



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

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla, soudce Mgr. Jana Šmakala a soudkyně Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobkyně: **Stand by energy s. r. o.**, IČO 28002041,  
sídlem Litice 95, Plzeň,  
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Miroslavem Kalousem,  
sídlem U Zvonu 142/11, Plzeň,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 19885/23/5300-21441-708995 ze dne 14. 6. 2023,

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 19885/23/5300-21441-708995 ze dne 14. 6. 2023 se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Odvolací finanční ředitelství je povinno uhradit žalobkyni náklady řízení ve výši 50 251 Kč k rukám JUDr. Ing. Miroslava Kalouse, advokáta se sídlem U Zvonu 142/11, Plzeň, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

1. V této věci se soud zabýval tím, zda žalobkyně mohla vědět o svém zapojení do řetězového podvodu na DPH při poskytování reklamy na sportovních utkáních. Zdejší soud hodnotil

okolnosti odůvodňující vědomí žalobkyně ve světle závěrů rozsudku NSS, který dříve posoudil srovnatelné okolnosti ve vztahu k obdobnému řetězci společností, ale ve vztahu k jiné žalobkyni.

### I. Řízení před správními orgány

2. Finanční úřad pro Plzeňský kraj doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2017 až prosinec 2018 (vyjma srpna 2018) v celkové výši 1 932 000 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále v celkové výši 361 200 Kč. Podle orgánů finanční správy žalobkyně neprokázala nárok na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť neprokázala, že od svého dodavatele L. M. N. COMPANY spol. s r. o. (dále jen „L. M. N. COMPANY“) přijala deklarovaná zdanitelná plnění v podobě reklamních služeb.
3. Odvolání žalobkyně proti rozhodnutím finančního úřadu žalovaný zamítl a tato rozhodnutí potvrdil. Doplněním dokazování v odvolacím řízení dospěl k závěru, že hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně žalobkyně splnila, ty však byly navázány na zdanitelná plnění, jež byly zasaženy podvodem na DPH. Žalobkyně přitom o své účasti na podvodu musela či měla vědět (resp. alespoň mohla nabýt podezření). Zároveň žalobkyně neprokázala, že si počínala dostatečně obezřetně a přijala adekvátní opatření, aby se účasti na podvodu vyhnula. Žalovaný tak shledal důvod pro odepření nároku žalobkyně na odpočet daně.

### II. Řízení před soudem

4. Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně brojila žalobou. Namítla, že žalovaný postupoval v rozporu se zásadami daňového a správního řádu. Podle žalobkyně nebylo postaveno na jisto, zda k daňovému podvodu došlo. S ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty za zdaňovací období leden až květen 2017 nebyla správcem daně u společnosti Colombatti s. r. o. v likvidaci (dále jen „Colombatti“), která se krácení daně měla dopustit, ověřena daň za tato zdaňovací období. Nebylo tedy možné osvědčit narušení neutrality u tohoto subjektu, a tedy existenci podvodu. Pokud ale k podvodu na DPH došlo, žalobkyně o něm nevěděla, vědět nemohla, případně ani podvod nepřehlížela. Žalobkyně činila veškerá opatření k tomu, aby jí nebylo možné klást k tíži případnou nevědomou účast na podvodu, což rovněž správci daně a žalovanému doložila. Bylo na správci daně, aby prokázal, že se v případě žalobkyně a jejího dodavatele nejednalo o běžnou obchodní praxi. Závěry správce daně a žalovaného týkající se vědomé účasti na podvodu však byly pouhými domněnkami. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že v řízení byly zjištěny objektivní okolnosti (nadhodnocená cena plnění; nedostatečné prověření dodavatele; placení dle splátkového kalendáře; obecná smluvní ujednání a nejasná specifikace předmětu a rozsahu plnění; rizikovost obchodované komodity), které ve svém souhrnu vytvářely soubor nepřímých důkazů, z nichž vyplynulo, že žalobkyně mohla vědět o své účasti na podvodu. Rovněž žalobkyně nesouhlasila s tím, že nepřijala dostatečná opatření k eliminaci možného rizika své účasti na podvodu. Žalovaný konkrétně neuvedl, která opatření měla žalobkyně přijmout. Žalobkyně navrhla důkaz výsledkem J. H., který mohl potvrdit, že reklama byla na sportovních utkáních umístěna. Žalovaný však výslech neprovedl, čímž jí odepřel právo na spravedlivý proces. Výpovědi advokáta žalobkyně dr. P. K. a pana P. K. také potvrzovaly, že žalobkyně dostatečná opatření přijala.
5. Žalovaný považoval žalobu za nedůvodnou. Měl za to, že daňový řád obsahuje vlastní úpravu základních zásad, které plně reflektují specifika správy daní. Svůj postup považoval

