



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **TIMA, spol. s r. o. – obchodně výrobní služby**, se sídlem Vančurova 477/9, Karlovy Vary, zast. JUDr. Karlem Seidlem, advokátem se sídlem Jiráskova 1343/2, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 1. 2019, čj. 1133/19/5300-22441-711776, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 12. 2019, čj. 57 Af 8/2019-57,

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.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále „DPH“ nebo „daň“) dodatečnými platebními výměry ze dne 20. 11. 2017, čj. 960644/17/2401-50523-400709 a čj. 960776/17/2401-50523-400709, za zdaňovací období měsíce ledna a května 2013, u obou ve výši 252 000 Kč a současně uložil penále ve výši 50 400 Kč. Proti nim podala žalobkyně odvolání. Žalovaný shora uvedeným rozhodnutím zamítl její odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

[2] Správce daně dospěl k závěru, že zdanitelná plnění přijatá žalobkyní od dodavatele KV Production Servis, s. r. o. (dále „KV“) za obstarání reklamy při příležitosti TV pořadu „*Cestou necestou s Miroslavem Donutilem*“ vysílané dne 26. 1. 2013 (dále jen „lednové plnění“) a „*Vyprávěj*“ vysílané dne 17. 5. 2013 (dále jen „květnové plnění“) byla zasažena podvodem, o kterém žalobkyně věděla nebo měla a mohla vědět, aniž by učinila odpovídající preventivní opatření.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou. Krajský soud žalobu napadeným rozsudkem zamítl. Dospěl k závěru, že lednové plnění bylo zajištěno v řetězci: Česká televize (dále „ČT“) – Action Racing Mania s. r. o. (dále „ARM“) – ??? – KV – žalobkyně. Květnové plnění bylo zajištěno v řetězci: ČT – Light promotion s. r. o. (dále „LP“) – ??? – Program Media s. r. o. (dále jen „PM“) – KV – žalobkyně. Soud uvedl, že u ARM, PM a KV byla prokázána chybějící daň. ARM, LP, PM a KV se nenachází ve svém sídle, nikdy nezveřejnily své účetní závěrky v obchodním rejstříku a byly personálně propojeny prostřednictvím Martina Jansy. Cena plnění byla nepřiměřeně vysoká.

[4] Soud dále posuzoval, zda žalobkyně o zjištěném daňovém podvodu nejméně měla a mohla vědět. Dospěl k závěru, že žalobkyně zcela rezignovala na zjištění dodavatelských a finančních podmínek existujících v reálném čase na českém trhu s reklamními službami. Žalobkyně, jak sama uvedla, neprováděla žádná cenová srovnání a nehledala alternativní dodavatele. Důvodem tohoto postupu měla být osobní znalost zástupce dodavatele, důvěra v něj a předchozí dobrá spolupráce s ním. Žalobkyně přes nesplnění sjednaného rozsahu plnění toto s dodavatelem neřešila a předem ani neanalyzovala účelnost vynaložených nákladů na plnění z hlediska přínosů do své ekonomické činnosti. Nedbalost žalobkyně prokazuje i to, že KV nijak neproověřila a tudíž nezjistila, že KV nezakládá účetní závěrky do obchodního rejstříku. Soud tak dospěl k závěru, že žalobkyně o zjištěném daňovém podvodu nejméně měla a mohla vědět.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a následující vyjádření účastníků

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. V ní uvádí, že existence daňového podvodu nebyla postavena najisto. Jednotlivé články řetězce nebyly dostatečně prověřeny. Napadený rozsudek odporuje vymezení daňového podvodu v rozsudku NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*. Krajský soud dospěl k závěru, že existence podvodu na DPH byla prokázána. Není ovšem zřejmé kde, kým, jak a zda se vůbec stal. Z těchto důvodů jsou napadený rozsudek i žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, došlo k nesprávnému posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení a skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech.

[6] Krajský soud, žalovaný, ani správce daně nevysvětlili, na základě jakých konkrétních zjištění nebylo možné přiznat stěžovateli daňový odpočet. Nebylo vyloučeno, že stěžovatelka jednala poctivě. Je nepřijatelné, aby soud vytýkal jednání v rozporu s principy obezřetnosti podnikatele až po uskutečnění zdanitelných plnění. Krajský soud po stěžovateli nedůvodně vyžadoval obezřetnost a povědomost o všech člancích řetězce daňových subjektů, přestože jiné články (mimo dodavatele) stěžovatelka neznala, čímž došlo k porušení zásady proporcionality. Personální propojení jednotlivých

pokračování

článků, časový sled vystavených faktur, nekontaktnost a předpokládané neplnění daňových povinností nemohla zjistit. Nelze jí klást k tíži ty skutečnosti, které vyšly najevo až po uskutečnění zdanitelných plnění.

[7] Stěžovatelce nelze vyčítat neprovedení analýzy očekávaných dopadů reklamy před uzavřením smlouvy. V předchozích zdaňovacích obdobích doložila správci daně analýzu sledovanosti reklam, čímž se řídila i při objednávkách reklamy v posuzovaných zdaňovacích obdobích. Ze spisu plyne, že analýza dopadů televizní reklamy byla provedena pro reklamu v letech 2011-2012, reklama v roce 2013 z této analýzy vycházela. Přílohou vyjádření ze dne 8. 7. 2016 je tabulka výkonů a seznam vybraných investorů, jež získala na základě televizní reklamy. Konkurenti stěžovatelky rovněž využívali dodavatele KV k zajištění reklamy a platili za tyto služby obdobné ceny. Tvrzení, že stěžovatelka neprovedla elementární průzkum trhu, tak neobstojí.

[8] Dodavatel KV žádné nestandardní okolnosti, mimo nezakládání účetních listin do obchodního rejstříku, nevykazoval. Jednalo se o spolehlivého partnera, jenž pro stěžovatelku zařizoval reklamy již několik let před dotčeným zdaňovacím obdobím. V době uzavírání smluv neměl virtuální sídlo, nevlastnili jej cizinci, nebyl v insolvenčním řízení a nevykazovala ani jiné znaky rizikovosti. Stěžovatelka uzavřela s KV ohledně realizace sponzorského odkazu na začátku a konci pořadu, což bylo splněno. Krajský soud v bodě 45 napadeného rozsudku přesto nesprávně tvrdí, že KV toto plnění neposkytla. Tvrzené zapojení stěžovatelky do podvodu by nebylo ekonomicky racionální, jelikož musela vynaložit 100% nákladů a mohla získat pouze 21% DPH. Krajský soud marginalizoval vyjádření Generálního finančního ředitelství ze dne 15. 5. 2017. Přestože byla stěžovatelka obezřetnější, než finanční správa, i tak jí je její postup vytýkán.

[9] Krajský soud stanovil cenu reklamy nesprávně, jelikož stěžovatelka si objednala reklamu „na klíč“. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, cena obvyklá není jediné číslo, nýbrž interval. Krajský soud stanovil pouze jediné číslo a to součtem nákladových cen. Srovnáním sjednané ceny s tvrzenou referenční cenou dvou jiných subjektů nelze dospět k ceně obvyklé. Jelikož nebyla cena obvyklá zjištěna, nelze ji považovat za přítěžující okolnost. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, čj. 6 Afs 61/2019-27, *ACTRAD*, není příléhavý, jelikož v něm se řešilo předražení 229x a 89x. V daném případě pouze maximálně 5x. Není pravda, že by i v daném případě byla cena vyšší 40 až 50x. Při tomto výpočtu vyšel krajský soud z ceny ČT za odvysílání reklamy. Ta ovšem reklamy nevyrábí.

