



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **MADAC STEEL s.r.o.**, se sídlem Potoční 1091, Frýdek-Místek, zast. Mgr. Martinem Blaškem, advokátem se sídlem Olbrachtova 1334/27, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2018, čj. 43109/18/5300-22441-711776, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 11. 2019, čj. 25 Af 64/2018-46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem tohoto sporu je, zda se žalobkyně účastnila podvodu na dani z přidané hodnoty (dále „DPH“) při obchodní transakci se společností TONDINO SE, zda o účasti na podvodu věděla nebo vědět mohla a měla, a zda je z tohoto důvodu jí uplatněný nárok na odpočet daně neoprávněný.

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj dne 23. 2. 2016 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období leden 2015. Učinil tak za účelem prověření přijatých zdanitelných plnění a oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně ve vztahu k plnění poskytnutému společností TONDINO SE. Tím byly reklamní služby

spočívající v umístění reklamy na fotbalovém stadionu v Uherském Hradišti provozovaném společností 1. FC SLOVÁCKO, a. s.

[3] Na základě provedeného dokazování dospěl správce daně k závěru, že žalobkyni nárok na odpočet DPH z plnění přijatého od společnosti TONDINO SE sice vznikl, ale byl uplatněn neoprávněně. Při daňové kontrole byly totiž zjištěny objektivní okolnosti, na jejichž základě bylo prokázáno, že obchodní transakce byla zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla. Dne 1. 12. 2017 vydal správce dodatečný platební výměr na DPH, kterým žalobkyni doměřil daň ve výši 84 000 Kč a penále ve výši 16 800 Kč.

[4] Žalovaný odvolání žalobkyně proti tomuto platebnímu výměru zamítl rozhodnutím uvedeným v záhlaví. Stejně jako správce daně dospěl k závěru, že obchodní transakce byla zasažena podvodem na DPH, o němž žalobkyně přinejmenším vědět mohla a měla.

[5] Žalovaný zkoumaný obchodní řetězec vymezil následovně:

GARDIAN INVESTMENT s.r.o. → EDEMOST s.r.o.

1. FC SLOVÁCKO, a. s. → EDECO s.r.o. → TONDINO SE → ŽALOBKYNĚ

[6] Společnosti TONDINO SE byla doměřena daň za uvedené zdaňovací období ve výši 556 500 Kč, kterou tato společnost neuhradila. Společnost GARDIAN INVESTMENT s.r.o. za stejné zdaňovací období podala daňové přiznání k DPH ve výši 43 185 289 Kč až po uplynutí zákonem stanovené lhůty, přičemž ani ona vzniklou daňovou povinností neuhradila. Navíc byla nekontaktní a neplnila své povinnosti jako plátce. Oba tyto články obchodního řetězce neuhradily svoji daňovou povinnost za zkoumané zdaňovací období, čímž byla identifikována chybějící daň.

[7] Orgány finanční správy se zabývaly nestandardními vztahy a praxí mezi výše uvedenými společnostmi a dospěly k názoru, že se jedná o účelově vytvořený obchodní řetězec. TONDINO SE (dále jen „TONDINO“) nebyla ve smluvním vztahu s 1. FC SLOVÁCKO, a. s. (dále jen „1. FC SLOVÁCKO“), ačkoliv měla dle smlouvy s žalobkyní poskytovat reklamní služby na stadionu tohoto klubu. EDECO s.r.o. (dále jen „EDECO“), která disponovala reklamní plochou na stadionech klubů 1. FC SLOVÁCKO a SK Sigma Olomouc, v rozhodném zdaňovacím období vystavila společnosti TONDINO daňové doklady pouze za reklamní služby související s klubem SK Sigma Olomouc, přestože reklamní služby na stadionu klubu 1. FC SLOVÁCKO byly žalobkyni poskytnuty jejím prostřednictvím. Dále společnost EDEMOST s.r.o. (dále „EDEMOST“), která s 1. FC SLOVÁCKO nebyla ve smluvním vztahu a nebyla tak oprávněná k poskytování reklamních služeb na jejím stadionu, vystavovala v rozhodném zdaňovacím období společnosti TONDINO daňové doklady za reklamní služby na uvedeném stadionu. Do řetězce byla zapojena rovněž společnost GARDIAN INVESTMENT s.r.o. (dále jen „GARDIAN INVESTMENT“), jež v rozhodném zdaňovacím období vystavovala obchodním společnostem EDECO a EDEMOST daňové doklady za reklamní služby, které měly být poskytnuty na stadionech klubů 1. FC SLOVÁCKO a SK Sigma Olomouc. Tato společnost však nebyla s těmito fotbalovými kluby v žádném smluvním vztahu.

pokračování

Nebyla proto oprávněna vystavovat společností EDECO a EDEMOST daňové doklady za reklamní služby. Z toho žalovaný usoudil, že společnost GARDIAN INVESTMENT byla do obchodního řetězce vložena uměle.

[8] Orgány finanční správy na existenci daňového podvodu dále usoudily z nadhodnocené ceny reklamních služeb. 1. FC SLOVÁCKO poskytla správci daně smlouvy o mediálním partnerství a provedení reklamy, které byly uzavřeny v letech 2014 a 2015 se sedmi různými obchodními společnostmi. Ze smluv vyplynulo, že cena reklamy sjednaná mezi 1. FC SLOVÁCKO a jejími obchodními partnery byla průměrně čtrnáctkrát nižší, než cena uhrazená žalobkyní společnosti TONDINO. Cena reklamy sjednaná mezi 1. FC SLOVÁCKO a jejími obchodními partnery obsahovala navíc další doplňkové služby [například jiný objednatel při ceně 110 000 Kč bez DPH (za celý rok 2015) obdržel při vybraných utkáních 3 ks reklamních rotačních panelů o rozměrech 3 x 1 m, reklamní spot na světelné tabuli na tribuně D, 2 ks karet členství v klubu V.I.P., umístění loga v prostorách V.I.P. a na oficiálních webových stránkách fotbalového klubu a zmínění loga ve zpravodaji fotbalového klubu]. Bylo evidentní, že žalobkyně, která získala pouze jeden reklamní rotační panel o velikosti 3 x 1 m bez jakýchkoliv dalších doplňkových služeb za cenu 400 000 Kč bez DPH, uhradila společnosti TONDINO cenu, která nebyla na trhu obvyklá.

