



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudce Vadima Hlavatého a soudkyně Pavly Klusáčkové ve věci

žalobce: **BAB mont s.r.o.**, IČO 61498858
se sídlem Klíčovská 805/11, Praha 9
zastoupený advokátem Mgr. Tomášem Krejčím
se sídlem Pařížská 204/21, Praha 1

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2023, č. j. 27805/23/5300-21443-713236,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

Odůvodnění:

Obsah žaloby

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým byla zamítnuta jeho odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu – dodatečné platební výměry na DPH za období leden 2017 až prosinec 2018 – ze dne 25. 5. 2022, č. j. 4907443/22/2009-52522-108485, č. j. 4908452/22/2009-52522-108485, č. j. 4908589/22/2009-52522-108485, č. j. 4911113/22/2009-52522-108485, č. j. 4911179/22/2009-52522-108485, č. j. 4911250/22/2009-52522-108485, č. j. 4912245/22/2009-52522-108485, č. j. 4912306/22/2009-52522-108485, č. j. 4912413/22/2009-52522-108485, č. j. 4912483/22/2009-52522-108485, č. j. 4912537/22/2009-52522-108485, č. j. 4912601/22/2009-52522-108485, č. j. 4912676/22/2009-52522-108485, č. j. 4912914/22/2009-52522-108485, č. j. 4912973/22/2009-52522-108485, č. j. 4913017/22/2009-52522-108485, č. j. 4913059/22/2009-52522-108485, č. j. 4913126/22/2009-52522-108485, č. j. 4913166/22/2009-52522-108485, č. j. 4913197/22/2009-52522-108485, č. j. 4913726/22/2009-52522-108485, č. j. 4913748/22/2009-52522-108485, č. j. 4913761/22/2009-52522-108485, č. j. 4913777/22/2009-52522-108485. Žalobci byla za jednotlivá zdaňovací období doměřena DPH a předsáno penále, přičemž žalobce žalobou napadá doměření DPH ve vztahu k reklamním službám poskytnutým od společnosti L.M.N. COMPANY spol. s r.o., kdy toto plnění bylo dle správních orgánů zasaženo daňovým podvodem. Žalobce nenapadá doměření DPH z titulu nájmu (část doměřené DPH za období květen, září a prosinec 2017).
2. Žalobce v žalobě uvedl, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá, z čeho správní orgány dovozují, že plnění poskytnuté žalobci společností L.M.N. COMPANY spol. s r.o. bylo zasaženo daňovým podvodem. Samotná chybějící daň není pro závěr o existenci podvodu dostatečná, daňový podvod musí být odlišen od pouhého nezaplacení daně. Dle žalobce šlo o běžný obchod a plnění bylo poskytnuto tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Podotkl, že nejprve prvostupňový orgán argumentoval tím, že nebyl prokázán rozsah plnění. V odvolacím řízení prvostupňový orgán změnil argumentaci tak, že byl nárok na odpočet DPH odepřen z důvodu účasti žalobce na podvodu na DPH. Žalobce žádnou daňovou výhodu nezískal, neboť zaplatil daň a nárok na odpočet mu byl odepřen. Žalobce neměl možnost reagovat na změnu kvalifikace a jeho návrh na doplnění dokazování (výslechy svědků) byl zamítnut.
3. Pokud jde o objektivní okolnosti, které mají svědčit o vědomém zapojení žalobce do podvodného řetězce, ve vztahu k výběru dodavatele L.M.N. COMPANY spol. s r.o. žalobce uvedl, že se jedná o subjekt, který dlouhodobě znal, jednatel žalobce v něm působil před 10 lety a jednatel žalobce se osobně znal s jednatelem dodavatele. Nešlo o novou společnost, vznikla v roce 2010. Nedošlo u ní ke změně statutárního orgánu, kterým byl občan ČR, neměla virtuální sídlo. Dle správních orgánů měl být dodavatel žalobce nesolventní, což měl žalobce zjistit z rozvahy dodavatele, kde byly vykazovány krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů ve výši 10 847 tis. Kč a krátkodobé závazky ve výši 13 639 tis. Kč. Skutečnost, že společnost má krátkodobé pohledávky a závazky, dokládá jen časové vymezení pohledávek či závazků, nelze z toho dovodit nesolventnost.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