[10] Z výše uvedených důvodů je rozsudek nezákonný pro nesprávné vyhodnocení právních otázek. Řízení před správcem daně bylo postiženo vadou. Závěry správce daně nejsou opřeny o řádné dokazování a nemají oporu ve spisu. Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Správce daně neprokázal vědomost stěžovatelky o podvodu. Po stěžovatelce vyžadoval prokázání skutečností ohledně podvodu na DPH, jež musí prokazovat sám. Správce daně nejprve požadoval prokázání skutkového stavu po stěžovatelce. Aniž by správce daně cokoliv nového zjistil, dospěl k závěru, že své důkazní břemeno unesl.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že považuje napadený rozsudek za plně přezkoumatelný. Soud se vypořádal s podstatou žalobní argumentace. Chybějící daň byla prokázána u ARM, PM a KV. Obchodní společnost KV je nekontaktní, písemnosti jsou jí doručovány uplynutím lhůty, nereaguje na telefonické a e-mailové pokusy o kontakt ze strany správce daně a na adrese svého sídla se fyzicky nenachází. Není pravda, že chybějící daň u ARM a PM byla identifikována pouze na základě jejich nekontaktnosti, nýbrž skutečně neuhradily daň vykázanou v daňových přiznáních. Podmínka chybějící daně tak byla naplněna. Nestandardnosti se ovšem objevily v celém řetězci. Transakce byly několikanásobně zdraženy bez jakéhokoliv ekonomického opodstatnění, jednotlivé články řetězce byly personálně propojeny, jsou nekontaktní apod.

[12] K objektivním okolnostem žalovaný uvedl, že z nich vyplývá, že stěžovatel věděl o své účasti na podvodu na DPH (či minimálně vědět měl a mohl). Řadí mezi ně neprovedení průzkumu trhu a analýzy dopadů reklamy, neověření obchodního partnera a neověření uskutečnění reklamních služeb. Ohledně posledního kroku vědomostního testu, tj. přijatých opatření k předcházení účasti na podvodu na DPH, žalovaný poukázal na nedodržení dostatečné míry obezřetnosti a nepřijetí dostatečných preventivních opatření. Ve zbytku se žalovaný odkazuje na napadené rozhodnutí. K tvrzení stěžovatele ohledně nestandardností zjištěných správcem daně až po uzavření obchodního vztahu s dodavatelem žalovaný tvrdí, že se jednalo pouze o identifikaci daňového podvodu a zjištěné skutečnosti nejsou kladeny k tíži stěžovatele stran vědomosti o něm.

[13] Opětovná námitka o Generálním finančním ředitelství rovněž není důvodná. Generální finanční ředitelství pořídilo mobilní telefony v rámci obchodů zasažených podvodem na DPH, avšak nikoliv za účelem uskutečňování zdanitelných plnění. Nebyla tedy splněna jedna z podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. Generální finanční ředitelství tak nemohlo uplatňovat nárok na odpočet daně, což ani nečinilo.

[14] K námitce nedostatečného zjištění ceny obvyklé se žalovaný odkazuje na body 92 a 93 napadeného rozhodnutí. Nejednalo se o stanovení ceny obvyklé ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Jednalo se toliko o prokázání, že KV cenu nadhodnotilo. Nadhodnocení ceny je jednou z několika nestandardních okolností, svědčící o podvodu na DPH. Dle rozsudku ve věci *ACTRAD* platí, že správní orgány nejsou povinny zjišťovat cenu obvyklou při prokazování podvodů na DPH. Stran námitky nesprávného rozložení důkazního břemene žalovaný odkazuje na body 94 a 95 napadeného rozhodnutí.

[15] Stěžovatelka v replice uvedla, že není pravdou, že by průzkum trhu a ověření obchodního partnera neprovedla. Od daňových subjektů nelze požadovat, aby aktivně vyhledávaly okolnosti svědčících o možném podvodu a v konečném důsledku tak nahrazovaly činnost daňových orgánů. Dodavatel nebyl v době uzavírání smluvního vztahu jakkoliv nestandardní. Rozsudek *ACTRAD* byl zveřejněn až 6 let po uskutečnění zdanitelného plnění, tudíž se jeho závěry nemohla řídit. Tento rozsudek navíc dospěl k závěru, že obvyklá cena má být zjišťována a poměřována s obvykle uskutečňovanými cenami stejného i jiných smluvních partnerů. Stěžovatelka zopakovala, že jiné daňové subjekty platily dodavateli obdobnou cenu. Správce daně měl zjistit cenu obvyklou znaleckým posudkem. Výpočet ceny není správný, jelikož nelze vzít v potaz pouhý součet nákladů. Nelze tak dospět k závěru, že by zboží bylo předražené.

pokračování

[16] Žalovaný v doplnění vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2020, čj. 10 Afs 11/2020-55, *VJB PARTNER*, jenž aproboval postup správních orgánů ohledně podvodu na DPH při poskytování reklamních služeb ČT. K poskytování docházelo v totožném zdaňovacím období a obdobným dodavatelem. Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku ztotožnil s výpočtem ceny, odvozené od prvního článku řetězce, a zjištění objektivních okolností svědčících o účasti na podvodu na DPH, tj. neprovedení průzkumu trhu a neposouzení přínosu reklamy. Žalovaný v nyní posuzovaném případě postupoval stejně. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dále uvedl, že za objektivní okolnost lze považovat i nezveřejnění účetní závěrky, byť tato skutečnost sama o sobě neobstojí. V nyní posuzovaném případě daňové orgány v bodě 63 napadeného rozhodnutí nekladly k tíži pouze chybějící závěrku dodavatele, nýbrž také jednání s osobou, která nebyla jednatelem ani společníkem dodavatele a neprokázání jednání s alternativními dodavateli. Žalovaný také odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, čj. 7 Afs 428/2019-39. Z něj dovodil, že nekontaktnost dodavatele a nezveřejňování účetních závěrek (ve spojení s dalšími okolnostmi) odůvodňuje závěr ohledně chybějící daně.