[9] K závěru, že žalobkyně věděla či vědět mohla a měla, že se účastní podvodu na DPH, dospěly orgány finanční správy zejména na základě následujících objektivních okolností:

- i) Jednala neobezřetně a v rozporu s péčí řádného hospodáře. Akceptovala sjednanou cenu za reklamní služby, aniž by provedla průzkum trhu a zjistila cenu obvyklou za poskytování obdobných reklamních služeb.
- ii) Rozsah poskytnutých reklamních služeb neodpovídal smlouvě. Ujednáno bylo umístění reklamy žalobkyně na banneru o velikosti 6 x 1 m. Ve skutečnosti došlo k umístění reklamy na banner 3 x 1 m, aniž to mělo vliv na cenu uhrazenou žalobkyní společnosti TONDINO, což bylo nestandardní a značně nevhodné.
- iii) Dle smlouvy měla žalobkyně nést náklady na provedení reklamní služby. Její jednatel však uvedl, že náklady nesla společnost TONDINO, aniž by je na žalobkyni přefakturovala. Žalobkyně si tak musela být vědoma, že jednala v rozporu s uzavřenou smlouvou, avšak nepřijala ohledně toho žádná opatření.
- iv) Žalobkyně neprovedla analýzu dopadů reklamních služeb na svou ekonomickou činnost, ze které by plynula účelnost vynaložených prostředků. To naznačovalo, že cílem reklamních služeb bylo pouze získání daňového zvýhodnění.

[10] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě shora označeným rozsudkem zamítl. Podle krajského soudu žalovaný řádně popsal a doložil krácení DPH.

[11] Krajský soud vyšel z judikatury Nejvyššího správního soudu a posoudil kritéria, se kterými se musí správce daně vypořádat, aby mohl daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet DPH z důvodu, že věděl či vědět mohl a měl, že se účastní podvodu na DPH. Těmi jsou: a) uskutečnění zdanitelného plnění a splnění zákonem stanovených podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, b) identifikace chybějící daně z přidané hodnoty, která měla být odvedena do státního rozpočtu, a c) skutečnost, že daňový subjekt o neodvedení daně, resp. o daňovém podvodu věděl, či vědět měl nebo mohl v době, kdy do obchodní transakce vstupoval.

[12] Krajský soud shledal naplnění všech uvedených kritérií. Ohledně kritéria a) nebylo sporu o tom, že bylo naplněno. Ke kritériu b) měl za to, že orgány finanční správy dostatečně vymezily, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, a vylíčily řetězec skutkových okolností, z jejichž souhrnu lze na existenci podvodu usuzovat. Ke kritériu c) uvedl, že pro posouzení, zda se daňový subjekt účastnil podvodu na DPH spáchaného dodavatelem, je nutno posoudit, zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu. Z okolností obchodní transakce vyplynulo, že žalobkyně uhradila za reklamu cenu, která na trhu nebyla obvyklá. A to bez toho, aby provedla předchozí průzkum trhu, což odůvodnila tím, že „*ta cena nebyla nějak velká a jednalo se o půl roku, tak nebyl důvod*“. Přitom se jednalo o první spolupráci se společností TONDINO a o první propagaci žalobkyně tímto způsobem. Tím, že nejednala s péčí řádného hospodáře, se zcela vědomě vystavila riziku účasti na daňovém podvodu.

[13] Žalobkyně měla za to, že reklamu zajistí a provede společnost TONDINO. Vycházela při tom pouze z jejích tvrzení. TONDINO ale se společností 1. FC SLOVÁCKO žádnou smlouvu uzavřenou neměla a sama smluvní plnění nerealizovala. To bylo poskytnuto společností EDECO, která sice smlouvu s 1. FC SLOVÁCKO uzavřenou měla, avšak ta ji opravňovala k provádění reklamy pouze na 8 ks reklamních rotačních panelů o rozměru 3 x 1 m.

[14] S ohledem na výše uvedené krajský soud uzavřel, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření, aby předešla své účasti na podvodu na DPH.

[15] Žalobkyně dále namítala, že jedinou relevantní skutečností, kterou správce daně podvod odůvodnil, byla nepřiměřená cena za reklamní plnění. Krajský soud k tomu uvedl, že orgány daňové správy řádně identifikovaly chybějící daň a zjistily tak narušení daňové neutrality. Identifikovaly žalobkyni jako subjekt, který si v souvislosti s obchodní transakcí se společností TONDINO, ze které nebyla odvedena daň, uplatnil nárok na odpočet daně. V kontextu s nestandardními vztahy a praxí při vystavování faktur usoudily na účelové vytvoření tohoto obchodního řetězce. Krajský soud proto dospěl k závěru, že důkazní břemeno ohledně prokázání existence podvodu na DPH bylo ze strany orgánů daňové správy uneseno.

[16] Žalobkyně tvrdila, že si společnost TONDINO před uskutečněním transakce prověřila. Z výpovědi jednatele žalobkyně před správcem daně ale vyplývá opak. V pozdějším vyjádření zástupce žalobkyně podrobně vymezil, jak si žalobkyně společnost TONDINO před uzavřením smlouvy prověřovala. Tvrzení zástupce žalobce ale krajský soud nepovažoval za důvěryhodné, jelikož smlouvu uzavíral a před správcem daně

pokračování

vypovídal jednatel žalobkyně. Tvrzené prověření společnosti TONDINO žalobkyně navíc nijak neprokázala.

[17] Krajský soud považoval i další námitky vznesené v řízení o žalobě za nedůvodné. Proti vypořádání těchto námitek žalobkyně nebrojila v kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud je tedy dále nerekapituloval, jelikož je dle § 109 odst. 4 s. ř. s. vázán důvody kasační stížnosti.

II. Obsah kasační stížnosti

[18] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Považovala jej za nezákonný a za nepřezkoumatelný.

[19] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřovala v tom, že se krajský soud nevypořádal s námitkou ohledně splnění podmínek účasti na daňovém podvodu. Krajský soud postupoval v intencích právního názoru žalovaného, aniž by vzal v úvahu argumenty stěžovatelky, že tento právní názor je chybný.

[20] Dále namítala, že krajský soud nesprávně vyložil pojem „*obezřetné jednání s péčí řádného hospodáře*“ a vystavěl své závěry na nepodložených domněnkách. Tvrdila, že si dodavatele před uzavřením smlouvy prověřila na základě informací dostupných ve veřejných rejstřících.