4. Co se týče údajného nadhodnocení ceny plnění, správní orgány při stanovení ceny vycházely z nesprávného referenčního vztahu, a to z ceny od přímých poskytovatelů reklamy, která je nepochybně nižší než cena od zprostředkovatelů reklamy.
5. Skutečnost, že se jednatel žalobce Peter Antal před 10 lety pohyboval ve sportovní branži, v níž nejprve působil jako hokejista a následně jako manažer sportovních činností, neznamená, že je odborníkem na zajišťování reklamy a že žalobce nemůže využít zprostředkovatele. Žalobce se zabývá stavebnictvím, nikoliv reklamní činností, nemá povinnost si provádět průzkum trhu, od toho si platí profesionály. Není běžné, aby se reklama poptávala u prvotních poskytovatelů bez zprostředkovatele, neboť prvotní poskytovatelé mají ve vztahu ke zprostředkovatelům zasmulvně reklamní prostor na několik let dopředu.
6. Správní orgány tak měly vycházet z ceny sjednané mezi odběrateli reklamy a zprostředkovateli reklamy, což nečinily. Žalobce k tomu odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, a ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021-78. Dle žalobce z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že nepřiměřená cena plnění je při rozhodování o nároku na odpočet DPH nepodstatná, srov. rozsudek sp. zn. C-334/20.
7. Správní orgány vycházely z ceny banneru na internetových stránkách www.reklamniplachty.cz ve výši okolo 1 000 Kč. Kalkulačku se žalobci na internetových stránkách nepodařilo dohledat. Správní orgány opominuly, že smluvená cena zahrnovala nejen výrobu reklamních plachet a log, ale i jejich umístění na stadionech, zápasech a v časopisech, včetně zpracování DVD nahrávek a dokumentace k propagačním akcím, viz čl. V smluv o poskytování reklamních služeb ze dne 30. 12. 2017 a ze dne 30. 12. 2016. Rovněž opominuly charakter této reklamy, kdy reklama byla umístována na prvotních zápasech či ve středu oktagonu, což vede k navýšení ceny. Dle žalobce cena za poskytnuté služby odpovídala tržním standardům, neboť mu v předchozích letech reklamní služby poskytovala jiná společnost v podobném rozsahu a za obdobnou cenu.
8. Žalobce nesouhlasil s tezí správních orgánů, že jsou předmětné smlouvy obecné a jedná se o rámcové smlouvy. V rámci čl. V předmětných smluv je specifikováno, o jakou jde reklamu, na jakých akcích má být prezentována a v jakém rozsahu, a to včetně charakteru reklamy, např. umístění firemního loga na ICE Aréně Letňany na stěně zimního stadionu proti divácké tribuně o rozměru 4x4 m v záběru TV kamer (zápasy mládeže HC Letňany – extra liga SD, extra liga MD, II. liga mužů, hokejové kempy). Termíny zápasů nelze smluvit, jelikož nejsou předem známy. Ujednána byla i cena: 3 800 000 Kč v roce 2017 a 3 600 000 Kč v roce 2018. Úhrada probíhala měsíčně na základě vystavené faktury, se kterou byla předložena dokumentace o poskytnuté reklamě za daný měsíc. Úhrada probíhala bezhotovostně, a to až po provedení kontroly poskytnutého plnění, tj. po předložení DVD a dokumentace. Žalobce tak nezanedbal kontrolu, jak dovozovaly správní orgány. Neexistence smluvních sankcí není nestandardní, sankční mechanismus vyplývá z občanského zákoníku.
9. Co se týče rizikového charakteru plnění, jak již bylo zmíněno, žalobce prováděl úhrady až na základě předložené dokumentace o poskytnuté reklamě od dodavatele, kterého znal a ověřil si ho a který působí na trhu dlouhodobě, zveřejňuje účetní závěrky, není nekontaktní osobou a nepůsobí v něm zahraniční subjekty nebo neexistující osoby.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

10. Stran propojenosti v řetězci společností nelze žalobci klást k tíži, že se stýká s určitými osobami. Žalobce nevěděl, že společnost L.M.N. COMPANY spol. s r.o. poskytuje služby prostřednictvím subdodavatele, ani to, že Avantris Trade s.r.o. je jeho subdodavatelem a že poskytuje i reklamní služby. Společnost Avantris Trade s.r.o. žalobce neznal.
11. Dle správních orgánů žalobcem přijatá opatření (identifikace dodavatele, identifikace kontaktní osoby, kontrola nespolehlivého plátce DPH, údaj o délce působení na trhu, kontrola plnění, odmítání plateb jinou metodou než převodem) lze považovat za rozumná, nikoli však za dostačující v případě, kdy se jedná o několikamilionové investice do reklamy. Ve vztahu k obratu žalobce jde u dotčených reklamních plnění o 3 % z obratu, opatření žalobce jsou tudíž adekvátní.
12. Žalobce závěrem odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156, a ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, s tím, že u něj nebyly splněny podmínky vědomostního testu tak, aby mu mohl být odepřen nárok na odpočet DPH.

Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Neztotožnil se s tvrzením žalobce, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, k čemuž odkázal na body 84 a násl. napadeného rozhodnutí. Co se týče námítky žalobce, že neměl prostor reagovat na změnu právní kvalifikace ze strany správních orgánů, dle žalovaného se nezakládá na pravdě, k čemuž odkázal na body 6–8 napadeného rozhodnutí. K neprovedeným výslechům svědků žalovaný odkázal na bod 189 napadeného rozhodnutí. Stran námítky, že žalobce žádnou výhodu nezískal, žalovaný odkázal na bod 184 napadeného rozhodnutí.
14. Žalovaný následně shrnul svou argumentaci z napadeného rozhodnutí ohledně existence podvodu na DPH (body 84–125), provázanosti mezi společnostmi z fakturačního řetězce (body 87, 111, 123 a 125), vědomostního testu – existence objektivních okolností (body 127–140), vědomostního testu – přijetí rozumných opatření a dobré víry žalobce (body 141–151). Stran nadhodnocené ceny plnění akcentoval, že nešlo o stanovení obvyklé ceny za reklamu, ale o porovnání ceny reklamy od přímých poskytovatelů s cenou, za kterou plnění přijal žalobce. Prvostupňový orgán přitom zohlednil, že zprostředkovatelé reklamy činí další úkony zvyšující výslednou cenu, tak výrazný cenový rozdíl ovšem nelze přikládat žalobce tvrzeným okolnostem.
15. Žalobcem odkazované rozsudky sp. zn. 1 Afs 109/2021 a sp. zn. 1 Afs 110/2021 nejsou dle žalovaného na danou věc přílehlavé, neboť se týkají daně z příjmů fyzických osob a otázky zjištění obvyklé ceny. K rozsudku sp. zn. C-334/20 se žalovaný vyjádřil v bodu 165 napadeného rozhodnutí. Ohledně žalobcem odkazovaných rozsudků sp. zn. 9 Afs 94/2009 a sp. zn. 5 Afs 252/2017 žalovaný podotkl, že jsou založeny na jiných skutkových okolnostech.

Další vyjádření

16. V replice žalobce opakoval svou argumentaci z žaloby. Pokud jde o podezřelé (nestandardní) okolnosti a odkaz žalovaného na usnesení o zahájení trestního stíhání, které nebylo specifikováno, žalobce poukázal na princip presumpce neviny. Zároveň z této skutečnosti nelze dovozovat vědomou účast žalobce na podvodném řetězci či ji zařazovat mezi podezřelé okolnosti. Správní orgány totiž kladou k tíži žalobce okolnosti, které nastaly až po uzavření reklamních smluv. Stran specifikací plnění žalobce citoval plnění

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

„GCF 45 Fight Night – Olomouc – Hotel Clarion – logo na podlaze zápasnické klece (oktagonu) 16. září 2018 v záběru TV kamer O2 Sport“. Ohledně správními orgány uváděné ceny předmětných plnění žalobce podotkl, že není zřejmé, zda je žalovaný v napadeném rozhodnutí porovnává za období jednoho roku, nebo dvou let. Žalobce akcentoval, že neobchodoval s Colombatti s.r.o. a nemohl ovlivnit její výmaz z obchodního rejstříku, k němuž by nedošlo bez souhlasu správce daně.

Jednání před soudem

17. Při jednání dne 20. 5. 2024 žalobce i žalovaný setrvali na svých procesních stanoviscích, odkázali na svá písemná podání a shrnuli svou argumentaci. K dotazu soudu oba účastníci výslovně uvedli, že nemají důkazní návrhy.

Posouzení žaloby soudem

18. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházeje přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].
19. Po posouzení věci dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
20. Soud předně uvádí, že žalobce v žalobě v zásadě jen opakuje, co již namítal v odvolání. Za situace, kdy žalobce vůči vypořádání odvolacích námitek neuplatňuje konkrétní a usouvzažněné pochyby, argumentaci správních orgánů konkrétně nevyvrací, s jednotlivými úvahami správních orgánů přímo nepolemizuje, ale jen opakuje to, na co už bylo reagováno, se soudu neotvírá možnost, aby působil jako arbitr mezi konkurujícími argumenty. Role soudu proto zůstává v tom, aby přezkoumal, zda úvahy správních orgánů jsou racionální a logicky soudržné, přičemž v tomto ohledu v napadeném rozhodnutí soud žádné deficity, které by měly vliv na zákonnost rozhodnutí, neshledal. Soud proto k jednotlivým námitkám obecně odkazuje na argumentaci žalovaného obsaženou v napadeném rozhodnutí, kterou níže stručně shrnuje a s níž se ztotožňuje (k tomuto postupu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, Sb. NSS 1350/2007), případně ji soud rozvíjí o vlastní úvahy.
21. K některým obecným či stručným žalobním námitkám pak soud podotýká, že rozsah a kvalita soudního přezkumu se odvíjí od formulace žalobních bodů. Je to žalobce, kdo se domáhá přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí. Soud pak podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumává napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Je tak výlučně na žalobci, aby v podané žalobě konkrétně specifikoval skutkové a právní důvody, pro které se domáhá soudního přezkumu napadeného rozhodnutí. Neučiní-li tak, respektive uplatní-li žalobce námitku toliko v obecné rovině, soudu nezbude než žalobou napadené rozhodnutí přezkoumat taktéž toliko v obecné rovině. Soud totiž není oprávněn a rovněž ani povinen na žalobní body jakkoliv usuzovat nebo je dovozovat. K obdobnému závěru dospěl i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, ve kterém konstatoval, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.*“.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