[17] V reakci na doplnění vyjádření žalovaného stěžovatelka uvedla, že správce daně obvyklou cenu stanovil pouze součtem některých nákladových položek jednotlivých činností. Daň byla doměřena ve výši rozdílu mezi zaplacenou cenou a cenou obvyklou. Za takové situace je nezbytné přesné určení ceny obvyklé. Cena určená správcem daně není cenou tržní, za kterou by kdokoli toto plnění nabízel. Ohledně výběru smluvního partnera stěžovatelka zopakovala své tvrzení o dlouhodobé spolupráci i bezproblémovosti dodavatele v době uzavření spolupráce z kasační stížnosti. Není pravda, že by neprovedla kalkulaci předpokládaných dopadů reklamních služeb. Příznivý efekt reklamy doložila správci daně (např. navýšení obrátu o přibližně 19%). Není neobvyklé, že jednání neprobíhají se statutárním orgánem. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014-47, by měl být zkoumán hospodářský důvod transakce. Stěžovatelka prokázala příznivý vliv transakce na obrat společnosti. KV je hojně využívaným dodavatelem a správce daně by neměl mít obtíže se zjištěním obvyklé ceny právě od něj. Stěžovatelka dále odkazuje na rozsudky NSS ze dne 13. 8. 2020, čj. 7 Afs 428/2019-39, ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, a *ALADIN plus*. Z nich vyvozuje, že správce daně nezákonně odepřel nárok na odpočet DPH, jelikož nebyly prokázány základní předpoklady pro tento postup, a to existence podvodu na DPH a stěžovatelčino vědomé zapojení do podvodu. Je nepřijatelné, aby se stěžovatelka měla povinnost řídit judikaturou z let 2019 až 2020 v roce 2013. Správce daně byl vůči dodavateli nečinný, daňovou kontrolu zahájil až více jak rok po odvysílání poslední reklamy a nakonec se rozhodl, že daň vybere od stěžovatelky, jelikož je to pro něj nejsnazší. Takový postup odporuje rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2020, čj. 10 Afs 11/2020-55, a nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04. Dále platí, že nepřiměřenost ceny zdanitelného plnění je při splnění dalších podmínek nepodstatnou při rozhodování o odpočtu DPH [rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU“), ze dne 25. 11. 2021, ve věci C-334/20, *Amper Metal*].

[18] Žalovaný v navazujícím vyjádření uvedl, že rozsudek SDEU *Amper Metal* se věnoval posouzení nároku na odpočet DPH v souvislosti s hmotněprávními podmínkami, nikoliv

podvodem na DPH. K tomuto rozsudku se Nejvyšší správní soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 15. 2. 2022, čj. 2 Afs 222/2020-35. V nyní posuzované věci nebyl stěžovatelce uznán odpočet nikoli pouze kvůli nadhodnocené ceně, ale z titulu její vědomé účasti na podvodu na DPH. Nadhodnocená cena byla jen jednou z řady nestandardností svědčících o existenci podvodu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost a nezákonnost rozhodnutí žalované. Tím, že ho krajský soud přezkoumal, následně zatížil nepřezkoumatelností i svůj rozsudek. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku shledává rovněž v nedostatku důvodů pro závěr o existenci chybějící daně.

[21] Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Rozhodnutí krajského soudu je mimo jiné nepřezkoumatelné i tehdy, přezkoumá-li krajský soud rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které pro chybějící odůvodnění nebo pro nesrozumitelnost vůbec nebylo přezkoumání způsobilé (rozsudek NSS ze dne 13. 6. 2007, čj. 5 Afs 115/2006-91).

[22] Nejvyšší správní soud konstatuje, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je srozumitelné a opřené o dostatek relevantních důvodů. Tvrzení stěžovatelky, že závěry daňových orgánů nejsou opřeny o řádné dokazování a nemají oporu ve správním spisu, není pravdivé. Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud implicitně dospěl ke správnému závěru, že rozhodnutí žalovaného je přezkoumatelné. Tudíž jeho přezkoumáním nezatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti z tohoto důvodu.

[23] Stěžovatelka dále shledává nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v nedostatku důvodů pro závěr o spáchání podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména tehdy, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námitky za liché či mylné nebo proč nepovažoval právní argumentaci v žalobě za důvodnou, případně opomene-li krajský soud přezkoumat některou ze žalobních námitek. Žádnou takovou vadu Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku krajského soudu neshledal. Z obsahu rozhodnutí žalovaného je seznatelné, jakými úvahami se při posuzování věci řídil. Krajský soud ve shodě s žalovaným svůj závěr o podvodu na DPH, tj. zda došlo k narušení daňové neutrality, odůvodnil především v bodě 45 napadeného rozsudku nezaplacením daně jednotlivými články obou řetězců, virtuálními sídly dodavatelů, nezveřejňováním účetních závěrek, personálním propojením, výrazným navýšením ceny v řetězcích a neprovedením průzkumu trhu. Krajský soud tímto uvedl důvody, na základě kterých dospěl k závěru, že žalovaná postupovala při posouzení

pokračování

narušení daňové neutrality správně. Samotný nesouhlas stěžovatele se závěry krajského soudu a s jeho právním hodnocením pak nepřezkoumatelnost rozhodnutí nezakládá.

[24] Nejvyšší správní soud se i s ohledem na vyjádření žalovaného, který uvedl, že jde zčásti jen o opakování žalobních námitek, dále zabýval její přípustností. 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*. Stěžovatelka musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti mj. reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud pouze opakuje námitky, které uvedla v žalobě, aniž by jakkoliv refleктоvala argumentaci krajského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námitky 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 námitky přípustné (srov. 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). Z textu daného ustanovení je také zřejmé, žebrání i uplatnění jiných námitek než těch, které byly včas uplatněny v řízení před krajským soudem, pokud je stěžovatel nemohl uplatnit již v řízení před soudem prvního stupně (viz rozsudek NSS ze dne 3. 9. 2008, čj. 1 Afs 102/2008-39).

[25] Stěžovatelka předně namítá pouze obecně, že správní orgány a následně ani krajský soud dostatečně nevysvětlili, na základě jakých konkrétních zjištění nebylo možné přiznat daňový odpočet. Totožně formulovanou námitku vznesla stěžovatelka již u krajského soudu ve vztahu k napadenému rozhodnutí. Na tuto námitku krajský soud reagoval v bodě 54 napadeného rozsudku. V něm se zcela ztotožnil s vypořádáním této námitky žalovaným a odkázal na body 40 až 93 napadeného rozhodnutí a poukázal na to, že žalovaný obdobnou námitku vypořádal již v bodě 74 jeho rozhodnutí. Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedenou kasační námitku stěžovatelky nelze projednat, neboť nesměruje proti rozhodovacím důvodům krajského soudu. Je proto nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. Nejedná se totiž pouze o setrvání na jiném názoru, ale o nereagování na výslovně vypořádanou námitku, proti které argumentace stěžovatele nemůže obstát.

[26] Stěžovatelka také tvrdí, že si ji správce daně účelově vybral k doměření daně, protože nebyl schopen vybrat daň od jiných daňových subjektů. K podpoře svých závěrů odkázala na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60 a náleží Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04. Krajský soud k tomu uvedl, že jde o argumentaci mimoběžnou. V posuzovaném případě rozhodnutí daňových orgánů nejsou zkratkovitou úvahou o daňové povinnosti žalobkyně vyplývající z fiskální ziskuchtivosti, nýbrž souhrnem objektivních konkrétních skutečností. Že tyto úvahy vedou k závěru o neoprávněnosti odpočtu daně žalobkyně, není důkazem o účelovosti úvah. Stěžovatelka ovšem tuto námitku zopakovala v kasační stížnosti, aniž by jakkoliv reagovala na její vypořádání krajským soudem. Z tohoto důvodu je také nepřipustná.