[21] Primární podmínkou pro spoluodpovědnost daňového subjektu za účast na daňovém podvodu je prokázání, že k daňovému podvodu došlo. Pokud žalovaný nevysvětlil, v čem spočívalo podvodné jednání stěžovatelky a v jakém směru byla celkově neodvedená DPH neoprávněně snížena, nelze zkoumat její zavinění. Samotná existence neodvedené daně k závěru o zasažení transakce podvodem nepostačuje. Musí k ní přistoupit ještě další okolnosti, které však v případě stěžovatelky nebyly prokázány. Krajský soud uvedl výčet údajných nestandardních okolností, které měly svědčit o vědomé účasti stěžovatelky na uvedeném podvodu. Kládl jí k tíži i skutečnosti, které nastaly až po uzavření obchodní transakce. Stěžovatelka v době uzavírání transakce neměla důvod pochybovat o existenci dodavatele a jeho odborné kompetenci, ani o tom, že cena je nadhodnocená. Skutečnosti zjištěné o společnosti TONDINO či o osobě člena jejího statutárního orgánu nelze považovat za objektivní okolnosti, které by reálně byly schopné vzbudit u žalobkyně podezření na páchaný podvod na DPH.

[22] Stěžovatelka měla za to, že při výběru dodavatele jednala maximálně obezřetně s cílem eliminovat možné rizikové faktory transakce. Prokázala, že nevěděla a ani vědět nemohla, že její dodavatel má v úmyslu páchat podvod na DPH. Opatření požadovaná po daňových subjektech musí být racionální a především musí být s to účasti na podvodu zamezit. Zároveň je ale nelze přecňovat, neboť mnohdy vůbec nejsou schopna nevědomé účasti na podvodu zabránit. Byl to žalovaný, kdo měl povinnost prokázat, co měla učinit, aby se účasti na podvodu vyhnula. Závěr o účasti na podvodu na DPH lze dle stěžovatelky učinit pouze tehdy, lze-li jednoznačně vyloučit možnost náhodného a nevědomého zapojení do řetězce, které je v praxi časté, navzdory předstávám žalovaného.

[23] Žádný právní předpis ani nestanoví povinnost provádět průzkum trhu. Nelze akceptovat argument soudu, že pokud ho daňový subjekt neučiní, lze považovat jeho jednání zásadně za neobezřetné. Soud už navíc dále nevyložil, jakým způsobem měl daný průzkum trhu probíhat.

[24] Dále stěžovatelka s odkazem na § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a § 14 odst. 7 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v souvislosti s nepřiměřenou cenou za poskytnuté reklamní plnění namítala, že si krajský soud dostatečně neuvědomil, že přezkoumává odbornou otázku, ke které je zapotřebí jmenovat znalce. Tím zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností z důvodu nesrozumitelnosti. Dále popisuje náležitosti znaleckého posudku a uvádí, že „*veškeré tyto formální náležitosti znalecký posudek obsahuje a správcem daně nebyly zpochybněny*“. Podala výklad k hodnocení znaleckého posudku, k čemuž konstatovala, že žalovaný k žádnému odbornému závěru nedošel, a proto lze mít za to, že referenční cena pro srovnání s cenou stěžovatelky nebyla pro účely tohoto řízení stanovena. Také tvrdila, že žalovaný porušil svou povinnost tím, že se vyhnul odvození ceny na tržních principech a následně neupravil daňový základ, což bylo porušením důkazní povinnosti ze strany správce daně.

[25] Uzavřela, že vzhledem k výše uvedenému nelze dojít k závěru, že by věděla nebo měla a mohla vědět, že došlo k podvodu na DPH. Nelze ji tak činit jakkoliv odpovědnou a odeprít jí nárok na odpočet daně, kterou z přijatých plnění řádně a v dobré víře odvedla svému dodavateli.

III. Vyjádření žalovaného, replika stěžovatelky a vyjádření žalovaného k replice

[26] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na napadené rozhodnutí a napadený rozsudek, s jejichž závěry se plně ztotožnil. Není pravdou, že by k závěru o zasažení transakce podvodem na DPH dospěl pouze na základě existence neodvedené daně.

[27] Stěžovatelce byly kladeny k tíži pouze skutečnosti, o kterých musela, resp. měla a mohla vědět, již v době posuzovaných obchodních transakcí. Správce daně je povinen posuzovat všechny podstatné okolnosti, které vypovídají o povaze dodavatelsko-odběratelských řetězců. Včetně těch, které vyšly najevo až po ukončení obchodní spolupráce dotčených článků v řetězci, a o kterých jednotlivé subjekty vůbec nemusely vědět. Takové okolnosti však nejsou stěžovatelce kladeny k tíži. Pouze vypovídají o skutečné povaze obchodního řetězce a dokládají, že k neodvedení daně došlo v důsledku jednání, jehož cílem bylo zneužití systému DPH. Teprve až objektivní okolnosti jsou ty, které jsou stěžovatelce přičítány v tom smyslu, že u ní měly vzbudit podezření ohledně neobvyklosti obchodních transakcí.

[28] Byť popsané objektivní okolnosti jednotlivě nesvědčí o nezákonném jednání stěžovatelky, ve svém souhrnu prokazují, že minimálně vědět mohla a měla, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Subjekty uplatňující nárok na odpočet daně musí přijmout veškerá opatření, která po nich mohou být s ohledem na konkrétní okolnosti rozumně požadována, aby zabránily své účasti na daňovém podvodu. Čím výraznější náznaky nestandardnosti vzbuzujících podezření, že může dojít k podvodu, tím lze

pokračování

od daňového subjektu vyžadovat vyšší míru obezřetnosti a větší rozsah a kvalitu učiněných opatření.

[29] Žalovaný odmítl názor stěžovatelky, že zkoumání přiměřenosti ceny je odbornou otázkou, ke které bylo třeba ustanovit znalce. Přílehlavý nebyl ani její odkaz na zákon o daních z příjmů, neboť přezkoumávaná věc se týká DPH. Námitky ohledně znaleckého posudku označil za zmatené, jelikož ze spisového materiálu nevyplývá, že by stěžovatelka v průběhu řízení jakýkoliv posudek předložila.

[30] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že daň má být stanovena právě tomu, komu svědčí zákonná daňová povinnost. Správce daně se však otázkou, která společnost odvedla či neodvedla daň, vůbec nezabýval. Neměl postaveno najisto, že byl spáchán podvod, neboť dostatečně neidentifikoval chybějící daň. Skutečnost, že daňový subjekt věděl či vědět mohl nebo měl o popsanych objektivních okolnostech, prokazuje zásadně vždy správce daně.

