečně smluvně ošetřenou dokumentaci se společností PAVI, v čemž

spatřuje jednu z objektivních okolností prokazujících, že věděla či alespoň vědět mohla o zatížení předmětných transakcí daňovým podvodem.

- d) **Cena reklamy.** Žalobkyně přijala cenu reklamních plnění pro rok 2012 a 2013 přesahující 3,2 mil. Kč a pro roky 2014 a 2015 1,6 mil. Kč, aniž by ověřovala, jakým způsobem se výše ceny za reklamní služby odvíjí od jejich reálného provedení a zda je možnost obstarání stejných reklamních služeb u jiných poskytovatelů a za jakou cenu. Způsob stanovení ceny žalobkyně ani společnost PAVI nedoložily. Žalovaný poukázal na významné navýšení ceny reklamního plnění poskytovaného společností S&T SPONZORING oproti ceně, kterou žalobkyni účtovala společnost PAVI. Položkou, která umožňovala výrazné navýšení ceny reklamních plnění u společnosti PAVI, aniž společnosti vznikla odpovídající daňová povinnost, byla přijatá plnění za správu a údržbu sportovních areálů sjednaná s obchodní společností GREEN WAY FACILITY. Žalobkyně se nezajímala o cenu, za kterou reklamní plnění získávaly od společnosti PAVI jiné subjekty, přestože se s nimi na fotbalových utkáních setkávala.

Jednotlivá plnění pak jsou ve smlouvách o reklamě a v jednotlivých fakturách specifikována pouze obecně. Z tohoto obecného vymezení pak vychází i znalecký posudek znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018, který se nadto týká otázky stanovení cen obvyklých, které však pro posouzení věci nejsou rozhodné. K prokázání přiměřenosti ceny pak nepostačuje ani žalobkyní předložená smlouva o zajištění reklamních a propagačních služeb uzavřená dne 15. 3. 2018 mezi Statutárním městem České Budějovice a SK Dynamo České Budějovice.

Přemrštěnost cen, za niž žalobkyně reklamu od společnosti PAVI pořizovala, dále správce daně a žalovaný detailně dokládají srovnáním s cenami poskytovanými jinými fotbalovými kluby (zejména SK Dynamo České Budějovice, ale dále též FC Vysočina Jihlava, SC Znojmo, FC Baník Ostrava, AC Sparta Praha, FK Teplice, Bohemians Praha 1905, FK VIKTORIA ŽIŽKOV, 1. FK PŘÍBRAM a FC Viktoria Plzeň), jakož i tím, že jiní odběratelé reklamy od společnosti PAVI (KOVOSVIT MAS, TERCIE TÁBOR a DŘEVOTVAR – REMESLA a STAVBY) platili za toto plnění částky v řádu desítek či stovek tisíc korun.

Žalobkyně si ceny nabízené jinými fotbalovými kluby mohla snadno zjistit. Sjednáním přemrštěné ceny se žalobkyně zachovala v porovnání s jinými podnikatelskými subjekty nestandardně a v rozporu s chováním řádného hospodáře.

- e) **Adekvátnost přínosu reklamy.** Žalovaný vyhodnotil čestné prohlášení Ing. Jaroslava Jankovského, který se na jednom z fotbalových utkání na Tábořsku setkal s jednatelem žalobkyně a navázal s ním obchodní spolupráci, jako nedostatečný doklad ekonomického přínosu reklamy, neboť z tohoto prohlášení není souvislost s reklamou jakkoli zřejmá. Nadto možnost setkávat se s ostatními příjemci reklamy prostřednictvím určitého klubu a navazovat s nimi obchodní kontakty nevyklučuje, že reklama, na jejímž základě byla tato setkání umožněna, může být zasažena podvodem na DPH. Stejný přínos by měla, jak reklama sjednaná za nepřiměřené ceny s okruhem subjektů zapojených do podvodu na DPH, tak reklama sjednaná za reálné ceny s ostatními příjemci reklamy, do tohoto podvodu nezapojenými. Žalovaný poukázal mimo jiné na skutečnost, že žalobkyně vynaložila v hospodářském roce 2012/2013 na reklamu devět procent svého obrátu, ačkoli u