[27] Stěžovatelka v kasační stížnosti zopakovala svoji žalobní námitku týkající se odkazu na vyjádření Generálního finančního ředitelství. K ní v kasační stížnosti pouze dodala, že se neztotožňuje se snahou o marginalizaci tohoto vyjádření krajským soudem i správce

daně. Nejvyšší správní soud opětovně konstatuje, že z důvodu nedostatku reflektování závěrů krajského soudu je tato námitka nepřipustná.

[28] Stěžovatelka dále uvedla, že za obdobnou cenu a od stejného dodavatele odebírala reklamy i konkurence. Správce daně měl konat během zdaňovacích období, pokud věděl o rizikovitosti dodavatele. Pokud o rizikovitosti nevěděl, nelze požadovat o stěžovatelce, aby rizikovost dodavatele zjistila. Správní orgány mnohokrát stěžovatelku během její existence kontrolovaly a nezjistily nic závadného. Nynější závěr správních orgánů o zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH poškozují její dobré jméno. Podvodné jednání v souvislosti s uplatněním nároku u DPH by u ní nemělo žádný pozitivní ekonomický efekt, jelikož musela vynaložit 100% nákladů, ale získala by pouze 21% na DPH. Stěžovatelka tyto námitky ovšem nenamítala v řízení u krajského soudu, ačkoliv tak učinit mohla a proto jsou nepřipustné.

[29] Nejvyšší správní soud předesílá, že se téměř shodným skutkovým příběhem zabýval již v rozsudcích ze dne 26. 8. 2020, čj. 8 Afs 78/2018-65 a *VJB PARTNER* ve kterých potvrdil závěry správních orgánů ohledně podvodu na DPH v řetězcích, ve kterých vystupovaly daňové subjekty ČT, ARM a KV. Předmětem smluv bylo rovněž obstarání reklamy (sponzorského vzkazu) na kanálu ČT. Nejvyšší správní soud neshledal důvody k odchýlení se od svého dříve vyřčeného právního názoru v nyní posuzované věci.

III.A. Existence daňového podvodu

[30] V rámci přípustných námitek stěžovatelka tvrdí, krajský soud nedostatečně postavil na jisto, že došlo ke spáchání podvodu na DPH. Tvrdí, že ARM podávala daňová přiznání, avšak daň neuhradila, neposkytla součinnost správci daně a nepodařilo se ověřit, zda daňové doklady za poskytnutí reklamních služeb zahrnula do svého účetnictví a vykázala je v daňových přiznáních k DPH. Obchodní korporace PM byla nekontaktní a nelze požadované skutečnosti ověřit. Daňové přiznání k DPH podávala, daň ovšem nehradila. Nepodařilo se ověřit, zda daňové doklady za poskytnutí reklamních služeb zahrnula do svého účetnictví a vykázala je v daňových přiznáních k DPH. V případě společnosti KV pak nelze ověřit, zda daňové doklady za reklamu zahrnula do svého účetnictví, vykázala je v daňových přiznáních a odvedla z reklamních plnění daň.

[31] Z uvedeného stěžovatelka vyvozuje, že nebylo postaveno najisto, že v řetězci dotčených subjektů došlo k podvodu na DPH. Závěry krajského soudu jsou postaveny pouze na bázi pravděpodobnosti. Stejně tak je možné, že tyto společnosti daň uhradily, popř. neuhradily, avšak nikoli z důvodu podvodu na DPH. Předpoklad existence daňového podvodu nebyl podložen řádným dokazováním. Rozsudky citované krajským soudem v bodě 37 napadeného rozsudku shodně konstatují, že musí být postaveno najisto, v jakých skutečnostech podvod na DPH spočíval. To ovšem v případě stěžovatelky prokázáno nebylo.

[32] Krajský soud v bodech 43 až 45 napadeného rozsudku stručně shrnul zjištění správních orgánů. Uvedl, že obchodní korporace ARM a PM sice daňové přiznání podaly, avšak daň neuhradily. U KV nebylo možné z důvodu nekontaktnosti ověřit, že daň skutečně uhradila. Soud v bodě 37 napadeného rozsudku uvedl, že není povinností správních orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci

pokračování

byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, či ze dne 17. 9. 2015, čj. 1 Afs 219/2014-52).

[33] Nejvyšší správní soud konstatuje, že ani stěžovatelka nezpochybnila, že v obou řetězcích nebyla minimálně jedním článkem odvedena daň, konkrétně ARM v lednovém plnění a PM v květnovém plnění. Krajský soud v bodě 43 uvedl, že KV byla nekontaktní, tudíž nebylo možné ověřit, zda daň uhradila. Ve věci ovšem již není rozhodné, zda KV daň skutečně odvedla, či nikoliv. Krajský soud, ve shodě se správcem daně i žalovaným, jednoznačně identifikoval chybějící daň v obou řetězcích. Tvrzení stěžovatelky, že krajský soud postupoval v rozporu s judikaturou NSS a SDEU, shrnutou v rozsudku *ALADIN plus*, tak není důvodné. V nyní posuzovaném případě byla chybějící daň v obou řetězcích postavena na jisto. Nejednalo se pouze o situaci, ve které by se vzhledem k nepodání daňových přiznání nepodařilo prokázat, že daň skutečně nebyla uhrazena, jak namítá stěžovatelka. Napadený rozsudek tak stěžovatelkou citovaným judikaturním závěrům Nejvyššího správního soudu plně při posuzování první podmínky vyhovuje.

[34] Nejvyšší správní soud doplňuje, že podvodem na DPH judikatura SDEU vymezuje situaci, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2021, čj. 5 Afs 74/2020-32, bod 16, a ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, bod 57). NSS dále v rozsudku ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, uvedl, že „[d]aňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. již zmiňovaný rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014-60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění“. Nejvyšší správní soud v bodě 23 rozsudku ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, uvedl, že „[s]polečným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Tato zmíněná praktická nemožnost je sama o sobě objektivním faktem, který je nutno považovat za zásadní v procesu konstatování existence daňového podvodu; je tudíž nezbytné, aby správce daně takovou skutečnost v odůvodnění svého rozhodnutí (zprávy o daňové kontrole) srozumitelně a přehledně popsal a podložil zjištěními majícími podklad ve spisu. Aby bylo možné důvodně konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí k tomu přistoupit ještě další objektivní okolnosti, které teprve ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění.“

[35] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stran naplnění první podmínky podvodu na DPH není pochyb o chybějící dani, ani o dalších skutečnostech vedoucích k závěru o existenci podvodu na DPH. Ty krajský soud detailně popsal v bodě 43 napadeného rozsudku. Jednalo se o nekontaktnost dodavatele, virtuální sídla jednotlivých článků řetězce, personální propojení dodavatele a subdodavatelů a nepřiměřenou cenu plnění. Tvrzení stěžovatelky, že daň nemusela být uhrazena z jiného důvodu, než kvůli podvodu

na DPH proto neobstojí. Nejvyšší správní soud uzavírá, že v nyní posuzovaném případě daňové orgány zjistily takové okolnosti, které ve svém spojení svědčí o existenci podvodu na DPH.