22. K námitce, že není zřejmé, z čeho správní orgány usuzují na daňový podvod, žalobce pouze obecně uvedl, že šlo o běžný obchod a předmětná plnění byla poskytnuta. Soud odkazuje na body 84–126 napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný podrobně věnuje existenci daňového podvodu. Pokud jde o námitky žalobce vztahující se k usnesení o zahájení trestního stíhání, není pravdivé tvrzení žalobce, že usnesení nebylo specifikováno – usnesení bylo v napadeném rozhodnutí identifikováno (č. j. NCOZ-9238-755/TC-2017-412301-C ze dne 25. 9. 2019; bod 86 napadeného rozhodnutí) a byl konstatován jeho obsah. Rovněž není pravda, že by z daného usnesení žalovaný dovozoval vědomou účast žalobce na podvodném řetězci či že by zahájení trestního stíhání zařazoval mezi podezřelé okolnosti, tj. do vědomostního testu. Dané usnesení je zmiňováno výhradně ve vztahu k existenci daňového podvodu. Nedůvodná je proto i námitka, že jsou žalobci k jeho tíži kladeny okolnosti, které nastaly až po uzavření předmětných smluv. Zatímco vědomostní test je svázán s okamžikem obchodní transakce, u konstatace existence daňového podvodu lze vycházet i z pozdějších skutečností (srov. též bod 126 napadeného rozhodnutí). Poukaz žalobce na princip presumpce neviny ve vztahu k zahájenému trestnímu stíhání pak nemůže zvrátit žalovaným řádně a podrobně odůvodněný závěr o existenci daňového podvodu.
23. Co se týče podvodných řetězců a narušení neutrality daně, soud stručně shrnuje, že 7System s.r.o. neuhradila DPH vyplývající z daňového přiznání za prosinec 2018 a Colombatti s.r.o. neuhradila daňovou povinnost doměřenou na základě daňové kontroly. Obě společnosti nakoupily reklamní plnění od COMPERSCO s.r.o. a svou daňovou povinnost uměle snižovaly fiktivními plněními od dalších společností. K narušení neutrality daně došlo také tím, že do řetězců byly zapojeny společnosti v pozici neplátců (Avantris Trade s.r.o., COMPERSCO s.r.o.), které ale měly být z důvodu překročení obratu registrovány jako plátcí DPH. Byla zjištěna propojenost společností, které se nejeví jako standardní podnikatelé, neboť neprezentují svou činnost, staly se nespolehlivými plátcí DPH, docházelo u nich ke změnám jednatelů na osoby s bydlištěm mimo území ČR či osoby nedohledatelné; Colombatti s.r.o. byla následně vymazána z obchodního rejstříku. Dodavatel žalobce L.M.N. COMPANY spol. s r.o. byl v pozici subjektu, který pouze „přeprodával“ reklamní plnění. I u této společnosti však lze shledat narušení neutrality daně, neboť byla v případě předmětných plnění vědomě zapojená do podvodu na DPH, viz rozhodnutí ze dne 11. 5. 2023, č. j. 16516/23/5300-22441-712084.
24. Žalobce nerozporoval zjištění, úvahy ani závěry žalovaného. Žalobcovy poznámky k Avantris Trade s.r.o. a Colombatti s.r.o. týkající se propojenosti společností soud vypořádává níže v rámci vědomostního testu. Pokud jde o výmaz Colombatti s.r.o. z obchodního rejstříku, není žalobci kladen k tíži – výmaz byl zmíněn k existenci daňového podvodu, nikoli v rámci vědomostního testu.
25. Námitka, že žalobce nezískal žádnou daňovou výhodu, je obecná a byla vypořádána v bodu 184 napadeného rozhodnutí. Žalovaný uvedl, že pro konstatování účasti žalobce na daňovém podvodu není podle judikatury Soudního dvora EU rozhodující, zda daňovou výhodu čerpal žalobce sám nebo jiný subjekt v řetězci dodání. Nadto nelze pominout, že žalobce sice nejprve daň zaplatil, následně však uplatnil nárok na odpočet daně.
26. Stejně tak je obecná námitka, že žalobce neměl možnost reagovat na změnu kvalifikace věci z neprokázání rozsahu plnění na zapojení do podvodu na DPH. Tvrzení žalobce přitom vyvracejí body 6–8 napadeného rozhodnutí a obsah správního spisu. Žalobci byla doručena výzva prvostupňového orgánu k uplatnění práva ze dne 10. 1. 2023, č. j. 14420/23/2801-

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

60563-605588, seznámení žalovaného se zjištěnými skutečnostmi ze dne 14. 6. 2023, č. j. 18923/23/5300-21443-713236. Žalobce své možnosti reagovat využil, viz jeho podání zaevidované dne 2. 2. 2023, č. j. 127863/23 a č. j. 127931/23, a dne 24. 7. 2023, č. j. 25235/23.