za souladný s těmito zásadami. K narušení neutrality ve zdaňovacích obdobích leden až květen 2017 u společnosti Colombatti došlo, přičemž k narušení neutrality došlo i u dalších článků řetězce. O existenci podvodu na DPH neměl žalovaný pochybnosti. Žalovaný setrval na tom, že si výše uvedených objektivních okolností musela být žalobkyně vědoma, nebo je v dané době mohla zjistit. Ani s námitkou žalobkyně týkající se přijetí dostatečných opatření žalovaný nesouhlasil. Výslech pana H. měl v řízení prokázat, že (nějaká) reklama byla realizována, o čemž nebylo v řízení sporu. Z toho důvodu nepovažoval žalovaný za nutné výslech provést. Rovněž považoval za nadbytečné, aby výslech prováděl soud. Z výpovědi Dr. K. vyplynulo toliko, že advokát ověřil zákonné náležitosti smlouvy a sdělil, že obvykle poskytuje radu, aby byl předmět plnění vyjádřen co nejpodrobněji. Ani z výslechu pana K. nevyplývalo, že by si žalobkyně počínala s patřičnou obezřetností. Žalovaný tedy setrval na svých závěrech.

6. K poučení soudu o bezprostředně relevantní prejudikatuře a výzvě podle § 49 odst. 4 s. ř. s. oba účastníci sdělili, jak se podle jejich mínění do posouzení věci promítají závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 134/2024-35 ze dne 10. 10. 2024 týkajícího se podvodu na DPH v řetězci se zapojením společnosti L. M. N. COMPANY. Podle žalobkyně lze na její věc bez dalšího vztáhnout závěry rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35. Podle žalovaného naopak existují procesní i skutkové odlišnosti, nadto nelze přeceňovat otázku mnohonásobného nárůstu ceny reklamních služeb v řetězci.

### III. Posouzení věci

7. Žaloba je důvodná. Žalovaný správně konstatoval, že ve věci jsou dány znaky podvodu na DPH. Žalobkyně byla součástí řetězce, v němž došlo u některých článků k neodvedení daně. Ve vztahu k žalobkyni však žalovaný předčasně konstatoval, že žalobkyně mohla vědět o tom, že je součástí podvodného řetězce.
8. Tento závěr zdejší soud učinil na základě závěrů rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35, ve kterém Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nadhodnocení reklamních služeb poskytnutých ze strany společnosti L. M. N. COMPANY nebylo dostatečně prokázáno. Jakkoliv žalovaný předložil pádné argumenty proti tomuto posouzení, krajský soud neshledal dostatek skutkových důvodů pro odlišení, ani právní důvody, pro které by náhled rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35 nenásledoval.
9. Krajský soud v Plzni vychází z toho, že důvody rozhodnutí žalovaného jsou velmi pečlivě a podrobně vyloženy v jeho rozhodnutí. Mezi účastníky nebyla sporná právní východiska posouzení, která žalovaný také podrobně popsal. Sporná je pouze aplikace těchto východisek na okolnosti konkrétního případu. Protože se soud se závěry žalovaného v základu ztotožnil, zdůraznil základní rozhodovací důvody rozhodnutí orgánů finanční správy, na jejichž opakující se podrobné, úplné a přesvědčivé odůvodnění lze jinak odkázat. Naopak z hlediska aplikace na okolnosti konkrétního případu soud přebral závěry prejudikatury Nejvyššího správního soudu a odkázal na ně (srov. rozsudek NSS č. j. 8 Afs 75/2005-130 ze dne 27. 7. 2007, č. 1350/2007 Sb. NSS). Tento postup odpovídá přezkumné roli soudu v řízení o žalobě podle § 65 s. ř. s.; neznamená, že se snad soud s předmětem řízení (relativně) podrobně neseznámil jen proto, že ho nemíní opisovat (srov. *a contrario* rozsudek NSS č. j. 7 Afs 111/2024-45 ze dne 17. 4. 2025, odst. 20, 23)