III.B. Vědomostní test

[36] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud v bodě 41 objektivní okolnosti ohledně vědomosti zapojení se do daňového podvodu odůvodňuje skutečnostmi, jež vznikly až po uskutečnění zdanitelného plnění. Dále tvrdí, že jedinou zjistitelnou informací z veřejných rejstříků v době uzavírání smluv bylo to, že KV nezakládala účetní závěrky do sbírky listin obchodního rejstříku. Nezveřejňování účetních závěrek však podle ní bylo v dané době běžné. Jelikož se jednalo o dlouhodobě spolehlivého partnera, nemohlo toto marginální pochybení na jeho spolehlivosti cokoliv změnit. Krajský soud pochybil, když převzal závěry správce daně o tom, že žádné prověřování dodavatele neproběhlo. Dodavatele KV před uzavřením každého smluvního vztahu řádně ověřovala, jak opakovaně uvedla ve vyjádřeních v letech 2016 a 2017. Krajský soud od ní vyžadoval obezřetnost a povědomost o všech článcích řetězce, přestože jiné společnosti (mimo dodavatele) neznala.

[37] Krajský soud v bodě 41 napadeného rozsudku vymezil judikaturní východiska, jež slouží k posouzení, zda daňový subjekt věděl nebo minimálně mohl a měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu DPH. Tato východiska následně aplikoval na nyní posuzovaný případ v bodech 46 až 49. Dospěl k závěru, že správní orgány své důkazní břemeno stran výše uvedeného jednoznačně unesly a odkázal na body 61 až 72 napadeného rozhodnutí. Dodal, že stěžovatelka nedodržela dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala opatření směřující k vyloučení své účasti na podvodu na DPH. Stěžovatelka dle krajského soudu zcela rezignovala na zjištění dodavatelských a finančních podmínek na trhu, neprováděla žádná cenová srovnání, nehledala alternativní dodavatele, neřešila nesplnění sjednaného rozsahu, neanalyzovala účelnost nákladů a dodavatele neproověřila. Krajský soud v bodě 57 napadeného rozsudku rovněž uvedl, že stěžovatelka zaměňuje první krok posuzování podvodu na DPH s kroky následujícími (vědomostním testem), přičemž podrobně vysvětlil, jaký je mezi nimi rozdíl.

[38] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že i přes jasné vysvětlení jednotlivých kroků posuzování podvodu na DPH, stěžovatelka také v kasační stížnosti jednotlivé kroky zaměňuje. Zatímco v případě vědomosti o daňovém podvodu jistě nelze klást k tíži daňového subjektu okolnosti, které v době uskutečnění určité transakce ještě nenastaly (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, čj. 5 Afs 252/2017-31, bod 40), v případě zkoumání toho, zda vůbec k daňovému podvodu došlo, naopak často nezbude, než v některých ohledech vyjít právě z okolností, které nastaly až po uskutečnění určité obchodní transakce (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, čj. 8 Afs 303/2018-52, bod 23). Nejvyšší správní soud pro úplnost doplňuje, že jednotlivé skutkové okolnosti nelze přísně rozřadit na ty osvědčující výhradně splnění podmínky existence daňového podvodu či vědomostního testu. Je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou důvodné současně pro více kroků. Nastalou skutkovou situaci je vždy nutno posoudit v celku a dospět k závěru, zda veškeré zjištěné okolnosti ve svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2020, čj. 7 Afs 428/2019-39, bod 34).

pokračování

[39] Povinností správce daně nutně není prokázat prostřednictvím objektivních okolností, že daňový subjekt o podvodu věděl, či že se na něm dokonce aktivně podílel. K odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty totiž podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i SDEU stačí, že daňový subjekt si své účasti alespoň mohl a měl být vědom (srov. např. rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen a další*, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Kittel*, či ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C- 42/11, *Mahagében a Dávid*, a rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2020, čj. 4 Afs 10/2020-58, *HYDROENERGIE*). V rámci tohoto tzv. vědomostního testu správce daně dokládá objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzované obchodní transakce, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu, jakož i chybějící či nedostatečná rozumná opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možného zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty.

[40] Zpochybňuje-li tedy daňový subjekt význam zjištěných objektivních okolností tvrzeními opírajícími se o to, že na nich neshledává nic nestandardního či podezřelého, není povinností správce daně tato tvrzení vyvracet. K odepření nároku na odpočet totiž postačí, prokáže-li správce daně, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem (rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2021, čj. 4 Afs 177/2020-43, bod 35, a ze dne 12. 7. 2022, čj. 4 Afs 264/2021-57, bod 16)

[41] Nejvyšší správní soud rekapituluje, že v bodech 61 až 66 napadeného rozhodnutí žalovaný kladl k tíži stěžovatelce stran vědomosti o zapojení se do podvodu na DPH, že neprovedla průzkum trhu a akceptovala 5x vyšší cenu oproti ceně tržní, neověřila si obchodního partnera ani uskutečnění objednaných služeb a neprovedla analýzu dopadů přijatých reklamních služeb. Body 67 až 73 napadeného rozhodnutí se dále věnují přijetí rozumných opatření a dobré víry stěžovatelky. V nich se žalovaný zaměřil na nadhodnocenou cenu plnění, snížení ceny za poskytnutí služeb nižšího rozsahu, neprovedení analýzy dopadů přijatých reklamních služeb a neověření dodavatele. Z uvedeného plyne, že okolnosti v rámci druhé a třetí podmínky podvodu na DPH se částečně překrývají. Stěžovatelka ovšem mezi jednotlivými podmínkami nerozlišuje.

[42] Stěžovatelka namítá, že krajský soud od ní vyžadoval obezřetnost a povědomost o všech člancích řetězce, přestože jiné společnosti (mimo dodavatele) neznala. Nejvyšší správní soud se s tvrzením stěžovatelky neztotožňuje. Krajský soud v bodech 43 a 45 napadeného rozsudku uvedl zjištění správních orgánů, na které stěžovatelka v kasační námitce poukazuje, např. personální propojení článků řetězce. Tyto skutečnosti ovšem krajský soud (ve shodě se správními orgány) správně přiřadil k prvnímu kroku posuzování podvodu na DPH, tedy zda k podvodu v řetězci došlo. V prvním kroku se posuzují objektivní okolnosti vykázané transakce (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010, čj. 9 Afs 94/2009-156). Stěžovatelka zaměňuje první krok posuzování podvodu na DPH s kroky následujícími (vědomostním testem), na což také příhodně upozornil krajský soud v bodě 57 napadeného rozhodnutí. Krajský soud zjištěnými nestandardnostmi v rámci řetězce pouze podpořil svůj závěr ohledně chybějící daně v řetězci z důvodu podvodu

na DPH, čímž byla splněna první podmínka. Tato dílčí námitka je tak nedůvodná, jelikož popisovaná zjištění nebyla kladena stěžovatelce k tíži v rámci vědomostního testu.

[43] Stěžovatelka dále tvrdí, že si dodavatele KV prověřovala. Není pravdou, že by průzkum trhu a ověření obchodního partnera neprovedla. Od daňových subjektů nelze požadovat aktivní vyhledávání okolností svědčících o možném podvodu a v konečném důsledku tak nahrazovaly činnost daňových orgánů. Dodavatel nebyl v době uzavírání smluvního vztahu jakkoliv nestandardní. Krajský soud k uvedenému v bodě 59 napadeného rozsudku konstatoval, že stěžovatelka v řízení netvrdila, ani neprokázala, že by ve veřejných rejstřících před uzavřením smlouvy rizikovost dodavatele prověřovala. Skutečnost, že subjekt protiprávně nezveřejňuje ve sbírce listin účetní závěrky, má u obezřetného smluvního účastníka vzbuzovat podezření o rizikovosti takového subjektu. S námitkou nezveřejňování účetní závěrky se již řádně vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí. Nezveřejňování účetních závěrek mělo stěžovatelku upozornit na rizikovost takového daňového subjektu. Tvzení, že nezveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku je statisticky rozšířené, není rozhodující.