27. Obecná je rovněž námitka, že byl zamítnut žalobcův návrh na výslechy svědků, jež byla vypořádána v bodu 189 napadeného rozhodnutí. Žalobce se domníval, že za vznikem podvodného řetězce mohla být také nečinnost příslušného správce daně, proto navrhoval výslechy jeho zaměstnanců. Na to žalovaný reagoval již vydáním vyrozumění o důvodech neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí ze dne 3. 8. 2023, č. j. 26028/23/5300-21443-713236. Zaměstnanci správce daně nejsou v pozici třetí osoby odlišné od daňového subjektu a správce daně, jsou vázáni mlčenlivostí, přičemž žalobcem navrhované výpovědi by se netýkaly jeho, nýbrž jiných daňových subjektů, tedy okolností, jimiž nejsou daňové povinnosti žalobce dotčeny, a nejsou tak relevantní pro jeho daňové řízení.
28. Pokud jde o vědomostní test – existenci objektivních okolností, soud přitakává názoru žalovaného, že předmětná plnění byla nadhodnocená, a odkazuje na body 102–109 a 129–131 napadeného rozhodnutí. Žalobci byla dodavatelem L.M.N. COMPANY spol. s r.o. za reklamní plnění, která patří mezi riziková z hlediska podvodů na DPH (bod 137 napadeného rozhodnutí), za období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2018 fakturována celková částka ve výši 8 954 000 Kč včetně DPH. Prvostupňový orgán hodnotu těchto plnění podle orientačně vypočtených cen od prvotních poskytovatelů vyčíslil na 475 666 Kč včetně DPH. K námitce žalobce, že není zřejmé, zda šlo o porovnání za období jednoho roku, nebo dvou let, soud uvádí, že z bodů 102–109 napadeného rozhodnutí je zjevné, že jde o výpočet za řešená zdaňovací období (výslovně to uvádí bod 129 napadeného rozhodnutí), tj. roky 2017 a 2018, na základě informací získaných prvostupňovým orgánem a prokázaných reklamních plnění poskytnutých v tomto období. Co se týče tvrzení žalobce, že nemohl dohledat kalkulačku ceny bannerů zmíněnou v bodu 108 napadeného rozhodnutí, soud odkazuje na úřední záznam ze dne 15. 4. 2021, č. j. 654667/21/2801-60563-606922, str. 16, obsahující printscreen webové stránky s touto kalkulačkou; možná pozdější nedostupnost webových stránek je irelevantní. Nutno dodat, že žalobce nijak nevyvracel výpočty správních orgánů a jejich metodiku, pouze zvolený referenční vztah.
29. Soud má za to, že správnými orgány zvolený referenční rámec, tj. porovnání ceny reklamního plnění od přímých poskytovatelů reklamy s cenou zaplacenou žalobcem, je na místě. Správní orgány tím totiž dokládaly, že došlo k neúměrnému navýšení ceny předmětných plnění, a to 18,8krát. Soud se nedomnívá, že by správní orgány měly namísto toho zjišťovat ceny předmětných plnění od zprostředkovatelů reklamy. Navýšení ceny je enormní a bez dalšího svědčí o nadhodnocené ceně plnění. Jak uvedl žalovaný v bodech 109 a 129 napadeného rozhodnutí, takový rozdíl v ceně nelze odůvodnit případným navýšením o cenu výroby bannerů, jejich montáží a demontáží, případně dalšími náklady např. mzdovými, ani tím, že byla sjednávána komplexní reklama, tj. balíček služeb, kdy si reklamní agentura zvyšuje ceny provizí za svoje služby. Dle soudu žalobci nic nebránilo, aby tvrdil a prokázal, že je takové navýšení ceny reklamy obvyklé, resp. aby tvrdil a prokázal obvyklé ceny předmětného plnění od zprostředkovatelů reklamy. Tezi, že cena odpovídala tržním standardům, žalobce nijak blíže nekonkretizoval ani ve správním, ani v soudním řízení – neoznačil společnost, která mu v minulých letech měla poskytovat reklamní služby, neupřesnil ani jejich rozsah (povahu) a cenu.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