### *Existence podvodu na DPH*

10. Podvodem na DPH je zejména situace, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s

účelem harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Legitimním následkem zjištěného podvodu na DPH je odepření nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého podvodem tomu *subjektu, který byl do podvodu na DPH zapojen a který o své účasti věděl, nebo alespoň vědět mohl a měl*. Samotná existence podvodného či zneužívajícího jednání tedy nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu byl nárok na odpočet daně odepřen. Otázka, zda DPH byla nebo nebyla za předchozí či následující prodej odvedena do státního rozpočtu, tak nemá vliv na nárok na odpočet daně (který ani není dotčen okolností, že v řetězci dodávek je jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem) v situaci, kdy to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl.

11. Předně je tedy nutno zkoumat existenci daňového podvodu, a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně dále nutno prokázat, že osoba povinná k dani o tomto podvodu věděla, nebo vědět mohla a měla.
12. V souzené věci prakticky není sporné, že v řetězci se zapojením společnosti L. M. N. COMPANY došlo k podvodu na DPH. Žalobkyně to v žalobě sice implicitně zpochybňuje („pokud došlo k podvodu“), neuvedla však v tomto směru žádný projednatelný žalobní bod. Soud proto odkazuje na obecné úvahy žalovaného v odst. 19–21 napadeného rozhodnutí a jeho aplikační úvahy v odst. 39–54 a 78–79 napadeného rozhodnutí. Z nich plyne, že docházelo k přeprodávání reklamy v řetězci společností, z nichž některé neuhradily daň, některé svou daňovou povinnost uměle snižovaly uplatněním fiktivních plnění od dalších společností. 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. Také u společnosti L. M. N. Company bylo shledáno narušení neutrality daně, neboť byla v případě vědomě zapojená do podvodu na DPH.

#### *Vědomost žalobkyně o podvodu na DPH*

13. Hmotněprávní námitky žalobkyně směřovaly především k tomu, zda existovaly dostatečně silné objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobkyně věděla, nebo mohla a měla vědět, že se účastní daňového podvodu (vědomostní test). Tyto námitky lze shrnout tak, že postup žalobkyně byl zcela standardní, odpovídal jejímu obchodnímu rozhodnutí. Nelze přisvědčit žalovanému, že takovou námitku žalobkyně nevznesla: podle obsahu žaloby i jejího výslovného textu je zřejmé, že žalobkyně v konkrétních dílčích otázkách rozporovala, že by její obchodní případy měly být něčím nestandardní a že by o tom měla vědět.
14. Tvrdí-li správce daně, že se daňový subjekt účastnil podvodného jednání, případně o tomto podvodném jednání v obchodním řetězci mohl a měl vědět, je jeho povinností shromáždit dostatečné množství důkazů (objektivních okolností), které tento závěr podporují. Předestřené objektivní okolnosti by neměly představovat pouhou odchylku od běžného (standardního) způsobu obchodování, ale mělo by jít o indicie, které ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nestandardnímu jednání vedoucímu k daňovému podvodu (srov. rozsudek SD EU ve věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Péter Dávid ze dne 21. června 2012, odst. 49).