[44] Stěžovatelce lze dát za pravdu v tom, že pouhé nezveřejňování účetních závěrek není dostatečné k závěru o podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud v minulosti již několikrát judikoval, že „zveřejnění účetní závěrky ve sbírce listin v obchodním rejstříku samo o sobě nic nevypovídá o tom, zda dodavatel či jiný subjekt je či není zapojen v podvodném obchodu, resp. zda podal daňové přiznání, a odvedl či neodvedl daň“ (srov. např. bod 33 rozsudku ze dne 31. 7. 2018, čj. 5 Afs 252/2017-31). Pouze na této skutečnosti však závěr o vědomosti stěžovatelky o podvodu na DPH nestojí.

[45] Dle stěžovatelky plnění KV odpovídalo předložené smlouvě. K tomu krajský soud v bodě 47 napadeného rozsudku pouze uvedl, že nesplnění sjednaného rozsahu plnění toto s dodavatelem nijak neřešila. Žalovaný v bodě 58 napadeného rozhodnutí poukázal na článek I. bod A a V. bod A smluv stěžovatelky s KV (pozn. NSS: smlouvy byly u obou plnění totožné). Nejvyšší správní soud ověřil, že je v nich obecně uvedeno, že dodavatel má obstarat reklamu služeb a propagaci obchodního jména (v čl. I.), resp. obchodního jména a jeho výrobků (čl. V). V obou člancích je ovšem uvedeno, že rozsah je stanoven touto smlouvou. Rozsah je konkrétně rozepsán ve článku III. bodu A, kde se objednavatel zavazuje prezentovat logo stěžovatelky (na začátku pořadu, na jeho konci a v upoutávkách) a dodat video dokumentaci. Dle Nejvyššího správního soudu tak nedošlo k odchýlení se od konkrétně sjednaného rozsahu plnění. Články I. a V. jsou velmi obecné. Konkrétní rozsah plnění, vymezen v čl. III., nebyl žalovaným ani krajským soudem jakkoliv rozporován. Nejvyšší správní soud tak dává stěžovatelce za pravdu, že jí výše uvedené nelze klást k tíži.

[46] Stěžovatelka dále namítá, že analýzu reklamy provedla na základě dopadů reklam za roky 2011 a 2012, kdy se její obrat zvýšil přibližně o 19%. Ve sledovaném období došlo k nárůstu realizovaných zakázek i mimo region sídla, přičemž náklady na reklamu byly pouze cca 0,7-1,9% obratu společnosti. Stejnou formu reklamy využívají i konkurenti na trhu. ČT reklamní spoty nevyrábí a stěžovatelka jako laik v reklamách si raději objednala reklamu na klíč. Správce daně měl analýzu sledovanosti reklam za období od 12. 11. 2011 do 31. 12. 2013. Při zadávání reklamy se stěžovatelka řídila tím, že předcházející televizní reklamy měly příznivý vliv na rostoucí obrat společnosti.

pokračování

K tomu krajský soud v bodě 58 napadeného rozsudku uvedl, že uvedená tvrzení, i kdyby byla v řízení prokázána, nemění závěr o účasti stěžovatelky na podvodu na DPH ve formě nejméně nevědomé nedbalosti.

[47] Nejvyšší správní soud, na rozdíl od krajského soudu, konstatuje, že neprovedení analýzy dopadů přijaté reklamy je jednou ze skutečností, kterou žalovaný přičítá k tíži stěžovatelce v rámci vědomostního testu. Nelze tedy rezignovat na její tvrzení ohledně doložení analýzy dopadu reklamy.

[48] Stěžovatelka k prokázání pozitivního vlivu na reklamy na její podnikání nabídla několik důkazních prostředků (např. sumář vybraných výkonů, seznam vybraných investorů, atd.). Nejvyšší správní soud konstatuje, že předložené důkazní prostředky nemají výpovědní hodnotu ve vztahu k analýze očekávaných dopadů reklamy. Ze sumáře výkonů plyne celkový počet výkonů stěžovatelky, počet výkonů mimo Karlovarský kraj a jejich vzájemný poměr. Z uvedeného ovšem neplyne jakákoliv souvislost s reklamou. Tato souvislost neplyne ani ze seznamu vybraných investorů. O analýze očekávaných dopadů reklam nelze hovořit ani v souvislosti s doloženou sledovaností jednotlivých programů a pořadů ve dnech vysílání reklam. Ačkoliv z ní plyne počet diváků sledující televizní pořad, před a po kterém byla reklama vysílána, nelze z ní vyčíst jakýkoliv dopad na podnikatelskou činnost stěžovatelky. Nejedná se navíc o analýzu předcházející odvysílání reklamního plnění. Pouhé tvrzení, že se obrat stěžovatelky z důvodu reklamy zvýšil, je nedostatečné, jelikož zvýšení obratu mohlo vzniknout důsledkem jiných vlivů. Stěžovatelka předloženými důkazními prostředky mohla prokázat pouze zvýšení tržeb, resp. zvýšení tržeb mimo svůj kraj. Zvýšení tržeb ovšem nemusí být výsledkem pouze televizní reklamy. Stěžovatelka mohla provést např. dotazníkové šetření mezi odběrateli, ze kterého by plynula reálná data ohledně dopadů předchozí reklamní kampaně, na základě které by bylo důvodné v ní pokračovat. Rovněž mohla doložit např. zvýšení návštěvnosti svých internetových stránek krátce po odvysílání předchozích reklam. Běžný podnikatel by si nepochybně, v případě takto vynaložení takto vysokých částek na krátkou televizní reklamu, provedl aspoň základní marketingovou analýzu s kalkulací předpokládaných dopadů reklamy. Nic obdobného ovšem stěžovatelka nepředložila. Nejvyšší správní soud konstatuje, že spisový materiál neobsahuje dostatečně relevantní analýzu dopadů reklamy na podnikání stěžovatelky. Z tohoto důvodu nemají závěry krajského soudu jakýkoliv dopad na zákonnost či přezkoumatelnost rozhodnutí.