30. Jak správně podotkl žalovaný v bodu 164 napadeného rozhodnutí, volba způsobu zajištění reklamy je na žalobci, v případě zprostředkovaných reklamních služeb však měl zachovat alespoň minimální obezřetnost, aby se vyvaroval provádění obchodních transakcí za nestandardních podmínek. Po žalobci nebylo požadováno, aby si reklamní kampaň vymyslel a zrealizoval sám ani aby reklamu nakupoval pouze od sportovišť či majitelů vysílacích časů. Žalobce přitom mohl a měl provést průzkum trhu (jak vůči přímým poskytovatelům reklamy, tak vůči zprostředkovatelům reklamy), jinak na něho nelze pohlížet jako na řádného hospodáře, když výši nákladů za předmětná plnění nelze považovat za marginální (bod 131 napadeného rozhodnutí). Žalovaný v bodu 163 napadeného rozhodnutí k poukazu žalobce, že v letech 2017 a 2018 činily náklady na reklamu 3,23 %, resp. 2,91 % z jeho celkového obratu, poznamenal, že by přirozenou snahou daňového subjektu mělo být generovat maximální zisk, tedy mít co nejnižší náklady na reklamu. To nasvědčuje závěru, že skutečným účelem obchodních transakcí nebylo dosažení podnikatelského užitku, nýbrž vytvoření podvodného řetězce. Soud dodává, že náklady ve výši jednotek miliónů a jednotek procent z obratu nelze považovat za zanedbatelné ani z hlediska jejich absolutní výše, ani v poměru k obratu společnosti.
31. Rozsudky sp. zn. 1 Afs 109/2021 a sp. zn. 1 Afs 110/2021 považuje soud ve shodě s žalovaným za nepřiléhavé, neboť se týkají daně z příjmů fyzických osob a otázky zjištění obvyklé ceny. K rozsudku C-334/20, z něž dle žalobce vyplývá, že nepřiměřená cena plnění je při rozhodování o nároku na odpočet DPH nepodstatná, se žalovaný vyjádřil v bodu 165 napadeného rozhodnutí. Citovaný rozsudek není přiléhavý, neboť řešil otázku, zda odpočitatelnost DPH nutně předpokládá prokazatelnou výnosnost ve formě zvýšení obratu osoby povinné k dani. V projednávané věci je však podstatou sporu účast žalobce na obchodních transakcích zasažených podvodem na DPH. Na tom nic nemění, že žalovaný na jiném místě napadeného rozhodnutí poznamenal, že předmětná reklama nejspíš neměla zásadní vliv na navýšení obratu žalobce. Dle soudu žalovaný v bodu 109 napadeného rozhodnutí pouze reagoval na tvrzení žalobce, že díky reklamě u něj došlo ke zvýšení obratu, což ale na zapojení do podvodu na DPH nemá vliv (nejde o fakticitu plnění, či otázku jeho využitelnosti pro ekonomickou činnost).
32. K výběru dodavatele žalobcem se žalovaný vyjádřil v bodech 132 a 133 napadeného rozhodnutí. Podotkl, že ani u zdánlivě spolehlivých obchodních partnerů nelze na kontrolní mechanismy při obchodování úplně rezignovat, zvláště když se jednalo o zprostředkovatele reklamního plnění. Stran námitky žalobce, že z krátkodobosti pohledávek či závazků nelze dovozovat nesolventnost společnosti, soud podotýká, že žalobce opomíjí kontext. Dodavatel L.M.N. COMPANY spol. s r.o. vykazoval i vysokou hodnotu cizích zdrojů, kdy hodnota vlastního majetku byla vykazována v roce 2015 v mínusové hodnotě a v roce 2016 ve výši 150 000 Kč, což je znakem předluženosti, potažmo nestability a rizikovosti dodavatele. Rovněž to signalizuje zapojení dodavatele do transakcí zasažených podvodem na DPH. Dále žalovaný argumentoval tím, že si žalobce měl ověřit, zda služby i ceny dodavatele odpovídají standardům v daném tržním segmentu, a povědomím žalobce o subdodavatelích. K námitkám žalobce, že dodavatel nebyl novou společností, neměl virtuální sídlo a měl jednatele občana ČR, soud podotýká, že nikoli každý článek řetězce musí naplňovat typické znaky podezřelého obchodního partnera. Kromě toho je výběr dodavatele jen jednou z řady existujících objektivních okolností, které je třeba hodnotit ve vzájemných souvislostech.