15. V nyní posuzované věci žalovaný shrnul následující objektivní skutečnosti, které dle jeho názoru ve svém souhrnu svědčily o tom, že žalobkyně mohla nabýt podezření o svém zapojení do daňového podvodu:
- nadhodnocená cena reklamního plnění;
  - výběr dodavatele, společnosti L.M.N, která vykazovala znaky předluženosti;
  - způsob úhrady plnění, k níž byl sjednán splátkový kalendář, v němž ovšem nebyla konkrétně stanovena splatnost; splatnost se neodváděla od realizovaných reklamních plnění;
  - obecná smluvní ujednání se stroze vymezeným předmětem plnění, absence sankcí směřujících vůči dodavateli v kontrastu se sankcemi vůči žalobkyni jako odběrateli;
  - nejasná specifikace předmětu a rozsahu plnění na daňových dokladech;
  - rizikový charakter reklamních plnění – často využívaných k daňovým podvodům;
  - ztížená možnost kontroly sjednaného plnění;
16. Žalobkyně rozporovala u každé z těchto skutečností, že představuje neodůvodnitelnou odchylku od standardního obchodování či že by ji alespoň ji mohla varovat o zapojení do podvodu. Právě k takovým okolnostem se vyjádřil Nejvyšší správní soud, který v rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35 shledal, že nestačí pro konstatování zapojení do podvodu na DPH. Krajský soud jeho závěry převzal, protože neshledal žádné důvody pro odchýlení.
17. V nyní posuzovaném případě byla nadhodnocená cena reklamního plnění jedním z více důkazů, které dle daňových orgánů měly v žalobkyni vzbudit podezření z účasti na podvodu. Z rozhodnutí žalovaného nicméně plyne, že se jednalo o důkaz stěžejní, který se prolíná celým odůvodněním rozhodnutí, a na němž byl vědomostní test do značné míry vystavěn. V takové situaci daňové orgány nemohly vycházet pouze z obecného odhadu přemrštěnosti ceny, nýbrž měly kvalifikovaně posoudit, zda bylo skutečně v daných tržních podmínkách namístě považovat žalobkyní uhrazenou cenu za enormně vysokou či zjevně iracionální.
18. Obecně lze konstatovat, že nepřiměřená cena plnění bez logického vysvětlení může představovat (a často v praxi daňových orgánů představuje) jednu z objektivních okolností, jež svědčí o podvodu na DPH (srov. rozsudek NSS č. j. 5 Afs 115/2022-54 ze dne 30. 6. 2023, odst. 37, a v něm citovanou prejudikaturu). Pokud je tedy cena za přijatá zdanitelná plnění natolik „předražená“, že i průměrný daňový subjekt bez speciálních znalostí by mohl a měl vědět, že se jedná o cenu neobvyklou a přemrštěnou, a daňový subjekt k její výši neposkytne žádné ekonomicky racionální zdůvodnění, bude se nepochybně jednat o objektivní skutečnost svědčící o možné vědomosti daňového subjektu o jeho účasti na podvodu (srov. rovněž rozsudek č. j. 6 Afs 61/2019-27 ze dne 26. 9. 2019).
19. V případě žalobkyně daňové orgány vycházely ze zjištění, že cena jí odebíraného reklamního plnění byla několikanásobně vyšší nežli cena nabízená za reklamní služby prvotními poskytovateli. Žalovaný přitom žalobkyni vytkl, že neprovedla průzkum trhu, ve kterém by srovnala cenu s jinými dodavateli; s ohledem na to, že se žalobkyně

dlouhodobě pohybovala ve sportovním prostředí a měla zde různé osobní kontakty, mohla poptat reklamní plochy přímo u sportovních klubů.