[49] K ceně plnění stěžovatelka nejprve uvádí, že krajský soud neměl aplikovat rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2019, čj. 6 Afs 61/2019-27, *ACTRAD* jelikož v něm byla cena plnění navýšena 229x a 89x. V nyní posuzovaném případě maximálně 5x. Je rovněž nepřipustné, aby krajský soud shledal rozpor jednání stěžovatelky s judikaturou NSS, která v době uskutečnění zdanitelného plnění neexistovala. Závěr krajského soudu o navýšení plnění 40x či 50x je chybný, jelikož jde pouze o srovnání s cenou odvysílání reklamy ČT a ta nezahrnuje výrobu reklamy. Krajský soud ve shrnutí závěrů daňových orgánů v bodě 45 napadeného rozsudku uvedl, že cena plnění sjednaná ze strany ČT na počátku řetězce byla výrazně (u lednového plnění 40x, u květnového plnění 50x) nižší než cena fakturovaná žalobkyni na konci řetězce. Stěžovatelkou účtovaná cena za obě sporná plnění byla cca pětinasobkem ceny za obdobné plnění od jiného dodavatele. Soud se ohledně ceny plnění odkázal na napadené rozhodnutí a k vypořádání žalobní námitky v bodě 66 rozsudku

rovněž uvedl, že cena plnění byla navýšena pětinasobně. S odkazem na rozsudek *ACTRAD* konstatoval, že i průměrný daňový subjekt bez speciálních znalostí by mohl a měl vědět, že se jednalo o ceny neobvyklé a přemrštěné. K jejich výši stěžovatelka navíc neposkytla žádné ekonomicky racionální zdůvodnění. Stěžovatelka nezjišťovala ceny přímo od ČT, výrobce reklamy, ani jiných dodavatelů, neprovedla analýzu ekonomické návratnosti vynaložených prostředků a hlouběji nezkoumala ani dopady reklamy na vlastní podnikatelskou činnost.

[50] Nejvyšší správní soud ověřil, že částka fakturovaná ze strany ČT byla mnohanásobně nižší, než jakou následně platila stěžovatelka, jak správně uvedl krajský soud v bodě 45 napadeného rozsudku. Stěžovatelce lze dát za pravdu, že cena fakturovaná ČT nezahrnovala výrobu reklamy a navíc by mohlo být sporné vycházet přímo z ceny účtované ČT, pokud není zřejmé, zda je vůbec běžné veřejnosti dostupná. Toto tvrzení ovšem správní orgány, ani krajský soud nerozporovaly a z částky, kterou si účtovala ČT, nevycházely. Naopak krajský soud v bodě 66 jednoznačně konstatoval, že cena plnění byla navýšena (pouze) pětinasobně. Ke stejnému závěru dospěl i žalovaný v bodě 55 napadeného rozhodnutí, když uvedl, že maximální zjištěná cena za reklamní služby sjednané v běžných obchodních vztazích byla 222 000 Kč, avšak stěžovatelka zaplatila 1 200 000 Kč, tudíž se jednalo o více jak pětinasobný rozdíl (cca 5,4 x). Správce daně při zjišťování běžné tržní ceny oslovil dvě náhodně zvolené agentury dlouhodobě spolupracující s ČT, od kterých zjistil, že srovnatelné plnění v nejžádanějším vysílacím čase poskytují za 210 000 Kč. Místním šetřením u výrobce sponzorských vzkazů pak zjistil, že ten za každý sponzorský vzkaz fakturoval částku 12 000 Kč. Správce daně stanovil referenční cenu v tržní výši, za kterou by si danou reklamu mohla objednat i stěžovatelka. Se stěžovatelkou lze obecně souhlasit v tom, že se takto zjištěná cena může částečně lišit od ceny, kterou by si dodavatel účtoval za poskytnutí komplexního plnění. To by teoreticky mohlo být jak o něco vyšší, jak tvrdí stěžovatel, tak ale i o něco nižší, neboť dodavatel komplexního plnění může mít výhodnější podmínky od subdodavatelů s ohledem na množství odebíraných služeb. I pokud by ale došlo k určitému navýšení za komplexní dodání zakázky, rozhodně to neodůvodňuje navýšení v tomto rozsahu. Nejvyšší správní soud se proto plně ztotožňuje s hodnocením krajského soudu stran referenční ceny plnění. Ačkoliv je zřejmé, že rozsah plnění se v rámci řetězce změnil, krajský soud i žalovaný tyto změny plně reflektovaly ve výpočtu referenční ceny. Krajský soud v bodě 45 napadeného rozsudku pouze shrnoval zjištění správce daně, aniž by pak se 40-ti a 50-ti násobným navýšením ceny jakkoliv dále podporoval své závěry.

[51] Stěžovatelka takto výrazně navýšenou cenu přijala, aniž by si ověřila možnost obstarání stejných reklamních služeb u jiných poskytovatelů. Jednalo se přitom o nezanedbatelný náklad přesahující milion korun. Stěžovatelka poukazuje na dlouhodobou spolupráci s KV. Dle Nejvyššího správního soudu samozřejmě může dlouhodobá spolupráce vést k přijetí i vyšší ceny a nižšímu zájmu o srovnávání cen na trhu. V případě dlouhodobého placení více než 5krát vyšší ceny, ve srovnání s tržní cenou, je ovšem i takové vysvětlení nedostatečné. Nad rámec dlouhodobé spolupráce žádné přípustné vysvětlení stěžovatelka v kasačním řízení neuvedla. Nejvyšší správní soud konstatuje, že více než 5krát vyšší cena plnění i u nezkušené osoby v oblasti reklamy musí vyvolávat závažné pochybnosti ohledně přiměřenosti ceny. Neprovedení srovnání cen na trhu je v tomto případě jednou z okolností, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla, popř. minimálně mohla a měla vědět. Nejvyšší správní soud podotýká, že ke stejnému

pokračování

závěru dospěl i v bodě 35 rozsudku *VJB PARTNER*, ve kterém se cena za reklamní plnění lišila od nejvyšší zjištěné tržní ceny méně, než 4krát.

[52] Dle stěžovatelky měl správce daně zjistit cenu obvyklou intervalem nejčastěji realizovaných cen. Tento závěr podporuje odkazem na rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS. Tento rozsudek je třeba aplikovat i při posuzování podvodu na DPH. Stěžovatelka opakovaně navrhovala stanovit cenu obvyklou znaleckým posudkem. Správce daně nesrovnával ceny s vícero realizovanými cenami na trhu, pouze stanovil součet nákladových cen. Srovnání sjednané ceny s jedinou referenční cenou dvou jiných subjektů nemůže vést k zjištění ceny obvyklé. Správce daně není tím, kdo by měl posuzovat hospodárnost společnosti. Cena nebyla neobvyklá, jelikož neexistuje žádný právní předpis, který by cenu obvyklou stanovil. Obvyklá cena měla být stanovena srovnáním cen KV. Krajský soud se s námitkami k ceně sporného plnění vypořádal především v bodech 65 až 70. Nejprve uvedl, že se s těmito námitkami vypořádal již žalovaný v napadeném rozhodnutí, plně se s ním ztotožňuje a odkazuje na něj. Předražení ceny nebylo opřeno o § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tudíž rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009, čj. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS není přílehlavý. Cena v běžných obchodních vztazích byla stanovena ve výši 220 000 Kč, vypočtená jako součet tržní ceny za odvysílání a výrobu reklamy. Správní orgány ovšem vycházely z více realizovaných cen, nikoliv pouze z jediné (viz body 53 a 54 napadeného rozhodnutí). Pro zadání znaleckého posudku není důvod, jelikož správce daně referenční cenu zjistil. Soud v bodě 74 dále doplnil, že skutkový stav byl žalovaným zjištěn dostatečně, tudíž nezadal vypracování znaleckého posudku. Správce daně postupoval správně, pokud nevycházel z cen KV, jelikož u této společnosti vzniklo podezření o účasti na podvodu na dani. Její ceny mohly být daňovým podvodem ovlivněny.

