



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **MARPO s. r. o.**, se sídlem 28. října 66/201, Ostrava, zastoupen JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2019, č. j. 45704/19/5300-22441-712084, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 10. 2021, č. j. 22 Af 1/2020 – 64,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutími ze dne ze dne 11. 4. 2018 č. j. 1697360/18/3203-50524-809835, č. j. 1697504/18/3203-50524-809835, č. j. 1697643/18/3203-50524-809835, č. j. 1697751/18/3203-50524-809835, č. j. 1697867/18/3203-50524-809835 a č. j. 1698095/18/3203-50524-809835, doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden, březen, červen, září, prosinec 2013 a březen 2014 s odůvodněním, že žalobce byl zapojen do řetězce stíženého daňovým podvodem. Žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH ve zdaňovacím období leden 2013 za plnění poskytnuté společností **PRESSTEX MEDIA SE** (dále jen „společnost Presstex“); a v ostatních zdaňovacích obdobích za plnění poskytnutá společností **PAMBROKE Media s.r.o.** (dále jen „společnost Pambroke“) - vždy nákup reklamy -

umístění žalobcova loga v tenisovém areálu TK Kubáň L. K. v Ostravě-Porubě, chybějící daň byla identifikována u těchto žalobcových dodavatelů.

[2] Odvolání proti výše uvedeným dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 5. 11. 2019, č. j. 45704/19/5300-22441-712084.

[3] Proti napadenému rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil žalobou podanou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který ji výše specifikovaným rozsudkem zamítl.

[4] Krajský soud uvedl, že nekontaktnost a s tím související nemožnost provést daňovou kontrolu u společností Presttex a Pambroke vedla k nemožnosti prokázání pravdivosti žalobcových tvrzení ohledně nároku na odpočty DPH. Dodal, že není povinností daňových orgánů prokázat příčinnou souvislost mezi daňovým podvodem a nárokováním odpočtu ze strany žalobce, postačí prokázání souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu ze strany kteréhokoli subjektu podílejícího se na obchodování v rámci řetězce. Rozhodující je, aby byl důvod doměření daně dán do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které odůvodní, že porušení neutrality daně z přidané hodnoty bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Tomu žalovaný dle krajského soudu dostal.

[5] Žalobce měl možnost v rámci města Ostravy ověřit cenu reklamy u jiných obdobných tenisových areálů se srovnatelnými parametry. Zároveň v průběhu řízení neuvedl žádné důvody, proč uskutečnil reklamu pouze a jen v areálu TK Kubáň. Samotnou smlouvu o reklamě považoval soud za nedostatečně konkretizovanou, jelikož v ní chyběla například ujednání o vzhledu loga, počtu a velikosti reklamních bannerů, o jejich konkrétním umístění a kontrole řádného prezentování reklamy. Na závěr soud uvedl, že smyslem odepření nároku na odpočet daně není potrestat daňový subjekt, jenž se zapojil do obchodního řetězce, v němž došlo k podvodu na DPH, nýbrž zajistit, aby nenastala žádná finanční újma na straně státního rozpočtu. Odepření nároku na odpočet daně tedy sleduje obnovení neutrality DPH, čehož je třeba vzhledem k chybějící dani dosáhnout tím, že se jinému daňovému subjektu, zapojenému v řetězci podvodů, odejme nárok na odpočet daně na vstupu.

II. Důvody kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního dále jen „s. ř. s.“).

[7] Předně nesouhlasil se závěrem soudu, že orgány finanční správy do značné míry směřují a zaměřují otázku prokázání samotného narušení neutrality daně s prokázáním existence tzv. objektivních okolností, které by měly svědčit o jeho povědomí o tom, že se účastní obchodního řetězce, v němž by mohlo dojít k narušení neutrality daně. Sám neměl povědomí o tom, zda jsou jeho dodavatelé kontaktní vůči správci daně či nikoliv a nevěděl a ani vědět nemohl o tom, že jeho dodavatelé následně neuhradí doměřenou daňovou povinnost. Ze samotné skutečnosti, že nedošlo k uhrazení daně, nelze usuzovat na narušení neutrality daně. Stěžovatel měl za prokázané, že hradil smluvené částky a současně mu bylo poskytnuto smluvní plnění v podobě reklamy. Bylo tedy nutné

pokračování

propojit chybějící daň s podvodným jednáním v rámci řetězce, respektive s plněním poskytnutým stěžovateli.