20. Daňové orgány zde však vycházely z nesprávného referenčního vztahu; „přiměřenosti“ ceny hrazené žalobkyní za reklamní služby se měly zabývat podrobněji.
21. Cenu za reklamní plnění uhrazenou daňovým subjektem v pozici „posledního článku“ v řetězci *není třeba vždy porovnávat s cenou „obvyklou“* (tj. s cenou nabízenou např. od jiného zprostředkovatele reklamy). Postačí její srovnání s cenou nabízenou v prvním článku řetězce, *pokud z konkrétních okolností plyne, že takové srovnání je dostatečně vypovídající*.
22. Podle rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35 však srovnání ceny reklamních služeb poskytovaných společností L. M. N. COMPANY s cenami prvotních poskytovatelů reklamy nebylo dostatečně vypovídající. Z tohoto právního hodnocení Krajský soud v Plzni vycházel i v nyní souzeném případě.
23. Srovnání ceny hrazené žalobkyní s cenou nabízenou „prvním článkem řetězce“ zde mohlo představovat spíše jen prvotní krok k získání informace o cenách reklamy v daném segmentu trhu. Správce daně nezjišťoval, v jaké fázi řetězce došlo k navýšení ceny, ani se nezabýval tím, zda takové zvýšení mělo nebo mohlo mít nějaké opodstatnění, resp. zda jednotlivé články řetězce nabízely služby s určitou přidanou hodnotou oproti předchozím článkům. Pouze obecně uzavřel, že navýšení ceny je natolik výrazné, že ji nelze odůvodnit ani dodatečnými náklady zprostředkovatele, ani tím, že byla sjednána komplexní reklama, tj. balíček služeb, v jehož rámci by si reklamní agentura zvyšovala ceny provizí za svoje služby. Nijak však neuvažoval nad tím, jaké navýšení ceny by ještě bylo v daném případě odpovídající. Správce daně kalkuloval pouze s cenou výroby banneru, nezabýval se však výší obvyklých nákladů zprostředkovatelů reklamy, včetně například jejich provize, o něž se přirozeně musí ceny nabízené prvotními poskytovateli reklamy zvýšit (a to eventuálně i několikanásobně). Závěr daňových orgánů o nadhodnocené ceně tak je obecný a nedostatečně odůvodněný.
24. Nejvyšší správní soud přímo k reklamním službám poskytovaným společností L. M. N. COMPANY konstatoval, že *cena zvýšená 18,8x oproti ceně od prvotních poskytovatelů nemusí být nutně na první pohled alarmující*. Ve věci nynější žalobkyně měla být cena zvýšena cca 13–26x oproti ceně od prvotních poskytovatelů (v závislosti na sazbě pro určení ceny; ve vyjádření ze dne 17. 3. 2025 pak žalovaný hovoří o možné úspoře cca 10 milionů z 11 milionů vynaložených).
25. Žalovaný správně při hodnocení „přemrštěnosti“ ceny posuzoval, nakolik byl nákup reklamy pro žalobkyni v měřítcích jejího podnikání významný a jaké zkušenosti měl jednatel žalobkyně v daném oboru. Jeho poznatky ovšem nesměřují k přesvědčivému závěru, že cena za reklamu byla jednoznačně nepřiměřeně vysoká.
26. Obecně lze za podezřelou skutečnost považovat, pokud jsou výdaje daňového subjektu na reklamní plnění nepoměrně vyšší v porovnání s jeho celkovými dosahovanými příjmy. Nejvyšší správní soud přímo k reklamním službám poskytovaným společností L. M. N. COMPANY konstatoval, že výdaje na reklamu představující zhruba 3 % jeho obrátu nejsou v měřítku podnikání odběratele této společnosti významný výdaj. V nyní souzeném případě žalobkyně vynaložila zhruba 6 %, což se zásadně neliší; naopak je to stále nesrovnatelné s výdaji v řádu vyšších desítek procent (srov. rozsudek NSS č. j. 7 Afs 161/2022-31 ze dne 14. 12. 2022).