jiných odběratelů reklamy od společnosti PAVI byla tato hodnota výrazně nižší. Skutkový stav svědčí o tom, že ceny byly diferenciovány nikoliv podle rozsahu a obsahu reklamy, ale že mezi společnostmi PAVI a vybraným okruhem příjemců reklamy byly sjednány ceny v neadekvátní výši, která není ekonomicky racionální. Žalobkyně přitom adekvátní přínos reklamy nedoložila.

180. Krajský soud se s tímto posouzením ve světle závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu ztotožnil.

181. K bodům a) a b) Nejvyšší správní soud konkrétně uvedl, že „[p]odle NSS nelze výběr dodavatelů posuzovat samostatně. Je nutné se zaměřit na to, zda i volba žalobkyně „podpořit“ konkrétní fotbalový klub přijetím reklamy za nadhodnocené ceny je, či není podezřelá. Stěžovatel k výběru dodavatelů uvedl, že společnost PAVI doporučila žalobkyni společnost ASTON. Nešlo však o doporučení nezávislé třetí osoby, neboť tyto dvě společnosti mají stejného jednatele. V regionu se nachází fotbalové kluby, které mohly žalobkyni poskytnout vhodnější reklamu (SK Dynamo České Budějovice). Pokud žalobkyně upřednostňovala fotbalový klub FC MAS Tábořsko i za nepřiměřenou cenu (chtěla jej podpořit), nemělo to ekonomické opodstatnění (daňové orgány přitom správně rozlišily úplatu za reklamní služby a sponzoring). Žalobkyně jednala o podobě reklamy přímo s dodavatelem PAVI a věděla tak, že tento dodavatel reklamu neposkytuje. Žalobkyně neprovedla dostatečný průzkum trhu ani srovnání cen. NSS upozorňuje, že i tato okolnost má jistý nádech účelovosti, a to právě ve spojení s dalšími okolnostmi zjištěnými daňovými orgány. Není zřejmé, proč žalobkyně jako formu podpory fotbalového klubu využila přehnané zvýšení ceny reklamního plnění, a nikoli např. darovací smlouvu, která by pro ni znamenala také daňové zvýhodnění.“

182. K bodu c) Nejvyšší správní soud konkrétně konstatoval, že „[s]mlouvy neobsahovaly jména osob, které měly zastupovat obě smluvní strany a podepsat dokument, ani údaj o tom, kdo má komu co plnit, platební údaje, konkretizaci plnění, sankce za neplnění závazků vyplývajících z této smlouvy. Stěžovatel podle NSS správně zohlednil, že smlouvy o reklamě jsou velmi stručné a chybí v nich podstatná ujednání o plnění. Podle daňových orgánů nejde o standardní smlouvy o reklamě ani o standardní obecná smluvní ujednání. Smlouvy neodpovídají běžné obchodní praxi. Hodnota smluvních plnění přitom měla pro rok 2012 a 2013 přesáhnout 3,2 milionu Kč a pro roky 2014 a 2015 částku 1,6 milionu Kč. Ačkoli stručnost smluv sama o sobě nenasvědčuje vědomé účasti na daňovém podvodu (tím spíše za situace, kdy se reklamní plnění uskutečnilo), může se přesto jednat o objektivní okolnost nasvědčující účasti na daňovém podvodu, a to zejména ve světle dalších takových zjištěných okolností.“