33. Pokud jde o propojenost v řetězci, prvostupňový orgán zjistil, že provázanost mezi společnostmi z fakturačního řetězce je velmi úzká, viz body 87, 111, 123 a 125 napadeného rozhodnutí. Dle bodu 130 se jednatel žalobce jako bývalý manažer hokejové klubu, bývalý hráč hokeje, bývalý jednatel a společník ICE CZECH s.r.o. a jednatel a společník HK Kralupy s.r.o. pohyboval dlouhodobě ve sportovním prostředí, a byl tak znalý toho, jakým způsobem a u kterých osob je možné reklamu na sportovních akcích zajistit, a to i přímějším a ekonomicky výhodnějším způsobem, než jaký zvolil. Tvrzení žalobce, že neznal Avantris Trade s.r.o., je těžko uvěřitelné, když bylo zjištěno, že jednatel žalobce znal dlouhodobě jejího jednatele Vojtěcha Piroutku (str. 41 zprávy o daňové kontrole), s kterým spolupracoval na stavebních zakázkách. Avantris Trade s.r.o. zajišťovala reklamu žalobce prostřednictvím dalších článků v řetězci společností a zajišťovala také reklamu přímo od pořadatelů sportovních akcí či majitelů sportovišť (ICE CZECH LETŇANY a.s.). Jednatel žalobce též osobně znal Františka Kučeru, zástupce ICE CZECH LETŇANY a.s. (bod 133 napadeného rozhodnutí). Taktéž soud nepovažuje za hodnověrné tvrzení jednatele žalobce, že neměl naprosto žádné ponětí o aspektech reklamy v oblasti sportu. Jednatel žalobce nebyl v minulosti pouze sportovcem, ale i sportovním manažerem, přičemž reklama je nepochybně významným zdrojem financování sportu. Z pozice manažera musel nutně navazovat i řadu osobních obchodních kontaktů. I kdyby tedy neznal technické detaily reklamy v oblasti sportu, mohl si je snadno zjistit. Ostatně jako řádný hospodář se měl zajímat o hospodárnost reklamních nákladů bez ohledu na to, zda měl na sportovní prostředí nějakou vazbu, základní průzkum trhu zvládne nepochybně i laik. Závěrem ohledně toho, že žalobce neznal Colombatti s.r.o. a neobchodoval s ní, soud podotýká, že nebylo třeba, aby správní orgány prokazovaly znalost žalobce o všech společnostech zapojených do řetězce.
34. Ohledně hodnocení smluv žalovaným soud odkazuje na body 115, 116 a 135 napadeného rozhodnutí. Žalobce v žalobě a replice uváděl příklady plnění, které měl za dostatečně určité. Soud připouští, že v případě GCF 45 Fight Night dne 16. 9. 2018 je reklamní plnění definováno poměrně přesně. Žalobce ovšem pomíjí řadu jiných zjištění a závěrů správních orgánů. U dalšího žalobceva příkladu – hokejové zápasy v ICE Aréně Letňany – chybí počet zápasů, což se týká i jiných plnění. Nelze vejít na argument žalobce, že některé okolnosti nelze dopředu naplánovat. Žalobci by nemělo být lhostejné, na kolika zápasech bude jeho reklamu vidět. Jak správně uvedl žalovaný, výše úplaty mohla být stanovena rámcově a parametricky. Mimoto je celá řada plnění, které žalobce jako příklady neuváděl, skutečně velmi obecná – není specifikováno, na kterých fotbalových stadionech měl žalobce nabyt reklamní plochy (ani výčet a počet zápasů), u inzercí v deníku Sport nebyla konkretizována strana umístění, či data vydání, případně jejich počet (k těmto plněním dokonce ani nedošlo, což platí i pro magazín Sport). Za podstatné považuje soud to, že předmětné smlouvy neobsahují cenový rozpis jednotlivých položek, cena byla určena pouze souhrnnou částkou. Není tedy zřejmé, v jakém rozsahu se cena váže k jednotlivým poskytovaným reklamním plochám a jakou úlohu hrálo odvysílání reklamy na různých kanálech. Žalobce tak dle soudu neměl žádnou možnost vyhodnotit, zda je pro něj předmětné plnění výhodné, popř. v jakém rozsahu, jaký vliv na cenu mělo zprostředkování reklamy apod. Žalovaný se dále vyjádřil ke sledovanosti televizních kanálů, kdy s ohledem na její rozdílnost nelze různé kanály považovat za zaměnitelné. Přesto bylo u některých reklamních ploch uvedeno pouze povšechné „v záběru TV kamer“. V případě fotbalových zápasů 1. fotbalové ligy byla do sezóny 2017/2018 v televizi odvysílána jen polovina zápasů v základní části fotbalové ligy, teprve od sezóny 2018/2019

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

byly odvysílány všechny zápasy v základní části fotbalové ligy. Lze dodat, že žalobce svá tvrzení v průběhu správního řízení měnil – nejprve tvrdil, že neuskutečnění plnění vůbec nepožadoval, pak že se s dodavatelem domluvil na náhradním plnění, které ovšem zapomněl uvést do smlouvy na další rok, poté odkazoval na neprokázanou ústní smlouvu. Ani daňové doklady neobsahovaly jasnou specifikaci předmětu a rozsahu plnění (bod 136 napadeného rozhodnutí). Ze všeho výše uvedeného je patrné, že žalobce byl k faktickému obsahu předmětných plnění velmi lhostejný.