27. Daňový subjekt by měl jednat s péčí řádného hospodáře, a tedy by si měl počínat při vynakládání milionových částek na reklamu obezřetně. Na druhou stranu je třeba zdůraznit, že je v zásadě na úvaze daňového subjektu, jaké ceny je ochoten platit. Až pokud správce daně prokáže, že je taková cena s ohledem na dané tržní podmínky zjevně přemrštěná, lze ji daňovému subjektu přikládat k tíži jako podezřelou skutečnost nasvědčující jeho vědomé účasti na podvodu. To se však v posuzované věci daňovým orgánům nepodařilo, a skutečnost, že žalobkyně patrně nevytlačila veškeré úsilí k co největší minimalizaci nákladů na reklamu, tak nelze považovat za „podezřelou“ skutečnost svědčící o nestandardnosti jejího podnikání. Žalobkyni nelze vytýkat, že nepoptala dodání reklamy u prvotních poskytovatelů reklamního plnění (zde zejména FC Viktoria Plzeň) či u jiných společností. Ačkoliv by takový postup mohl být pro žalobkyni ekonomicky výhodnější, není namístě jí obecně vytýkat (bez toho, aby správce daně blíže prokázal enormní výši ceny za zprostředkování reklamy), že poptala reklamní plnění od zprostředkovatele, a hodnotit tak výhodnost či nevýhodnost jejího podnikatelského rozhodnutí.
28. Správci daně se tedy mu nepodařilo prokázat, že cena za reklamní plnění hrazená žalobkyní ve vztahu ke společnosti L. M. N. COMPANY byla natolik vysoká, že již na první pohled musela vzbuzovat pochybnost o její „standardnosti“. Nadhodnocená cena plnění tak nemůže představovat dostatečně významnou objektivní skutečnost svědčící o vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do daňového podvodu.
29. Blíže neprokázané podezření na přemrštěnou cenu by mohlo být eventuálně toliko podpůrným důkazem v komplexu dalších dostatečně přesvědčivých objektivních skutečností. Ani ostatní objektivní skutečnosti však nebyly natolik silné, aby mohly prokázat vědomou účasti žalobkyně na podvodu.
30. V obecné rovině je dostatečné, pokud si daňový subjekt ověří svého obchodního partnera pomocí informací vyplývajících z veřejně dostupných rejstříků a evidencí, což také v posuzované věci žalobkyně – alespoň podle svých tvrzení – učinila. Za nutně podezřelou skutečnost, která by podnikatele měla odradit od navázání obchodního vztahu, nelze považovat předluženost obchodního partnera. Tato skutečnost sice značí určitou rizikovost tohoto partnera, sama o sobě však nemusí nic signalizovat o zapojení dodavatele do daňového podvodu. Typickými podezřelými skutečnostmi svědčícími o rizikovosti obchodního partnera, resp. o jeho možném zapojení do podvodu na DPH je např. skutečnost, že jde o nově založenou společnost, případně o společnost mající „virtuální sídlo“, dochází u ní k častým změnám jednatelů, či je jednatelem nedohledatelná osoba s bydlištěm mimo ČR, společnost nezveřejňuje účetní závěry ve sbírce listin obchodního rejstříku apod. Takové nestandardnosti však u dodavatele žalobkyně zjištěny nebyly. Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že nedostatečné ověření dodavatele žalobkyně mělo spočívat rovněž v tom, že si žalobkyně neověřovala, že zda služby dodavatele i ceny odpovídají standardům v daném tržním segmentu. I v rámci této objektivní skutečnosti tak žalovaný opět směřuje k nadhodnocení ceny dodaného reklamního plnění. Ta ovšem nebyla dostatečně prokázána.
31. Za podstatnou objektivní skutečnost nelze samo o sobě považovat, že finanční správa identifikovala přijímání reklamních služeb jako rizikové plnění často využívané k daňovým podvodům. Pouze na základě této skutečnosti totiž nelze po daňových subjektech odebírajících reklamu od zprostředkovatelů bez dalšího požadovat v podstatě enormní obezřetnost při podnikání.

32. Další skutečností, na které daňové orgány založily naplnění „vědomostního testu“, byla obecná smluvní ujednání mezi žalobkyní a společností L. M. N. COMPANY, resp. nejasně sjednaný předmět plnění. Neurčitý obsah smluv mezi stranami dle rozhodovací praxe může představovat jednu z objektivních skutečností svědčících o existenci daňového podvodu a vědomosti o něm, a to zejména pokud jde o nespecifikování rozsahu reklamy, umístění loga a další. Od žalobkyně bylo možno očekávat větší míru obezřetnosti při formulaci smluv; z některých značně obecných ujednání lze dovodit její jistá lhostejnost k tomu, v jakém rozsahu bude reklama uskutečněna. Určitou neobvyklostí může být i nesjednání sankcí pro případ porušení povinností ze strany dodavatele. Ani to však nemusí nutně představovat podnikatelskou neopatrnost, existuje-li jasná subsidiární zákonná úprava.
33. Dále daňové orgány žalobkyni vytkly, že k úhradám plnění si s dodavatelem sjednala splátkový kalendář, ovšem bez uvedení splatnosti, ta měla být stanovena v návaznosti na vystavené daňové doklady. Na nich však nebyly údaje o uskutečněných reklamních plnění nijak specifikovány. Tato skutečnost rovněž svědčí o určité neobezřetnosti žalobkyně. Žalovaný ji tak vytkl oprávněně.
34. Z obou uvedených skutečností logicky vyplývá také další žalovaným specifikovaná objektivní skutečnost, a to ne zcela dostatečná možnost kontroly plnění ze strany žalobkyně.