[31] Žalovaný povahu opatření a znaky obezřetného chování daňového subjektu dále neobjasnil. Stěžovatelka měla povědomí pouze o společnosti TONDINO, nikoli o jejích subdodavatelích. Daňové orgány neodhalily ani personální či kapitálovou propojenost účastníků řetězce. Závěry žalovaného jsou proto na věc nepřiléhavé, jelikož dopadají na situace, ve kterých ke zjištění propojenosti účastníků řetězce došlo. Požadavek na prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci navíc nelze bezmezně rozšiřovat.

[32] Závěrem stěžovatelka zdůraznila, že měla být prokázána příčinná souvislost mezi podvodem na dani a přijatými plněními, u nichž je zpochybňován nárok na odpočet. Žalovaný neprokázal, že by z posuzovaných transakcí stěžovatelka jakýmkoli způsobem profitovala. Skutkové souvislosti totiž musejí být dány i při posuzování, zda chybějící DPH pochází ze stejného plnění, z něhož si odběratel nárokuje odpočet.

[33] Žalovaný ve vyjádření k replice stěžovatelky nad rámec již řešeného s ohledem na aktuální judikaturu přisvědčil stěžovateli, že důkazní břemeno ohledně prokázání přijetí rozumných opatření v tomto případě tíží výlučně správce daně. Dosavadní judikatura však dovozovala, že důkazní břemeno tíží daňový subjekt. Nelze tedy správci daně vytýkat, že se při vydání výzvy k poskytnutí důkazních prostředků řídil stávající judikaturou a v tomto smyslu ji formuloval. Danou výzvu je třeba (s ohledem na aktuální judikaturu) chápat tak, že správce daně stěžovateli umožnil, aby jeho zjištění vyvrátila, nebo aby doložila, že přijala dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH předešla. Po stěžovateli nebylo v žádném případě požadováno, aby prokazovala skutečnosti, jež byly zcela mimo sféru jejího vlivu.

[34] Dále upozornil, že stěžovatelka před krajským soudem neuplatnila žádné žalobní námitky týkající se nedostatečně identifikované chybějící daně, nekontaktnosti, zasažení konkrétních plnění, u kterých je nárokován odpočet DPH na vstupu a příčinné souvislosti. Zcela nově je uvedla až v replice. Snaží se tak o konkretizaci žalobních námitek v řízení před Nejvyšším správním soudem. Odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které uplatnění obecné žalobní námítka v žalobě není otevřením bezedné nádoby možných pochybení správního orgánu, ze kterých žalobce může libovolně vytahovat další

a další konkrétní námitky. Z procesní opatrnosti se však vyjádřil i k věcné podstatě této argumentace.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[35] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že není důvodná.

[36] Před věcným projednáním kasačních námitek Nejvyšší správní soud považuje za nutné vyjádřit se k formě podané kasační stížnosti. Ta je v několika částech jen obtížně srozumitelná a místy se míjí s předmětem sporu. Obsahuje řadu obecných tvrzení, která nejsou provázána na nyní souzenou věc. Obdobné výtky již Nejvyšší správní soud zástupci stěžovatelky adresoval v jiných věcech (viz rozsudky NSS ze dne 13. 2. 2020, čj. 7 Afs 176/2019-26, bod 13, a ze dne 5. 11. 2020, čj. 7 Afs 102/2019-25, bod 17). Nejen tam je kasační stížnost v nezanedbatelném rozsahu totožná, s minimálním provázáním na daňové řízení v té věci, ve které je zrovna podávána (dále např. rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2019, čj. 6 Afs 61/2019-27, *ACTRAD*).

[37] Řízení před Nejvyšším správním soudem je ovládáno dispoziční zásadou. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah jeho rozsudku. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, a rozsudky ze dne 15. 2. 2012, čj. 1 Afs 57/2011-95, a ze dne 17. 12. 2008, čj. 7 As 17/2008-60, č. 1789/2009 Sb. NSS). Proto platí, že čím obecněji stěžovatel námitku formuluje, tím obecněji ji může soud posoudit (rozsudek rozšířeného senátu NSS sp. zn. 4 As 3/2008, jehož závěr uvedený v bodě 32 lze použít i ve vztahu ke kasačním bodům).

[38] S ohledem na uvedené se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval přípustností podané kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřipustná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[39] Stěžovatelka tvrdila, že žalovaný se vyhnul odvození ceny za reklamní služby na tržních principech a následně neupravil daňový základ, čímž porušil svou důkazní povinnost. Také namítala, že žalovaný nezpochybnil formální náležitosti ani obsah znaleckého posudku (pozn. NSS: ačkoliv v řízení žádný znalecký posudek předložen nebyl), referenční cena pro účely tohoto řízení tak nebyla stanovena. Tyto námitky nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem, aniž v tom stěžovatelce cokoliv bránilo. Jsou proto nepřipustné.

[40] Stěžovatelka uplatnila nové kasační body i v replice ze dne 4. 2. 2021. To je možné, jelikož její kasační stížnost od počátku obsahovala všechny náležitosti a soud ji nemusel vyzývat k jejímu doplnění podle § 106 odst. 3 s. ř. s. V takovém případě lze bez omezení jakoukoliv lhůtou kasační důvody rozhojnit (náleží Ústavního soudu ze dne 31. 1. 2006, sp. zn. I. ÚS 390/05). Uvedené však platí pouze za předpokladu, že se nejedná o námitky nepřipustné z jiného důvodu, např. právě proto, že nebyly uplatněny už v řízení

pokračování

před krajským soudem. Argumentace stěžovatelky stran nedostatečně identifikované chybějící daně, nekontaktního dodavatele jako signálu o chybějící dani, nutnosti zasažení konkrétních plnění, u kterých je nárokován odpočet DPH na vstupu, neexistence osobní a majtkové propojenosti mezi články řetězce a nutnosti prokázání příčinné souvislosti mezi podvodem na dani a přijatými plněními, u nichž je zpochybňován nárok na odpočet, je nepřipustná, jak namítal žalovaný ve vyjádření k replice. Stěžovatelka ji totiž neuplatnila již v řízení před krajským soudem, ačkoli tak učinit mohla.

[41] Stěžovatel také musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud pouze opakuje žalobní námítky, aniž by jakkoliv reflektoval argumentaci krajského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námítky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námítky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36).

[42] Z tohoto důvodu je nepřipustná kasační námítka stěžovatelky, ve které uvádí, jakým způsobem a v jakém rozsahu si společnost TONDINO před uzavřením obchodní transakce prověřila. Krajský soud k totožné žalobní námítce uvedl, že tvrzení stěžovatelky nepovažuje za důvěryhodná s ohledem na rozpor s dřívější výpovědí jejího jednatele. Také uvedl, že stěžovatelka svá tvrzení o prověřování společnosti TONDINO nijak neprokázala. Stěžovatelka však toto vypořádání její žalobní argumentace v kasační stížnosti nijak konkrétně nezpochybňuje a setrvává na žalobních bodech, čímž se však míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu.