35. Soud přisvědčuje i tezi žalovaného, že nepřítomnost sankcí vyplývajících z neplnění podmínek smlouvy ze strany dodavatele je značně neobvyklá. Soud nepopírá, že občanský zákoník sankce za nikoli řádné plnění ze smlouvy obecně řeší, ovšem současně soud považuje za notorietu, že se ve smlouvách zpravidla vyskytují pro ni specificky definované sankce. V projednávaném případě jde o smlouvu mezi podnikateli, u nichž lze očekávat vyšší standard při definici podmínek závazku, nejde o bagatelní plnění, nadto se jedná o plnění, které není „standardizované“, např. koupě běžného spotřebního zboží, ale jde o službu, kterou je třeba pečlivě konkretizovat (což žalobce neučinil). Může přitom dojít k rozličným porušením smlouvy, která mohou mít pro příjemce plnění různý význam, čemuž by mělo odpovídat i stanovení sankcí. Nadto sankce pro žalobce v případě prodlení s placením smluvní odměny nastaveny byly.
36. Soud přitakává i názoru žalovaného, že žalobce nemohl předmětná plnění kontrolovat (bod 138 napadeného rozhodnutí), potažmo vymáhat a reklamovat, a to s ohledem na obecnost předmětných smluv – nikde nebylo písemně specifikováno, na jakých zápasech, jakého fotbalového klubu, v jaké četnosti a v jakých přímých přenosech kterého TV kanálu bude reklama probíhat. Na základě smluvního ujednání „v záběru televizních kamer“ měl dodavatel možnost vyložit si způsob plnění mnoha způsoby. Pokud by žalobce kontroloval, zda k odvysílání reklamy sjednaným způsobem skutečně došlo, pak by musel zjistit, že např. u reklamy na ICE Aréna Letňany nedošlo k odvysílání zápasů formou přímých přenosů, přitom se dle předmětných smluv jednalo o podstatnou část plnění. Jako řádný hospodář měl žalobce po dodavateli vyžadovat nápravu. Soud dodává, že předložení DVD a dokumentace uskutečněné reklamy nemá vliv na správnosti závěrů žalovaného, neboť sice dokládá fakticitu plnění, leč obecnost obsahu předmětných smluv nijak nevyvrací. Žalobci k úhradě smluvní odměny, a to v paušální měsíční částce, zřejmě stačilo, že bylo poskytnuto nějaké plnění odpovídající rámcově předmětným smlouvám.
37. Problematické byly rovněž úhrady plnění, jak vyplývá z bodu 134 napadeného rozhodnutí. Ve vztahu k úhradám plnění byl ve smlouvách sjednán splátkový kalendář, avšak nebyla konkrétně uvedena splatnost. Ta byla stanovena v návaznosti na vystavené daňové doklady, ačkoliv údaj o realizovaných reklamních plněních nebyl na daňových dokladech uveden. Přímá vazba mezi skutečně realizovanými přijatými plněními a společností L.M.N. COMPANY spol. s r.o. vydanými daňovými doklady tak nebyla zjištěna.
38. Soud proto uzavírá, že žalovaný prokázal, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní podvodu na DPH. Závěry rozsudků sp. zn. 9 Afs 94/2009 a sp. zn. 5 Afs 252/2017 nejsou s ohledem na skutkové rozdíly přenositelné na projednávanou věc. Pro úplnost lze dodat, že i kdyby žalobce některou jednotlivou objektivní okolnost vyvrátil, což se mu však nepodařilo, neznamenalo by to automaticky, že vyvrátil celkový závěr správních orgánů.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

39. Otázkou dobré víry a přijetí rozumných opatření se žalovaný zabýval v bodech 141–151 napadeného rozhodnutí. Žalobcem přijatá opatření nebylo možné považovat za dostačující vzhledem k výše uvedeným objektivním okolnostem, když žalobce kontroloval a prověřoval pouze informace vyplývající z veřejně dostupných rejstříků a evidencí. Ani kontrola realizace plnění nebyla dostatečná ve vztahu k předejití účasti na daňovém podvodu, neboť se týkala pouze splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, které nebyly v tomto případě zpochybňovány. Tvrdil-li žalobce, že předmětná plnění představují pouze cca 3 % z jeho obrátu, žalovaný opáčil, že přijetí rozumných opatření vždy záleží na objektivních okolnostech (nestandardnostech) obchodních případů. Soud dodává, že považuje za absurdní, aby z hlediska prevence podvodů na DPH mohla společnost se stamiliónovým obratem opomenout náležitou kontrolu obchodních transakcí v hodnotě jednotek miliónů. Společnost s miliardovým obratem by se pak podle této logiky mohla chovat totožně u obchodních transakcí v hodnotě desítek miliónů atd.

Závěr

40. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
41. Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.

Praha 20. května 2024

Milan Tauber v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. S.