183. K bodu d) Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl, že „považuje za dostatečné, že daňové orgány na základě více smluv o reklamě na mnoha různých fotbalových stadionech, uzavřených různými ekonomickými subjekty a částečně také prostřednictvím společnosti PAVI, porovnaly celé soubory poskytnutých reklamních plnění. Jde o dostatečný vzorek vypovídající o cenách reklamy v obdobném období. Daňové orgány tak prokázaly, 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. Nebylo nutné, aby daňové orgány určovaly cenu obvyklou na základě skutečného reklamního plnění. Je možné, že v konkrétním případě různí reklamní partneři zaplatí za totožné plnění od jednoho fotbalového klubu rozdílnou cenu. Nadhodnocení reklamních plnění v případě žalobkyně však bylo tak výrazné, že si je

*ve spojení s dalšími nestandardními okolnostmi nelze vyložit jinak, než že žalobkyně byla zapojena do daňového podvodu. Nepřiměřeně vysoká cena byla sice důležitou, ale zdaleka ne jedinou okolností, z níž daňové orgány dovodily existenci daňového podvodu.“ Nejvyšší správní soud pak výslovně konstatoval, že žalovaný „správně zhodnotil nadhodnocenou cenu za reklamní plnění jako objektivní okolnost svědčící v kontextu s dalšími okolnostmi o zapojení daňového subjektu do daňového podvodu.“*

184. K bodu e) Nejvyšší správní soud uvedl, že *„není pravda, že závěr daňových orgánů o přínosu reklamy vychází pouze z ceny, kterou společnosti PAVI platili za reklamu jiní odběratelé. Není ovšem zřejmé, jaký skutečný přínos pro ně reklama měla. Stěžovatel totiž uvedl, že čestné prohlášení nového zákazníka žalobkyně neodkazuje na zhlédnutou reklamu. Podle tohoto zákazníka vznikla spolupráce v důsledku setkání na fotbalovém zápase. Možnost setkání ve VIP prostorách ale měli všichni reklamní partneři bez ohledu na hodnotu reklamních plnění od společnosti PAVI. Daňové orgány podle NSS netvrdí, že reklama neměla žádný přínos, ale tvrdí, že nebyl úměrný ceně reklamy a ta tak neměla ekonomické opodstatnění.“*
185. K tomu dodal, že *„[k]rajský soud dále uvedl, že daňové orgány nezohlednily znalecký posudek znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018. Podle tohoto posudku lze ceny reklamních služeb přijatých od společnosti PAVI s ohledem na následně dosahované tržby považovat za přiměřené. Znalecký posudek upozornil také na výrazně rostoucí tržby žalobkyně v letech 2013 až 2016. Stěžovatel pak sice poukazuje na vysoký podíl výdajů žalobkyně na reklamu ve výši 9 %, avšak z posudku plyne, že tento podíl platil pouze v hospodářském roce 2012/2013 a v následujících dvou letech se snížil na 5 % a 3 %. Krajský soud tvrdí, že v této části je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné a jeho závěry neodpovídají obsahu spisu. Ani s tím NSS nesouhlasí. Ze stěžovatelových závěrů neplyne, že by se podíl výdajů žalobkyně na reklamu ve výši 9 % vztahoval ještě k jinému období. Jde o nepřesnost, protože stěžovatel neuvedl podíl výdajů i za další období. Jeho úvahy jsou však zjevné, odůvodněné a nejsou zavádějící; napadené rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné.“*
186. Krajský soud s ohledem na uvedené závěry Nejvyššího správního soudu uzavírá, že daňové orgány prokázaly existenci objektivních okolností, které v souhrnu dokládají, že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu věděla nebo vědět mohla.
187. Nedůvodné jsou i námitky směřující k otázce přijetí dostatečných opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu.
188. Žalobkyně se v této souvislosti opírá zejména o tvrzení, že společnost PAVI pro ni byla důvěryhodný partner. Poukázala přitom na historii této společnosti, údaje plynoucí z příslušných evidencí i její dlouhodobou spolupráci s žalobkyní. S ohledem na shora uvedené závěry Nejvyššího správního soudu však tato tvrzení nemohou dokládat, že žalobkyně vynaložila dostatečnou míru obezřetnosti, a to již s ohledem ke skutečnosti, že akceptovala ceny plnění ve výrazně nadhodnocené výši. Neprovedla přitom žádné relevantní cenové srovnání s jinými nabídkami. Žalobkyně pak ani neuvedla, že by snad přijala jiná opatření, která by mohla její účasti na daňovém podvodu zabránit. Svou argumentaci totiž soustředila takřka výhradně k tomu, že neměla důvod žádná takováto opatření přijímat.