[43] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud nesprávně vyložil pojem „*obezřetné jednání s péčí řádného hospodáře*“ a vystavěl své závěry na nepodložených domněnkách. Neuvádí však, které úvahy krajského soudu stran výkladu uvedeného pojmu považuje za nesprávné, ani nespecifikuje ony nepodložené domněnky. Toto zcela obecné tvrzení nepředstavuje kasační námítku, neboť pro jejich formulaci platí, že stěžovatel je povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl krajský soud vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či rozhodnutím samotným. Je tedy povinen uvést konkrétní a individualizovaná skutková tvrzení a právní argumentaci ve vztahu k projednávané věci (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, jehož závěry ohledně formulace žalobních bodů lze vztáhnout i na důvody kasační stížnosti). Tyto požadavky však uvedené tvrzení stěžovatelky zjevně nesplňuje.

[44] Z projednatelných námitek se soud nejprve zabýval námítkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stěžovatelka tvrdí, že se krajský soud nevypořádal s její žalobní námítkou ohledně splnění podmínek účasti na daňovém podvodu. Obsáhlou citací jeho rozsudku dokládá, že převzal odůvodnění rozhodnutí žalovaného, aniž by vzal v úvahu argumenty o jeho nesprávnosti.

[45] K takto obecné námítce nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud opět připomíná, že kvalita kasační argumentace do značné míry předurčuje obsah rozhodnutí (viz bod [37] tohoto rozsudku). Proto vypořádal tuto námítku taktéž obecně.

Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, jakými úvahami byl krajský soud při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. Povinnost soudu posoudit všechny námitky neznamená, že by musel reagovat na každou dílčí argumentaci žalobce a tu obsáhle vyvracet. Jeho úkolem je uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní (rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, čj. 9 Afs 70/2008-130).

[46] To, že se krajský soud do velké míry ztotožní se závěry a úvahami žalovaného správního orgánu či na ně v některých částech v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení odkáže, samo o sobě nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nemůže založit (rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, či ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2012-47). To vše za předpokladu, že samotné správní rozhodnutí je přezkoumatelné (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*). Rozhodnutí žalovaného vadou nepřezkoumatelnosti netrpí, jelikož obsahuje rozbor a zhodnocení podkladů rozhodnutí, úvahy, kterými se žalovaný řídil při hodnocení skutkového stavu, při výkladu právních předpisů a jejich jednotlivých ustanovení, jakož i to, proč byly aplikovány způsobem, který vedl k výslednému rozhodnutí. Krajský soud nadto jeho úvahy a závěry pouze formalisticky nepřevzal. Naopak se žalobními námitkami zabýval a osvětlil svůj pohled na věc. Konkrétně v bodech 15 až 21 napadeného rozsudku podrobně rozebírá východiska pro určení, zda v řešené věci došlo k účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, byť k tomu využívá i odkazy na napadené rozhodnutí. Vypořádal tak všechny nosné námitky a ty posoudil v mezích právní úpravy. Ostatně stěžovatelka ani netvrdí, který konkrétní argument nevzal soud v úvahu. Tato kasační námitka proto není důvodná.

[47] Stěžovatelka dále spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z důvodu nesrozumitelnosti v tom, že krajský soud k zhodnocení ceny za poskytnuté reklamní služby neustanovil znalce, jelikož se jednalo o odbornou otázku. Uvedla, že se krajský soud dostatečně nevypořádal se skutečností, že „*v § 14 odst. 7 zákona o DPH je stanovena pouze jedna možnost pro určení základu daně, a to podle zvláštního předpisu, tj. zákona o oceňování majetku, zatímco § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmů řeší způsob stanovení základu daně přímo a pouze za splnění určitých podmínek odkazuje na zákon o oceňování majetku.*“

[48] Nejvyšší správní soud se k podobné námitce téhož právního zástupce vyjádřil již v bodě 26 rozsudku *ACTRAD*. Uvedl, že je „*doslovnou citací rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7 Afs 102/2006-132, kterou stěžovatelka vytrhla z kontextu bez jakékoli bližší souvislosti a vazby na konkrétní skutkový stav nyní projednávaného případu. Ve shodě s žalovaným Nejvyšší správní soud konstatuje, že předmětem posouzení v dané věci vůbec nebyla transakce s osobou mající zvláštní vztah k plátcí ve smyslu § 14 odst. 7 dříve platného zákona o dani z přidané hodnoty, které bylo s účinností od 1. 5. 2004 zrušeno (nyní je obdobná právní úprava mezi spojenými osobami obsažena v § 36a ve spojení s § 5a zákona [č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty]).*“ Zde uvedený závěr dopadá i na nyní řešenou věc. Předmětem posouzení taktéž není transakce s osobou mající zvláštní vztah k plátcí ve smyslu citované nyní účinné právní úpravy. Krajský soud ani nezatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti, když aproboval postup orgánů finanční správy, které nezjišťovaly cenu obvyklou podle zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ale porovnávaly cenu služeb poskytnutých stěžovatelce s cenami služeb sjednanými mezi 1.

pokračování

FC SLOVÁCKO a jejími dalšími obchodními partnery. V rozhodnutí žalovaného shledal přezkoumatelnou úvahu, která vedla k závěru o nadhodnocené ceně za poskytnuté reklamní služby. NSS souhlasí, že se jednalo o relevantní způsob zjištění, zda byla uhrazená cena přiměřená. Skutkový stav ve vztahu ke skutečnostem rozhodným pro vydání napadeného rozhodnutí byl zjištěn dostatečně. V takovém případě by byl znalecký posudek nadbytečným důkazním prostředkem a správní orgány ani soud nebyly povinny přistoupit k zadání jeho zpracování (viz rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2007, čj. 4 As 1/2006-80, a ze dne 18. 4. 2007, čj. 6 As 34/2006-60). Ostatně, i kdyby byl znalecký posudek zpracován, nejednalo by se o nezvratný důkaz, nýbrž pouze o jeden z důkazních prostředků, který podléhá pravidlům volného hodnocení důkazů. Soud tedy může, odpovídá-li to výsledkům hodnocení důkazů, dospět k závěru odlišnému od nálezu znalce (rozsudek NSS ze dne 2. 10. 2013, čj. 1 Afs 74/2013-28). Kasační námitka proto není důvodná.