[8] Stěžovatel považoval za naprosto odporující logice skutečnost, že jako objektivní okolnost je identifikováno mnohonásobné navýšení ceny, o kterém stěžovatel nemohl vědět a ani jej nemohl dovodit. Smlouvy o reklamě a propagaci uzavřené mezi stěžovatelem a dodavatelem dle něj obsahovaly veškeré podstatné náležitosti pro daný smluvní typ. Nemohlo se tak jednat o skutečnost svědčící o existenci daňového podvodu.

[9] Nesouhlasil ani s posouzením okolnosti při navázání obchodní spolupráce. Uzavřít reklamní smlouvu napřímo s provozovatelem areálu nebylo možné, jelikož ten stěžovatele odkázal na příslušné reklamní agentury.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že v označených dodavatelských řetězcích bylo spolehlivě prokázáno narušení neutrality daně, a to u přímých dodavatelů stěžovatele, jež vystupovali jako tzv. *missing trader*. Chybějící daň v dodavatelských řetězcích přitom není výsledkem podnikatelského selhání jedné obchodní společnosti, ale nebyla úmyslně správci daně uhrazena z důvodu uskutečnění daňového podvodu. Závěr o chybějící dani nebyl přitom jediným předpokladem závěru účastníka řízení o existenci daňového podvodu; současně byla prokázána celá řada nestandardních okolností vystupujících v daných dodavatelských řetězcích.

[11] V případě daňového podvodu nemá správce daně povinnost prokazovat obvyklou cenu. V nyní posuzované věci žalovaný pouze hodnotil cenu reklamních služeb s cenou, kterou hradily společnosti Prestex a Pambroke, a to i ve srovnání s cenami, které hradily za reklamu a propagaci ve srovnatelném čase a místě jiné obchodní společnosti. Dále žalovaný nesouhlasil s dostatečnými a obvyklými náležitostmi smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem. Ty měly ryze formální charakter a jejich uzavření lze označit za nestandardní a značně neobezřetné počínání.

[12] Na závěr zdůraznil, že objektivní okolnosti ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že stěžovatel o daňovém podvodu vědět mohl a měl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[14] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Před věcným projednáním kasačních námitek Nejvyšší správní soud považuje za nutné vyjádřit se k formě podané kasační stížnosti. Nelze si totiž nevšimnout, že kasační stížnost je (stejně jako žaloba) na mnoha místech obtížně srozumitelná a nejasná. V kasační stížnosti je uvedena řada obecných tvrzení, která nejsou jakkoli konkretizována, resp. provázána na souzenou věc. Řízení před Nejvyšším správním soudem (stejně jako řízení před krajským soudem) je přitom ovládáno dispoziční zásadou. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah a rozsah následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60).

III.A Obecná východiska

[17] Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora, na kterou ostatně v nyní projednávané věci odkazoval jak v napadeném rozsudku krajský soud, tak i stěžovatel v kasační stížnosti [viz zejm. rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11]. Jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva.

[18] Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Pakliže ze zjištěných okolností vyplývá, že daň sice nebyla přiznána a zaplácena, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se mu podaří daň doměřit a tato bude následně zaplácena, je konstatování chybějící daně přinejmenším předčasné (srov. bod 25 rozsudku NSS ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018 - 43, *AUTODOPRAVA K & K*).

[19] Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. bod [38] rozsudku NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017 - 63, *KRPOL*). Společným typickým znakem podvodů

pokračování

na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod 26 rozsudku NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019 - 33, *ExaSoft Holding*). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*).