[53] Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s vypořádáním daných námitek krajským soudem. Tvzení stěžovatelky, že správce daně nesrovnával ceny s vícero realizovanými cenami na trhu, je mylné. Správce daně zjistil cenu za vysílání reklamy od dvou různých reklamních agentur spolupracujících s ČT. Správce daně k běžné ceně za odvysílání reklamy připočetl běžnou cenu její výroby přímo od výrobce reklamy. NSS již tento způsob výpočtu ceny za srovnatelné plnění potvrdil v rozsudku sp. zn. 10 Afs 11/2020, především v bodech 35 a 36, jak správně uvedl žalovaný. Jak dále NSS doplnil v bodě [50] doplnil, ačkoliv by se cena za poskytnutí komplexního plnění mohla mírně odlišovat od ceny dvou samostatných plnění, rozhodně to neodůvodňuje navýšení v tomto rozsahu. Za této situace by tak bylo zadání vypracování znaleckého posudku nadbytečné, jelikož správce daně zjistil srovnatelnou cenu dostatečně. Stěžovatelce lze dát za pravdu, že správci daně nepřísluší hodnotit hospodárnost vynakládání prostředků daňových subjektů. Nepřiměřená cena plnění bez logického vysvětlení je ovšem jednou z okolností, jež svědčí o podvodu na DPH. Daňovým orgánům tudíž přísluší zkoumat, zda se cena plnění odchyluje od obvyklé ceny plnění. Za této situace nemůže být ani rozhodné, že neexistuje právní předpis, jenž by stanovil obvyklou cenu plnění. Stěžovatelce nelze přisvědčit ani v tvrzení, že daňové orgány měly zjišťovat cenu obvyklou na základě cen od KV. Nejvyšší správní soud konstatuje, že při výpočtu ceny obvyklé nelze vycházet z ceníku těch společností, u nichž vzniklo podezření z účasti na podvodu na DPH. Daňové orgány proto nezahrnutím cen KV do výpočtu obvyklé ceny nepochybily.

[54] Dle Nejvyššího správního soudu jsou zbývající závěry daňových orgánů dostatečné k závěru o tom, že stěžovatelka věděla, či minimálně vědět mohla nebo měla, o podvodu na DPH. Stěžovatelka zaplatila za poskytnutá plnění více než 5x vyšší cenu, než jaká byla tržní cena, aniž by si provedla jakékoliv srovnání cen na trhu. Ačkoliv se stěžovatelka odvolává na pozitivní vliv reklamy na její podnikání, své tvrzení nepodložila relevantními důkazy. Stěžovatelka neprovedla analýzu reklamy, resp. kalkulaci předpokládaných dopadů reklamní akce, přestože, jak sama tvrdí, nemá v oblasti reklamy zkušenosti. Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že odhadnutí ceny reklamního plnění není jednoduché. Takto razantní navýšení ceny v rámci řetězce a její přijetí stěžovatelkou ovšem nejeví jakékoliv známky rozumného podnikatelského chování. Obzvláště za situace, kdy stěžovatelka neprovedla průzkum cen na trhu a neanalyzovala budoucí dopady reklamy na své podnikání.

[55] Stran přenesení důkazního břemene stěžovatelka uvedla, že správce daně je tím, kdo prokazuje veškeré skutečnosti týkající se podvodu na DPH. Výzvou ze dne 3. 5. 2016 správce daně nezákonně přenesl důkazní břemeno na stěžovatelku. Správce daně nicméně následně nedůvodně dospěl k závěru, že sám unesl své důkazní břemeno ohledně zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH, ačkoliv předtím vyžadoval prokázání rozhodných skutečností po ní. K tomu krajský soud v bodech 72 a 73 uvedl, že správce daně vydáním výzvy pochybil, jelikož důkazní břemeno ohledně všech skutečností podmiňujících odeprání nároku na odpočet daně z titulu podvodu na dani tíží správce daně a nikoli daňový subjekt. Žalovaný ovšem vadu řízení před správcem daně napravil a výsledné rozhodnutí není vadné, jelikož v něm deklaroval, že na stěžovatelku důkazní povinnost nepřešla a že v seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ji správce daně řádně seznámil se všemi rozhodnými skutečnostmi. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že správce daně nepostupoval správně. Žalovaný ovšem postup správce daně napravil. Stěžovatelka svoji námitkou míří především na postup daňových orgánů při hodnocení skutkových okolností plynoucích ze spisu. Správce daně žádal po stěžovatelce, aby prokázala, že se nezapojila do řetězce společností podílejících se na podvodném jednání. Aniž by se jakkoliv změnil zjištěný skutkový stav, daňové orgány (již s vědomím, že důkazní břemeno leží právě na nich) dospěly k závěru, že prokázaly stěžovatelčino zapojení do podvodu na DPH.

[56] Nejvyšší správní soud konstatuje, že se hodnocení skutkového stavu správce daně nezměnilo. Správce daně pouze nesprávně vycházel ze závěru, že stěžovatelka musí prokázat, že se podvodného jednání nedopustila. Z judikatury NSS ovšem plyne, že správce daně je tím, kdo nese zodpovědnost za zjištění skutkového stavu věci stran podvodu na DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 8. 2018, čj. 2 Afs 399/2017-60, bod 34, a ze dne 24. 5. 2018, čj. 9 Afs 194/2017-34, bod 40). Stěžovatelka se tak mohla pouze dobrovolně bránit proti závěrům správce daně, aniž by ji důkazní břemeno tížilo. Postup správce daně tak výzvou pouze poskytl stěžovatelce možnost obrany proti již svým dostatečným závěrům o podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud tudíž dospěl k závěru, že ačkoliv správce daně nepostupoval zcela správně, tento postup neměl vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[57] Stěžovatelka rovněž tvrdí, že v nyní posuzované věci nelze aplikovat na jednání ze zdaňovacího období 2013 novější rozsudky soudů. Jak plyne z bodů 24 a 25 nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, soudní nalézání práva nelze

pokračování

(zpravidla) považovat za tvorbu právních předpisů, nýbrž za jejich výklad a zpřesňování. Z povahy věci tak působí retroaktivně, neboť soud zpravidla posuzuje jednání, k němuž došlo v minulosti. Jestliže soudní rozhodnutí z podstaty věci působí zpětně (retrospektivně), nemůže se na ně uplatnit ani obecný zákaz retroaktivity. Stěžovatelka ani nikterak netvrdí, že by novější judikaturou došlo k judikaturnímu obratu. Za těchto okolností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud, ani žalovaný aplikací novější judikatury nepochybil. Rozsudek *ACTRAD* je rovněž plně aplikovatelný na nyní posuzovanou věc, jak správně uvedl krajský soud. Stěžovatelce lze dát za pravdu, že v nyní posuzované věci nedošlo k tak razantnímu nárůstu ceny plnění. To ovšem nic nemění na závěru, že cena byla jednoznačně neúměrná sjednanému plnění.

IV. Závěr a náklady řízení

[58] Nejvyšší správní soud tedy s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že žádná z přípustných kasačních námitek není důvodná, a proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[59] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 12. srpna 2022

Petr Mikeš
předseda senátu