[49] K námitce stěžovatelky, že kromě existence neodvedené daně nebyly v dotčeném obchodním řetězci žádné jiné konkrétní zjištění, z nichž by bylo možné podvod na DPH dovozovat, soud uvádí následující.

[50] Podvodem na DPH judikatura Soudního dvora Evropské unie označuje 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 [rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006 *Optigen a další*, C-354/03, ze dne 6. 7. 2006, *Kittel*, C-439/04, a ze dne 21. 6. 2012 *Mahagében a Dávid*, C-80/11). Obdobně podvod na DPH chápe také navazující judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 111/2009-274). 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 (rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 94/2009-156). 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 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.

[51] Skutkové okolnosti projednávaného případu vedou k závěru, který v předcházejícím řízení zaujaly daňové orgány i krajský soud, že stěžovatelka přijala zdanitelná plnění v řetězci zasaženém daňovým podvodem. Žalovaný k tomuto závěru dospěl na základě následujících skutečností: 1) existence chybějící daně v řetězci, 2) účelové vytvoření obchodního řetězce, 3) nadhodnocená cena reklamních služeb, 4) neprovedení průzkumu trhu, 5) rozsah poskytnutých reklamních služeb v rozporu se smlouvou, 6) náklady na poskytnutí služby v rozporu se smlouvou a 7) chybějící analýza dopadů přijatých reklamních služeb. Uvedené plyne z bodů 33 až 46 napadeného rozhodnutí, se kterým se krajský soud ztotožnil.

[52] Krajský soud uvedl, že zásadním, nikoliv však jediným důvodem, na jehož základě dospěl žalovaný k závěru o spáchání podvodu na DPH, byla nepřiměřená cena reklamního plnění (viz bod 24 napadeného rozsudku). Dodavatel TONDINO poskytl stěžovatelce v rozhodném zdaňovacím období zdanitelné plnění v podobě reklamní služby za cenu

několikanásobně vyšší (400 000 Kč), než za kterou ji na stejné období prodávala v průměru přímo 1. FC SLOVÁCKO (36 750 Kč). K prokázání existence zneužívajícího jednání orgány finanční správy zjistily ceny, za které poskytovala společnost 1. FC SLOVÁCKO prostor pro reklamu sedmi jiným obchodním společnostem. Porovnalý částku, kterou tyto společnosti uhradily za umístění svého loga na 1 ks rotačního panelu na stadionu v jarní části sezony 2014/2015, s částkou, kterou za totéž zaplatila stěžovatelka společnosti TONDINO. Z toho vyplynulo, že cena sjednaná mezi 1. FC SLOVÁCKO a jejími dalšími obchodními partnery byla průměrně čtrnáctkrát nižší, než cena uhrazená za stejnou službu stěžovatelkou společnosti TONDINO (viz bod 39 napadeného rozhodnutí). Pro srovnání, druhá jinak nejdražší cena byla osmkrát nižší, než cena uhrazená stěžovatelkou. Nejnižší cena pak dokonce jednadvacetkrát. Cena reklamy sjednaná mezi 1. FC SLOVÁCKO a ostatními obchodními partnery obsahovala navíc další související služby v nezanedbatelném rozsahu (viz bod [8] tohoto rozsudku).

[53] Tyto reklamní služby byly poskytnuty společností EDECO, která měla uzavřenou smlouvu o mediálním partnerství s 1. FC SLOVÁCKO. Do obchodního řetězce byly dále zapojeny společnosti EDEMOST (dodavatel společnosti TONDINO) a GARDIAN INVESTMENT (dodavatel společností EDECO a EDEMOST). Přičemž článkem řetězce, u kterého docházelo k významnému nadhodnocení ceny za poskytované mediální služby, byla společnost EDECO. Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že zprostředkováním reklamních služeb mezi prostředníkem (např. reklamní agenturou) a koncovým zákazníkem obvykle dochází k navýšení ceny o náklady či zisk zprostředkovatele. Těžko si lze však představit, že by se jednalo o takové navýšení, jako v nyní souzené věci, kdy v rámci prodeje mezi jednotlivými články řetězce nebyla k plnění od 1. FC SLOVÁCKO přidána jakákoliv další významná hodnota. Soud se proto ztotožňuje se závěrem orgánů daňové správy i krajského soudu, že cena uhrazená stěžovatelkou za reklamní služby byla zjevně nadhodnocená.

[54] Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil také další nesrovnalosti. Stěžovatelka nijak nereagovala na porušování vzájemného smluvního ujednání ze strany dodavatele. Ve smlouvě o reklamě a propagaci ze dne 30. 12. 2014 bylo ujednáno umístění reklamy na banneru o velikosti 6 x 1 m. Ve skutečnosti však došlo k umístění reklamy na banner 3 x 1 m. Také bylo dohodnuto poskytování reklamních služeb stěžovatelce při utkáních Poháru České pošty a SYNOT ligy. Služby však byly poskytovány pouze při utkáních SYNOT ligy. Označení „Pohár České pošty“ se navíc přestalo používat na podzim 2014, tedy ještě před začátkem období, na které byly reklamní služby sjednány. Ačkoliv bylo poskytnuto výrazně horší než sjednané plnění, stěžovatelka nepožadovala vrácení neuskutečněného plnění podle bodu 4.4 smlouvy. Následné tvrzení stěžovatelky, že k tomu bude přihlédnuto v rámci budoucí spolupráce se společností TONDINO, nemá ve spisovém materiálu žádnou důkazní oporu. K žádné další spolupráci ani nedošlo, podle stěžovatelky z ekonomických důvodů. Ve smlouvě bylo také uvedeno, že se řídí ustanoveními obchodního zákoníku, i když byla uzavřena skoro rok po zrušení tohoto předpisu. Dále stěžovatelka neprovedla průzkum trhu ani prověření dodavatele, byť se jednalo o její první reklamní propagaci od jejího vzniku v roce 2012. Podle sdělení jednatele stěžovatelky nebylo hlavní snahou uskutečnění reklamy získání nových zákazníků, ale zviditelnění obchodního jména širší veřejnosti. Ze spisového materiálu však nevyplývá, že by stěžovatelka provedla analýzu dopadů přijatých reklamních služeb.

pokračování

To přisvědčuje závěru, že se nijak nezajímala o jejich dopad na svou ekonomickou činnost a o účelnost vynaložených finančních prostředků.