[20] Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami) (k tomu srov. věc *ExaSoft Holding*, bod [27]).

[21] Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Ve věci *Optigen* totiž Soudní dvůr zdůraznil, že nárok na odpočet 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 překračovalo rámeček toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (věc *Mahagében*, bod [49]).

[22] Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (věc *Optigen*, bod [47]). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, jenž od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (věc *Kittel*, bod [51]). Nárok na odpočet DPH tedy 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 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 (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 - 100, ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, *MAKRO Cash & Carry ČR*, nebo ze dne 28. 8. 2020, čj. 8 Afs 232/2018 - 45).

[23] Nicméně 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“ sabat. [...] 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 pochybností 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.“* (bod 69 rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*).

III.B Aplikace obecných východisek na projednávanou věc

[24] Při posuzování podvodu na DPH je tedy důležité nejdříve posoudit, zda a jak k němu došlo. Následně je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, jestli daňový subjekt mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Posledním krokem je posouzení, zda přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu účastnit.

[25] Jak uvedl soud již výše, aby bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání. Chybějící daň byla v nyní souzeném případě identifikována bezprostředně u dodavatelů stěžovatele (společností Presstex a Pambroke), kteří neuhradili za uvedená zdaňovací období správcem daně dodatečně doměřenou DPH.

[26] Žalovaný označil dodavatele stěžovatele jako tzv. *missing traders* (subjekty, které neodvedly daň do státního rozpočtu), sám si pak nárokoval odpočet daně na vstupu. Žalovaný následně popsal okolnosti, z nichž usuzoval neobvyklost posuzovaných obchodních transakcí. Ty spatřoval vedle násobného navýšení ceny reklamních plnění přeprodávaných stěžovateli v tom, že dodavatelé měli virtuální sídla, jednalo se o nově vzniklé společnosti bez zkušenosti v oblasti propagace, po realizaci šetřených plnění se stali pro správce daně nekontaktní, nepodali daňová přiznání za dotčená zdaňovací období a v době vydání napadeného rozhodnutí neměli ani žádný statutární orgán. Pokud stěžovatel od svých dodavatelů obdržel v uvedených zdaňovacích obdobích plnění, tj. reklamní a propagační služby, je nutno přisvědčit žalovanému, že identifikace chybějící

pokračování

daně v rámci vymezených obchodních řetězců byla jako předpoklad pro další úvahy týkající se podvodného jednání, resp. účasti stěžovatele na tomto jednání, naplněna. Popsané skutkové okolnosti svědčí o jednom z typických modelových případů podvodu na DPH, podporované navíc zjištěním správce daně, že v rozhodných zdaňovacích obdobích docházelo z účtu společností Presstex a Pambroke k hotovostním výběrům mnohamilionových částek (jak plyne ze výpisů z účtu založených ve správním spise).

[27] Nejvyšší správní soud se tedy shoduje s posouzením daňových orgánů a krajského soudu, že skutkové okolnosti nyní projednávaného případu nepochybně svědčí pro závěr, že stěžovatel přijal zdanitelná plnění v řetězci zasazeném daňovým podvodem. Správce daně a žalovaný tedy dostatečně prokázali, že došlo k narušení neutrality daně.

[28] Další stěžovatelova námitka směřovala proti jeho nevědomosti o mnohonásobném navýšení ceny poskytnutého plnění, respektive o jeho nemožnosti si toto navýšení ověřit. Stěžovatel však přistoupil na nabídku obou dodavatelů, aniž by jakýmkoliv způsobem ověřoval vhodnost tohoto druhu propagace pro své podnikání či ověřoval, zpochybňoval cenu nebo alespoň žádal o její vysvětlení či způsob kalkulace. Jednalo se o částku nijak nevýznamnou, přesto u stěžovatele nelze vidět ani náznak opatrnosti či zdrženlivosti při nakládání s vlastními prostředky (obdobně také rozsudek ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 11/2020 - 55). Stěžovatel také nezjišťoval cenu za poskytnutí reklamy a propagačních služeb u jiných subjektů, či v jiných srovnatelných areálech.