#### *Shrnutí*

35. Lze tedy shrnout, že nejsilnějšími objektivními skutečnostmi, které správce daně shromáždil, jsou obecná smluvní dokumentace (byť se nejednalo o naprostou obecnost smluv) a nedostatečná specifikace předmětu a rozsahu plnění na daňových dokladech. Tyto skutečnosti však nejsou ve svém souhrnu k prokázání vědomé účasti žalobkyně na daňovém podvodu dostatečné.
36. Daňové orgány tedy neprovedly kvalifikované posouzení cenové situace v segmentu trhu s reklamou, na němž se žalobkyně pohybovala. Zejména nesprávně srovnávaly cenu nabízenou prvotními poskytovateli reklamy s cenou za zprostředkování reklamy, aniž by se blíže zabývaly výší dodatečných nákladů zprostředkovatelů reklamy, o kterou se cena za zprostředkování přirozeně navyšuje. V posuzované situaci 13–26násobné zvýšení ceny oproti ceně od prvotních poskytovatelů spolu s dalšími předestřenými objektivními skutečnostmi nepostačovalo k unesení důkazního břemene správce daně o vědomosti žalobkyně o její účasti na podvodném jednání.
37. Protože nebyly shledány dostatečné objektivní okolnosti, které by u žalobkyně mohly vzbudit podezření, že došlo k podvodu, soud se již dále nezabýval tím, zda žalobkyně přijala přiměřená kontrolní opatření a jaká. Žalobkyně totiž takovou povinnost obecně nemá a konkrétní okolnosti případu vznik takové povinnosti zatím ani neodůvodnily (srov. *a contrario* rozsudky NSS č. j. 5 Afs 163/2021-41 ze dne 1. 7. 2022, odst. 30; SD EU ve věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Péter Dávid, odst. 60–61)
38. K procesním námitkám žalobkyně lze jen uvést, že žalovaný dostatečně odůvodnil neprovedení důkazů výslechy svědků. Ve věci bylo sporné především, zda žalobkyně mohla vědět o svém zapojení do podvodného řetězce, popřípadě zda lze její kontrolní opatření (právně) hodnotit jako dostatečná. Navržená svědecká výpověď však směřovala především k prokázání toho, jak zaměstnanec žalobkyně kontroloval reklamu při fotbalových zápasech. Z tohoto důkazu by tak správce daně i soud mohli zjistit, kdy se

svědek díval na fotbal. To je však zbytečné a nepotřebné pro posouzení skutkové otázky existence objektivních skutečností odůvodňujících vědomost žalobkyně o zapojení do podvodného řetězce i pro hodnocení navazujících právních otázek. V řízení před žalovaným tak šlo o důkaz bez dostatečné vypovídací potence a v řízení před soudem pak šlo o důkaz před soudem mimoběžný s rozhodovacími důvody soudu.

#### IV. Závěr

39. Z uvedených důvodů žalovaný posoudil rozhodnou právní otázku nesprávně. Soud proto rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude třeba provést šetření spojené zejména se zjištěním, zda byla možno v posuzované věci považovat cenu hrazenou stěžovatelem za reklamu za přemrštěně vysokou (§ 78 odst. 1, 4, 5 s. ř. s.).

#### *Náklady řízení*

40. Žalobkyně měla ve věci plný procesní úspěch. Náleží jí proto náhrada nákladů řízení ze strany neúspěšného žalovaného (§ 60 odst. 1 věta první s. ř. s.).
41. Žalobkyně požadovala přiznání odměny advokáta za pět úkonů právní služby po 10 300 Kč (převzetí zastoupení dne 8. 8. 2023, žaloba ze dne 17. 8. 2023, vyjádření ze dne 17. 3. 2025, porada s klientem dne 18. 3. 2025 a účast na jednání soudu dne 20. 3. 2025). Soud žalobkyni odměnu za všechny výše uvedené úkony právní služby přiznal. Nicméně první dva úkony advokát žalobkyně učinil v roce 2023. Podle advokátního tarifu ve znění do konce roku 2024 náleží odměna za každý z těchto úkonů 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5, § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu] a tomu odpovídající režijní paušál po 300 Kč. S ohledem na novelizaci advokátního tarifu od roku 2025 náleží za zbývající tři úkony právní služby za každý z nich částka 10 300 Kč [§ 10b odst. 5 písm. a), § 7 bod 6, § 11 odst. 1 písm. c), d) a g) advokátního tarifu] a tomu odpovídající režijní paušál po 450 Kč. Celkově tedy odměna činí 39 050 Kč. To vše se zvyšuje o 8 201 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty. Náhrada nákladů se dále skládá ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč. Celkově tedy náhrada nákladů řízení dosahuje výše 50 251 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen nahradit k rukám zástupce žalobkyně dr. Kalouse do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů od jeho doručení u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 20. března 2025

Mgr. Alexandr Krysl v.r.  
předseda senátu