[55] Správní orgány a krajský soud dále správně uvedly, že stěžovatelka vůbec neověřovala výhodnost reklamy ani způsob stanovení ceny. Z protokolů o ústním jednání před správcem daně ani neplyne, že by stěžovatelka např. zjišťovala, zda a za jakých podmínek by smlouvu bylo možno uzavřít přímo se společností 1. FC SLOVÁCKO. Dle učiněných zjištění správce daně je takový postup běžnou praxí. To by byl způsob řádově méně nákladný, než kolik bylo za reklamní služby stěžovatelce účtováno společností TONDINO, jejíž cenu stěžovatelka bezvýhradně akceptovala. Zároveň ani nezjišťovala, zda a za jakých podmínek by smlouvu případně bylo možno uzavřít s odlišným dodavatelem.

[56] Osoby jednající za stěžovatelku byly navíc znalé sportovního prostředí a měly být schopny posoudit nestandardnost transakce. Včetně toho, že cena uhrazená za poskytnuté reklamní služby byla významně nadhodnocená. Jak vyplynulo z řízení před správcem daně, jednatel stěžovatelky Dalibor Čiščoň se dlouhodobě pohyboval ve sportovním prostředí – vlastnil tenisový klub a v minulosti objednával reklamu tohoto klubu na stadionu SK Sigma Olomouc. Druhý jednatel stěžovatelky, Marek Čiščoň, byl do poloviny roku 2012 jednatelem společnosti ACTRAD s.r.o., která sponzorovala mnoho sportovních aktivit a reklamně se prezentovala např. na stadionu FC Baník Ostrava. Uvedené vyplývá ze zprávy o daňové kontrole a stěžovatelka to v průběhu řízení nijak nezpochybnila.

[57] Sporné je i tvrzení, že částka 400 000 Kč pro stěžovatelku nebyla cenou vysokou. Z přiznání k DPH podaného stěžovatelkou za rozhodné zdaňovací období (leden 2015) plyne celková výše zdanitelných plnění 9 732 841 Kč. Ve srovnání s tím lze považovat částku 400 000 Kč za relativně nízkou. To ale v žádném případě neznamená, že by se jednalo o zcela zanedbatelný výdaj, jelikož se částka pohybuje v řádech statisíců. Pro příklad lze uvést, že Nejvyšší správní soud za „zanedbatelnou“ považoval částku v řádu několika málo tisíc (rozsudek NSS ze dne 3. 6. 2022, čj. 10 Afs 469/2021-50; zde se jednalo o chybějící daň ve výši necelých 6 tis. Kč). Soud proto uzavírá, že pokud stěžovatelka neprovedla průzkum trhu a neproověřila svého dodavatele s odkazem na to, že se jednalo o zanedbatelnou částku, nejednala pečlivě a ve svém obhajitelném zájmu, čímž nedostála požadavku jednání s péčí řádného hospodáře.

[58] Chování stěžovatelky v dané věci tak nebylo možno pokládat za obezřetné. A jak správně dovodil krajský soud, s ohledem na finanční objem uskutečněných plnění nepřijala taková opatření, která by po ní bylo možné rozumně požadovat. Stěžovatelce lze v obecné rovině přisvědčit, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora (srov. 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, a v konečném důsledku tak nahrazovaly činnost daňových orgánů. Přesto je však třeba po 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. V případě stěžovatelky však chybí jakákoliv opatření, která by po ní bylo možno rozumně považovat. Stěžovatelka závěry krajského soudu ohledně toho, že nepřijala žádná

preventivní opatření, kasační stížností relevantně nezpochybnila (viz bod [42] tohoto rozsudku). Nejvyšší správní soud je proto povinen z nich vycházet. Těžko tak lze namítat, že po ní byla požadována nepřiměřená opatření, pokud neučinila žádná.

[59] Některé ze shora popsaných skutkových okolností by samy o sobě nemusely být nutně hodnoceny jako jednoznačně nestandardní (např. nepřesnosti ve smlouvě či chybějící analýza dopadů reklamních služeb). Podle judikatury NSS ovšem platí, že veškeré okolnosti obchodní transakce je třeba hodnotit jako jeden celek, nikoliv izolovaně (rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014-47). Jejich síla tedy tkví právě v jejich komplexnosti a ve svém souhrnu neumožňují dospět k jinému závěru, než že stěžovatelka minimálně vědět mohla nebo měla, že se uvedenou transakcí účastní podvodu na DPH. Proto nelze přisvědčit námitce, že kromě chybějící daně neexistovaly žádné jiné okolnosti, ze kterých by bylo možné existenci podvodu dovozovat.

[60] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud při výčtu údajných nestandardností, které mají svědčit o spáchání podvodu na DPH dodavatelem, nerozlišoval mezi okolnostmi, které jí mohly být v průběhu obchodní transakce známy, a okolnostmi, které jí známy být nemohly. K tomu cituje judikaturu NSS týkající se opatření, která je daňový subjekt povinen přijmout, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu. Tuto námitku dále rozvádí v replice k vyjádření žalovaného. Cituje rozsudek *VYRTYCH*, podle kterého nelze požadavek na prověřování věrohodnosti obchodních partnerů v řetězci extenzivně a bezmezně rozšiřovat. V neposlední řadě uvádí, že důkazní břemeno ohledně jejího vědomí o objektivních okolnostech tíží vždy správce daně.

[61] Ani tyto námitky nejsou důvodné. Správce daně je povinen posuzovat všechny podstatné okolnosti, které vypovídají o povaze dodavatelsko-odběratelských řetězců, včetně těch, které vyšly najevo až po ukončení obchodní spolupráce a o kterých jednotlivé články v řetězci nemusely vědět. Takové okolnosti však nejsou stěžovatelce kladeny k tíži. Pouze vypovídají o skutečné povaze obchodního řetězce a dokládají, že k neodvedení daně došlo v důsledku jednání, jehož cílem bylo zneužití systému DPH. Jsou to až objektivní okolnosti uvedené výše v bodě [9], které nastaly v průběhu dané transakce a které orgány daňové správy kladly stěžovatelce k tíži stran účasti na podvodu na DPH. Toto rozlišení je patrné i z rozhodnutí žalovaného, který v bodě 48 odkazuje na další body, ve kterých vymezil objektivní okolnosti svědčící závěru, že stěžovatelka vědět měla či mohla, že se účastní podvodného daňového řetězce. Okolnostmi, které vyšly najevo až po uzavření smlouvy o poskytnutí reklamní služby, se žalovaný zabýval pouze pro účely zjištění samotné existence daňového podvodu, stěžovatelce je ale nevytýkal.

[62] Ohledně námitky týkající se důkazního břemene soud uvádí následující. Správce daně je povinen prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti (§ 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu]. To bezesporu zahrnuje i skutečnosti svědčící o tom, že ve zkoumaném obchodní řetězci došlo k daňovému podvodu (rozsudky NSS ze dne 24. 1. 2022, čj. 10 Afs 57/2021-65, *EKO Logistics*, nebo sp. zn. 10 Afs 469/2021). Stejně tak prokazuje skutečnost, že daňový subjekt vědět mohl, měl či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42). Taktéž je povinen věrohodně vyvrátit tvrzení, že opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možné účasti

pokračování

na daňovém podvodu byla dostatečná, resp. uvést, proč má za to, že byla nedostatečná (rozsudek *VYRTYCH*).

[63] Stěžovatelka však s touto námitkou setrvala pouze v teoretické rovině. Podle relevantně nezpochybněných závěrů krajského soudu (viz bod [42] tohoto rozsudku) neučinila žádná opatření za účelem zabránění své účasti na daňovém podvodu. Orgánům finanční správy a krajskému soudu přitom vyčítá, že po ní požadovali přijetí opatření přehnaných či nepřiměřených. Slovy rozsudku *EKO Logistics*, jsou tyto podrobné citace tuzemské i evropské judikatury pouhým argumentačním cvičením bez vztahu k reáliím nyní souzené věci.

[64] Dále stěžovatelka namítá, že z žádného právního předpisu neplyne povinnost pro právnickou osobu provádět průzkum trhu. Tím, že ho neprovedla, nejednala neobezřetně. Krajský soud navíc neupřesnil, jakým způsobem a v jakém rozsahu by měl průzkum probíhat. K tomu soud uvádí, že tato povinnost vyplývá jak ze samotné podstaty výkonu podnikatelské činnosti s péčí řádného hospodáře, tak z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora. Podle rozsudku NSS ze dne 22. 1. 2009, čj. 9 Afs 73/2008-162, závěry Soudního dvora zejm. ve věci *Kittel* neznamenaají pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně. Plyne z nich také povinnost podnikatele věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, „*aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.*“ (obdobně viz rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2016, čj. 4 Afs 14/2016-68). Orgány finanční správy ani nemají povinnost vymezit konkrétní opatření, která byl daňový subjekt povinen přijmout k zabránění své účasti na podvodu na DPH (rozsudky NSS ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015-47, a ze dne 7. 6. 2017, čj. 3 Afs 161/2016-51; byť závěry těchto rozsudků ohledně důkazního břemene v daňovém řízení byly překonány rozsudkem *VYRTYCH*). Žalovaný tak v bodě 29 napadeného rozhodnutí přesto učinil a Nejvyšší správní soud jím navrhaná opatření neshledává nijak přehnaná. Ostatně v případě stěžovatelky bylo provedení průzkumu trhu zřejmě nezbytným opatřením, neboť by jako jediné bylo způsobilé zabránit její účasti na transakci zasažené podvodem na DPH. Pokud by totiž stěžovatelka průzkum trhu provedla, zjistila by minimálně to, že cena nabízená společností TONDINO byla značně nadhodnocená, což byl právě jeden z hlavních důvodů, na jehož základě dospěly orgány finanční správy k závěru o spáchání podvodu na DPH. Nejvyšší právní soud nevyklučuje, že stěžovatelka mohla přijmout i jiná opatření, bylo by však na ní, aby obhájila, že jsou dostatečná.

[65] Vzhledem k výše uvedenému je namísto odmítnout námitku, že stěžovatelka jednala v rámci výběru dodavatele maximálně obezřetně s cílem omezit možné rizikové faktory transakce a že její interní kontrolní mechanismy byly dostatečné. Ze skutkových okolností zjištěných správcem daně je totiž patrné, že se tato tvrzení nezakládají na pravdě. A jak NSS uvedl výše v bodě [42], ke stejnému závěru dospěl i krajský soud a stěžovatelka jej kasační stížností relevantně nezpochybnila. Důvodná proto není ani námitka s odkazem na zahraniční judikaturu, podle které nelze kontrolní mechanismy požadované po daňových subjektech přeceňovat, neboť mnohdy nejsou schopny nevědomé účasti

na podvodu zabránit. Tím by se stěžovatelka mohla bránit až ve chvíli, kdy by jasně vyplynulo, že ve vztahu ke svému dodavateli postupovala dostatečně obezřetně a před uzavřením obchodní transakce si ho odpovídajícím způsobem prověřila.

[66] Nad rámec vypořádání kasačních námitek Nejvyšší správní soud uvádí, že je mu z úřední činnosti známo, že společnost ACTRAD, s.r.o. (dále jen „ACTRAD“), jejímž jednatelem byl do poloviny roku 2012 Marek Čiščoň (viz bod [56]), se v té době účastnila transakce zasažené podvodem na DPH, o kterém vědět měla či mohla. Uvedené plyne z rozsudku *ACTRAD*, kde správce daně prověřoval ve zdaňovacích obdobích říjen 2011 až prosinec 2012 nároky společnosti ACTRAD na odpočet na DPH ze zdanitelných plnění od společnosti PRESSTEX MEDIA SE (dále jen „PRESSTEX“). Plnění spočívala v poskytnutí reklamy a propagace ACTRAD mimo jiné na fotbalových stadionech. Společnost ACTRAD deklarovala přijetí zdanitelných plnění od PRESSTEX ve výši 41 600 000 Kč bez DPH. Správce daně došel k závěru o zasažení těchto plnění daňovým podvodem zaprvé kvůli nadhodnocené ceně. Dále, obdobně jako v případě stěžovatelky, nedošlo před uzavřením transakce k prověřování dodavatele. Až potud se tedy jednalo o situaci srovnatelnou s nyní souzenou věcí. Marek Čiščoň byl jednatelem ACTRAD do 18. 7. 2012, jak plyne z výpisu z obchodního rejstříku. Tudíž v době, kdy tato společnost transakci zasaženou podvodem na DPH uzavírala a následně i v jejím průběhu. Daňová kontrola u společnosti ACTRAD byla zahájena 21. 10. 2014. Jeví se jako pravděpodobné, že i na základě této zkušenosti si jako jeden z jednatelů stěžovatelky při sjednávání transakce se společností TONDINO (v rozhodném časovém období, jelikož smlouva o poskytnutí reklamy je datována dnem 30. 12. 2014) mohl být vědom důležitosti prověřování obchodních partnerů a provedení průzkumu trhu. Stěžovatelka to však i přes to neučinila.

V. Závěr a náklady řízení

[67] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[68] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně 11. srpna 2022

Petr Mikeš
předseda senátu

pokračování

8 Afs 342/2019-65