### *VI.E K námitkám vzneseným při ústním jednání*

189. Nedůvodné jsou též námitky, které žalobkyně uplatnila v průběhu ústního jednání.
190. Pokud jde o polemiku s rozsudkem čj. 10 Afs 118/2021-74, pak ta nemůže mít na rozhodnutí krajského soudu žádný vliv, a to s ohledem na shora opakovaně připomínanou závaznost právního názoru Nejvyššího správního soudu. Stěží pak lze dovozovat jakékoli závěry vztahující se k meritu projednávané věci z odmítavého usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 1907/23. Ústavní soud stížnost žalobkyně odmítl pro nepřipustnost a věcí samotnou se jednoduše nezabýval.
191. Námitka, dle které ve věci rozhodovala podjatá úřední osoba, je nepřipustná, neboť ji žalobkyně uplatnila coby zcela nový žalobní bod po lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Tato námitka však byla zároveň zcela obecná (opřena pouze o blíže nespecifikovaný vztah úřední osoby k žalobkyni). Krajský soud by se jí tak ani v případě její přípustnosti nemohl blíže zabývat. Pokud jde o předloženou stížnost společností PAVI a ASTON – služby v ekologii, kterou krajský soud provedl při jednání coby důkaz, tak z té neplynou žádné závěry, které by mohly mít vliv na rozhodnutí v nynější věci. Skutečnost, že si uvedené společnosti, které byly stejně jako žalobkyně účastny na podvodném řetězci, stěžovaly na postup téže úřední osoby jako žalobkyně, nevypovídá nic o důvodnosti takovéto stížnosti ani o zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí.
192. Nezákonnost rozhodnutí žalovaného pak nezakládá ani žalobkynin poukaz na jeho odlišný postup v jiných obdobných věcech. I tato námitka je opožděná. Nelze zároveň přehlédnout, že žalobkyně podala žalobu dne 3. 2. 2020, přičemž rozsudek ve věci žalobkyně EKO MB, s. r. o., čj. 50 Af 5/2018-86, na který poukázala, vydal krajský soud již dne 6. 9. 2019. Nic tedy žalobkyni nebránilo se s ním již před podáním žaloby seznámit (rozhodnutí správních soudů jsou veřejně dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Obecně k tomu krajský soud přesto poznamenává, že skutečnost, že se žalovaný proti jinému zrušujícímu rozsudku nebránil kasační stížností, nezakládá jakési legitimní očekávání žalobkyně, že takto bude postupovat i v jejím případě. Pokud se žalovaný v jiné věci rozhodl rozsudek správního soudu akceptovat, jedná se o výsledek jeho úvahy opřené o konkrétní okolnosti věci a nikoli o založení správní praxe.
193. Žalobkynina tvrzení týkající se charakteru jejího jednatele nejsou pro posouzení věci jakkoli rozhodná, neboť na shora popsaných závěrech stran účasti žalobkyně na daňovém podvodu (popřípadě neprokázání rozsahu přijatého plnění) nemohou nic změnit. Totéž platí o tvrzení, že žalobkyně navázala spolupráci s jinými významnými společnostmi.

### **VII. Závěr a náklady řízení**

194. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
195. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl dle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

196. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. V případě procesně úspěšného žalovaného nevyšlo najevo, že by vynaložil náklady nad rámec své běžné činnosti, proto mu soud náhradu nákladů 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. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Českých Budějovicích 24. ledna 2024

JUDr. Michal Hájek, Ph.D. v. r.  
předseda senátu