[29] Chování stěžovatele tak v dané věci nebylo možno pokládat za obezřetné, a jak správně dovodil krajský soud, nebylo možno dospět k závěru, že by jednal s přiměřenou péčí a že by s ohledem na finanční objem uskutečněných plnění přijal taková opatření, která na něj bylo možno v souladu s judikaturou SDEU a Nejvyššího správního soudu rozumně požadovat. Stěžovateli lze v obecné rovině přisvědčit, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu a SDEU (srovnej rozsudek ve věci *Mahagében*), nelze u daňových subjektů požadovat přehnaně „proaktivní“ přístup, při kterém by samy u svých partnerů měly aktivně vyhledávat okolnosti svědčící o možném podvodu; přesto je však třeba na daňových subjektech vstupujících do obchodních vztahů vyžadovat, aby zachovaly náležitou míru obezřetnosti a učinily taková opatření, jejichž povaha a rozsah bude záviset na konkrétních okolnostech případu.

[30] V daném případě byla pro volbu vhodných opatření určující především výše ceny reklamních služeb, jejíž neobvyklost v porovnání s běžnými cenami v poctivém obchodním styku musela být při vynaložení přiměřené péče zřejmá i subjektu bez zkušeností ze sportovního prostředí. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že si stěžovatel neověřoval možnost poskytnutí reklamních a propagačních služeb u jiných subjektů, či v jiných srovnatelných areálech. Kdyby tak učinil, mohl a měl si být vědom neobvykle vysoké ceny za poskytnutá plnění.

[31] K námitce, že způsob a obsah uzavřených smluv o reklamě a propagaci mezi stěžovatelem a společnostmi Presstex a Pambroke nemohly svou neobvyklostí představovat okolnost svědčící o jeho vědomosti o zapojení do podvodného řetězce, odkazuje soud na rozsudek ze dne 30. 9. 2015, č. j. 1 Afs 25/2015 - 49. V něm vyslovil názor, že objektivní skutečnosti svědčící o existenci daňového podvodu a vědomosti o něm, může představovat také neurčitý obsah smlouvy uzavřený mezi stranami. Zejména

pak může jít o nspecifikování rozsahu reklamy, umístění loga a další. Krajský soud a orgány finanční správy správně vyhodnotily neurčitost stěžovatelem uzavřené smlouvy jako jednu z dalších okolností svědčících o existenci daňového podvodu a stěžovatelově vědomosti o něm.

[32] Na závěr stěžovatel tvrdí, že nemohl uzavřít smlouvu o reklamě a propagaci napřímo, jelikož jej jednatel společnosti TK Kubáň odkázal právě na společnosti Presstex a Pambroke. Nejvyšší správní soud k tomuto bodu uvádí, že samotná skutečnost uzavření smluv s dotčenými společnostmi namísto přímo se společností TK Kubáň nemůže sama o sobě svědčit o existenci a vědomosti o daňovém podvodu. Nicméně jak vyplynulo ze správního spisu, nepodařilo se mu tuto skutečnost s naprostou jistotou prokázat. Naopak v průběhu řízení bylo prokázáno, že jiné společnosti v daném období uzavíraly smlouvy o propagační a reklamní činnosti přímo s jednatelem TK Kubáň.

[33] Nejvyšší správní soud připomíná, že pro závěr o existenci podvodu na DPH svědčí obvykle řetězec na sebe navazujících nepřímých důkazů. Ačkoliv se jednotlivé objektivní skutečnosti nemusejí samy o sobě (při jejich izolovaném hodnocení) jevit jako nezákonné a svědčit o existenci zneužívajícího jednání, je to právě jejich souhrn, jenž tvoří soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že stěžovatel jako bezprostřední (nikoli vzdálený) článek minimálně vědět mohl a měl, že předmětná plnění jsou zasažena podvodem na DPH.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[35] Zároveň soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti. Náhrada nákladů řízení se mu proto nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. června 2022

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu