



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **D. D. D. SERVIS OPAVA v. o. s.**, se sídlem Olomoucká 553/90, Opava, zastoupená JUDr. Petrem Langerem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Sokolská třída 1331/31, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2019, č. j. 39368/19/5300-21443-702551, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 3. 2021, č. j. 25 Af 73/2019-56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně je veřejnou obchodní společností, jejímž předmětem podnikání je provádění speciální ochranné dezinfekce, dezinfekce a deratizace. Žalobkyně v letech 2012 až 2014 uzavřela se společnostmi PRESSTEX MEDIA SE (dále jen „Presstex“) a PAMBROKE Media s.r.o. (dále jen „Pambroke“) smlouvy o zprostředkování reklamy na fotbalovém Andrově stadionu v Olomouci a Golf Aréně Ostrava. Žalobkyně na tyto transakce posléze uplatnila odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) však uplatněné odpočty za reklamní plnění neuznal, neboť byly součástí řetězových obchodních transakcí zatížených podvodem, na kterém se podílela i žalobkyně. Dodatečnými platebními výměry ze dne

26. 9. 2018 tak žalobkyni doměřil DPH za zdaňovací období září 2012 až prosinec 2012, únor 2013 až prosinec 2013 a leden 2014 až červen 2014.

[2] Na základě odvolání žalobkyně žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím částečně změnil rozhodnutí správce daně (opravil řádky 40, 46 a 52), ve zbytku je však potvrdil. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) zamítl.

[3] Krajský soud uvedl, že správcem daně zjištěné skutkové okolnosti ve svém souhrnu svědčí o jednom z typických modelových případů podvodu na DPH, jak již u shodného dodavatele Prestex dovodil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019-27. Nestandardní okolnosti, které svědčí o zasažení transakcí podvodem, jsou zjišťovány samy o sobě, jako objektivní, bez vztahu k žalobkyni, a to, zda o nich žalobkyně věděla či mohla vědět, je pro zjištění podvodu jako takového nepodstatné.

[4] Rozdíl mezi cenou, za kterou dodavatelé žalobkyně reklamní plnění nakoupili, a za kterou je následně prodali žalobkyni, je tak enormní, že není vysvětlitelný přidanou marží reklamních společností ani provedením dílčích prací, které žalobkyně zmiňuje. V tomto případě tak podle krajského soudu lze připustit za účelem zjištění obvyklých cen užití smluv, uzavřených na shodné či obdobné plnění mezi klubem a příjemci plnění, nikoliv pouze mezi reklamní společností a příjemci plnění. Nepřiměřenost ceny mohla žalobkyně rozeznat, protože měla sjednány smlouvy i s jinými subjekty, se kterými dosahovala podstatně nižších cen (max. 20 000 Kč). Běžný a obezřetný daňový subjekt, i bez vlastních či nasmlouvaných pracovníků zabývajících se pouze reklamou, by se před vynaložením částky značně převyšující jeho dosavadní praxi alespoň pokusil zajistit reklamu levněji, což bylo přímo u příslušného klubu možné. Krajský soud připustil, že pro zaplacení vysoké ceny právě společností Prestex a Pambroke mohla mít žalobkyně legitimní důvod, který však neuvedla a ze zjištěných skutečností také nevyplýnul. Krajský soud také souhlasil s úvahou žalovaného, že zmíněná levnější reklamní plnění byla pro žalobkyni účinnější, než reklama poskytnutá dodavateli Prestex a Pambroke, protože je v nich navíc obsažen odkaz na předmět podnikání žalobkyně.

[5] Žalobkyně nepředestřela žádnou svou verzi podloženou relevantními skutečnostmi o tom, že by obchodní transakce či některé její části byly v rámci její běžné obchodní praxe standardní. Zjištěné skutečnosti podle krajského soudu nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí žalobkyně na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že žalobkyně jednala poctivě, a žalovaný tak z nich učinil správný závěr o zapojení žalobkyně do podvodu.

[6] Smlouvy na reklamní plnění uzavřené územně samosprávnými celky nebo osobami s nimi spojenými, na které žalobkyně poukázala, nejsou srovnatelné, neboť zde není časová souvislost ani stejný předmět plnění. Krajský soud dále zmínil skutečnosti, které svědčí o tom, že žalobkyně o zasažení transakce podvodem věděla či vědět měla a mohla. Jednalo se o pasivitu žalobkyně při zjišťování konkurenčních cen, úhradu cen reklamy neúměrně vysokých vůči jejich obsahu, pasivitu při ověřování obchodních partnerů žalobkyně, toleranci nedodržování smluvních ujednání a absenci kontroly reklamního plnění.

pokračování

[7] Společnost Presttex byla pro žalobkyni novým dodavatelem, ta o ní neměla žádné informace, přesto si ověřila pouze jejího jednatele. Nijak nereagovala na další skutečnosti vyplývající z veřejného rejstříku (společnost bez historie, jejímž zakladatelem je osoba figurující v mnoha dalších společnostech) a spolehla se pouze na osobu J. T. Spojení pasivity žalobkyně vůči Presttex a ochota zaplatit velmi vysokou cenu za nijak výjimečné reklamní plnění je podle krajského soudu obtížně vysvětlitelné jinak, než že žalobkyně o podvodu věděla, nebo vědět mohla. Netrvání na dodržování smluvních ujednání může znamenat ledabylost či lehkovážnost žalobkyně, a ve spojení s tím, že smluvní ujednání nedodržel nový dodavatel, požadující velmi vysokou cenu, jde o skutečnost, která by poctivého a obezřetného obchodníka varovala, že jde nebo může jít o problematickou transakci.

[8] Podle krajského soudu žalovaný nemusí dát žádný návod, jak si žalobkyně měla počínat, aby se účasti na podvodu vyhnula, neboť přijetí nezbytných rozumných opatření, bránících zapojení do podvodu, má tvrdit žalobkyně, nikoliv žalovaný. Žalobkyně žádné zvláštní opatření nepřijala, když provedla pouze zcela základní ověření svých dodavatelů ve veřejných rejstřících, což ve vztahu k nestandardním objektivním okolnostem žalovaný správně považoval za nepřiměřené.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „napadený rozsudek“ a „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“), tj. pro nesprávné posouzení právní otázky soudem, nepřezkoumatelnost rozsudku a vadu řízení, pro kterou měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit.

[10] Stěžovatelka namítá, že žalovaný ani správce daně neunesli důkazní břemeno ohledně objektivních okolností o tom, že věděla nebo mohla vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Z důkazů, které správce daně nashromáždil, není patrné, že by stěžovatelka o podvodné transakci věděla nebo o ní vědět musela. Většina skutečností, které si měla stěžovatelka ověřovat, jsou neověřitelné i dnes, a pokud některé ověřitelnými jsou, pak tato jejich ověřitelnost nastala až v době, kdy obchodní vztah stěžovatelky s dodavatelem skončil uplynutím času (když nové smlouvy již stěžovatelka neuzavřela). V průběhu daňové kontroly stěžovatelka namítala, že reklama pro ni byla přínosná, neboť jejím cílem bylo udržení se v povědomí zákazníků a získání nových zákazníků, což však správce daně neuznal s odůvodněním, že každá reklama má být doložena zvýšením tržeb v dané oblasti. Takový závěr je absolutním nepochopením reklamy a marketingu, neboť vliv reklamy je nutno posuzovat v širších časových souvislostech.

[11] Podle stěžovatelky nelze ani přehlédnout, že služba od reklamních agentur byla dodána jako celek. Stěžovatelka se poté už nemusela o nic starat, nemusela shánět výrobce bannerů, vyhledávat vhodná umístění pro jejich instalaci, nemusela ani s každým

jednotlivým provozovatelem místa pro umístění reklamy (např. sportovní zařízení apod.) uzavírat smlouvu a vyjednávat o ní, nemusela vyrábět reklamní předměty, tisknout reklamy v ročenkách apod., což se odrazilo v tom, že ušetřený čas mohla vynaložit na svou podnikatelskou činnost a dosahování zisku, když jí veškeré plnění spojené s reklamou zajistil za smlouvenou cenu jediný subjekt. Vzhledem k extrémnímu vytížení všech zaměstnanců (včetně společníků) se ze strany stěžovatelky jednalo o racionální chování.

[12] Stěžovatelka uvádí, že přijala všechna potřebná opatření, která po ní mohla být v danou chvíli rozumně vyžadována k ověření, že plnění, které provádí, ji nepovede k účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelka je veřejnou obchodní společností, jejímiž společníky jsou osoby bez vysokoškolského ekonomického nebo právnického vzdělání. Od ní tedy lze s jistotou očekávat přijetí mírnějších opatření než od subjektů, jejichž společníky nebo statutárními orgány jsou osoby s příslušným vysokoškolským vzděláním. Stěžovatelka ověřila některé skutečnosti z veřejně dostupných zdrojů, když jako běžný podnikatelský subjekt neměla k dispozici žádné možnosti, jak si opatřit informace o podvodném úmyslu potenciálních obchodních partnerů.

[13] Dále stěžovatelka namítá, že při posuzování její účasti na daňovém podvodu a zvažování, zda přijala všechna náležitá opatření, měl krajský soud zohlednit, že ani společnost Presstex ani společnost Pambroke nebyly v době uzavření smlouvy ani v době plnění označeny za nespolehlivé plátce (a to zvláště za situace, kdy o podvodu nesvědčí žádný přímý důkaz).

[14] Z unijní i vnitrostátní judikatury podle stěžovatelky vyplývá, že správce daně (potažmo soud) musí přesně uvést, které skutečnosti jsou konkrétně těmi, které měly vést k povědomosti daňového subjektu o uskutečňovaném podvodu. Krajský soud však zcela na tuto povinnost rezignoval, když pouze převzal tvrzení správce daně, resp. žalovaného.

[15] Stěžovatelka uvádí, že i když společnost Presstex nemá od 29. 7. 2013 žádný statutární orgán, tak tato skutečnost nastala až poté, co byl smluvní vztah se společnostmi Presstex a Pambroke již ukončen, přičemž předtím tuto okolnost stěžovatelka ani při největší míře zachování opatrnosti nemohla při svém rozhodování, zda s uvedenými dodavateli služeb uzavře smlouvu či nikoli, zohlednit. Krajský soud rovněž bez dalšího převzal, že 2 dny před ukončením působení J. T. ve společnosti Presstex se jediným akcionářem stal Z. M., a to za láhev alkoholu, který však daňová přiznání za tuto společnost podepisoval ještě předtím, než do společnosti vstoupil. Je zřejmé, že krajský soud předpokládá, že stěžovatelka tuto skutečnost v době, kdy vstupovala do smluvního vztahu s dodavateli služeb nebo v jeho průběhu, věděla nebo vědět mohla. Takový závěr je však absurdní, neboť se nejedná o znalost, kterou by bylo možné po stěžovatelce spravedlivě požadovat nebo rozumně předpokládat.

[16] Stěžovatelka dále namítá, že porovnávání nákladů společností Presstex a Pambroke s jejich výnosy je naprosto nesprávné a zavádějící. Zisk, kterého reklamní agentury Presstex a Pambroke dosáhly, resp. výše jejich marže, nemůže být důkazem o existenci podvodu, a už vůbec ne důkazem o povědomosti stěžovatelky o účasti na takovém podvodu. Navíc nelze přehlédnout, že podnikáním se rozumí soustavná činnost prováděná

pokračování

samostatně podnikatelem vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku. Při posuzování toho, zda v daném případě stěžovatelka měla nebo musela mít povědomost o daňovém podvodu, se správce daně, žalovaný, ale i krajský soud měli soustředit na porovnání obdobného plnění reklamních agentur ve prospěch jejich klientů a jejich cen v daném místě a čase. Porovnání smluv uzavřených s jinými subjekty (seznam.cz, Pekař a cukrář s.r.o., MAFRA a.s., MEDIATEL spol. s.r.o., B2M.CZ s.r.o.) je naprosto zavádějící, neboť obsah poskytnutého plnění byl odlišný od plnění poskytnutého společnostmi Presstex a Pambroke. Stěžovatelce sjednaná cena za poskytnutá plnění připadala v daném místě a čase jako odpovídající, když o obvyklosti výše sjednané ceny plnění neměla pochybnosti, neboť i jiné subjekty hradily za obdobné poskytnuté plnění srovnatelnou cenu. Nelze jí vyčítat, že se přímo obrátila na odborníka v oblasti reklamy, aniž by přímo oslovila příslušný klub s žádostí o reklamu, který by sice v případě volné kapacity mohl poskytnout reklamní plochu, stěží ale i ostatní služby s tím spojené.

[17] K porušení smluvních ujednání stěžovatelka uvádí, že je nikterak nevymáhala, protože se jednalo o velmi nepodstatné porušení smluvního vztahu. Pokud však krajský soud na takovémto základě vystavěl konstrukci povědomosti stěžovatelky o podvodu, měl uvést přesně, jaké konkrétní skutečnosti ve smlouvách, které nebyly dodrženy, má na mysli, aby se k nim stěžovatelka mohla vůbec vyjádřit. Toto vágní tvrzení soudu je tak ve své podstatě zcela nepřezkoumatelné. O výběrech hotovosti třetími osobami z účtů reklamních agentur stěžovatelka nevěděla a ani vědět nemohla, takže tuto okolnost jí nelze přičítat k tíži, protože ji nemohla rozumně předpokládat.

[18] Stěžovatelka poukázala na to, že v jejím případě jde o mnohem menší rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou průměrnou za stejné služby, než o který šlo v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 102/2019-25. Nesprávné nastavení referenčního vzorku způsobilo, že správce daně dospěl k závěru, že rozdíl je cca 3,17 násobný. Stěžovatelka namítá, že se v případě zvoleného referenčního vzorku nejedná o porovnatelné subjekty. Porovnávány byly smlouvy uzavřené přímo s fotbalovými kluby, a nikoli smlouvy sjednané prostřednictvím reklamních agentur. Krajský soud navíc v tomto případě neuvedl konkrétní částky, a ani jak se lišily. Pokud by správce daně vybral do referenčního vzorku subjekty z oblastí reklamních agentur, pak by teprve šlo porovnávat ceny obvyklé s cenami sjednanými stěžovatelkou. Toto srovnání by zcela jistě vykazovalo rozdíl minimální, příp. žádný. Krajský soud si toho byl vědom, když v bodě 22 napadaného rozhodnutí připustil, že pro případnou srovnávací referenční cenu, by bylo lépe použít obdobné smlouvy, tj. smlouvy mezi reklamní agenturou a příjemcem plnění, a nikoliv smlouvy mezi klubem a příjemcem plnění. Dále se však touto úvahou již nezabýval a v tomto smyslu žádné dokazování neprovedl.

[19] Když krajský soud tvrdí, že skutkové okolnosti zmiňované v napadeném rozsudku jsou typickým modelovým případem podvodu, stěžovatelka namítá, že nestandardnost obchodní transakce a podvodný úmysl nemohla rozpoznat, když není odborníkem v oblasti reklamy, přičemž sjednaná cena reklamy jí s ohledem na okolnosti případu a obecnou povědomost nepřipadala výrazně nadhodnocená. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že by byla „laxní“ při ověřování partnerů a pasivní při zjišťování konkurenčních cen. Výtka správce daně k absenci kontroly reklamního plnění je nepravdivá, neboť stěžovatelka

dodala správci daně obrovské množství materiálu vč. DVD nosičů, na kterých jsou zápsy, ve kterých reklama figuruje. Krajský soud tyto důkazy stejně jako správce daně opomenul a pouze se ztotožnil s jeho argumentací, aniž by zkoumal, zda jsou tyto závěry správné.

[20] Stěžovatelka souhlasí se závěrem krajského soudu, že žalovaný nemusí dát žádný návod na to, jak by si měla počínat, aby se účasti na podvodu vyhnula, nicméně s ohledem na princip dobré správy by to bylo možné od správce daně a žalovaného očekávat, zvláště pokud existuje institut závazného posouzení. Pokud správce daně něco kritizuje, měl v souladu s daňovým řádem žalobu posoudit jako žádost o závazné posouzení a takovéto posouzení vydat.

[21] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout. Námitku nepřezkoumatelnosti považuje za nedůvodnou, neboť nespatřuje nic zvláštního na tom, aby v případě, kdy se krajský soud se závěry žalovaného ztotožňuje, na ně toliko odkázal. V případě porušení smluvních ujednání krajský soud očividně odkazoval na zjištění správce daně, potažmo žalovaného, která jsou stěžovatelce bezpochyby známa.

[22] Dále žalovaný odkázal na třístupňový test prokázání účasti na podvodu na DPH, který vytvořil Soudní dvůr Evropské unie. Stěžovatelka sice opakovaně namítá, že některé z jí vytykaných okolností nemohla zjistit, či jí nebyly známy, ovšem pokud jde o posouzení samotné existence podvodu na DPH, jsou takové námitky zcela mimoběžné, neboť okolnosti svědčící o podvodu na DPH jsou zjišťovány samy o sobě, bez vztahu ke stěžovateli. To ostatně krajský soud také uvedl, což však stěžovatelka zcela přehlídá. Žalovaný dále podotkl, že stěžovatelka v rámci kasační stížnosti uvádí své námitky vůči jednotlivým zjištěním, nicméně stále přehlídá, že je to právě až jejich souhrn, který prokazuje, že k podvodu na DPH došlo, či že stěžovatelka o svém zapojení do tohoto podvodu na DPH vědět mohla a měla.

[23] V případě reklamních služeb od společnosti Presstex a společnosti Pambroke došlo k nepřiměřenému navýšení cen reklamních plnění. Cenový rozdíl je natolik výrazný, že tento nemůže být vysvětlen případnou marží reklamních agentur. Námitku stěžovatelky, že porovnání smluv uzavřených s jinými subjekty je naprosto zavádějící, neboť se jednalo o jiný předmět plnění, považuje žalovaný za nedůvodnou. Byť lze se stěžovatelkou souhlasit v tom, že se jednalo o odlišná plnění, je v dané věci nutno opakovaně zdůraznit, že se jednalo o reklamní plnění zjevně účinnější, nadto za nižší cenu, než v případě projednávaných reklamních plnění. Stěžovatelka tak na jedné straně využívá na trhu nabízené možnosti propagace formou webových stránek, internetových vyhledávačů, denního tisku, časopisů, které jsou z pohledu marketingu velmi účinnými nástroji a které lze realizovat za nízké ceny, a na straně druhé využije reklamy na sportovních stadionech za neadekvátně vysoké ceny s tím, že kromě loga nemůže případnému zákazníkovi při tomto typu reklamy poskytnout žádné další informace, na základě kterých by tento zákazník měl jednoduchou možnost ji kontaktovat. Žalovaný setrvává na závěru, že jde o jednu z okolností, ze kterých měla stěžovatelka nepřiměřenou cenu reklamních plnění možnost zjistit, nikoliv však okolnost jedinou.

pokračování

[24] K námitkám ohledně ověřování dodavatelů žalovaný uvádí, že prověření obchodního partnera ve veřejných rejstřících je v případě navazování obchodních vztahů prakticky nezbytným a zcela základním opatřením, které však samo o sobě o faktické povaze zkoumaného obchodního subjektu příliš nevyovídá. Tímto způsobem lze totiž ověřit pouze základní evidenční údaje, nikoli však skutečný, případně dokonce podvodný charakter jejich činnosti. Jako čistě formální je třeba označit i ověření registrace k DPH, neboť základním předpokladem možnosti odpočtu daně je, aby dodavatel byl plátcem, avšak ani toto nijak blíže nehovoří o faktické povaze zkoumaného obchodního subjektu. Stěžovatelka se omezila na pouhé zjištění, že „jednatelé souhlasí“, avšak pouhé ověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících ke konstatování dobré víry ve standardnost obchodních transakcí nepostačuje. Žalovaný setrvává na závěru, že nebylo jeho povinností uvádět, jaká opatření by bylo možno považovat za dostatečná, aby se stěžovatelka daňovému podvodu na DPH vyhnula. Rozsah přijatých opatření by měl vždy korespondovat s charakterem nestandardních okolností stran daných obchodních případů, přičemž stěžovatelka v podstatě žádná zvláštní opatření nepřijala. Dále žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[25] Žalovaný také uvedl, že pouze ze skutečnosti, že dodavatelé stěžovatelky nebyli v době uzavření smluv prohlášeni za nespolehlivé plátce, nelze dovozovat, že k účasti na podvodu na DPH nemůže dojít, jelikož podvod na DPH je obecně chápán jako situace, v níž 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 příslušné právní úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Tato definice tedy není vázána na to, zda je určitý daňový subjekt dopředu či *ex post* rozhodnutím výslovně označen za nespolehlivého plátce. Žalovaný souhlasí s krajským soudem v závěru, že napadené rozhodnutí není vystavěno na okolnosti, že společnost Pambroke byla označena za nespolehlivého plátce, resp. nespolehlivou osobu. Tato skutečnost je uvedena v napadeném rozhodnutí spíše pro úplnost.

[26] Žalovaný uzavřel, že vzhledem k objektivním okolnostem stěžovatelka měla a mohla vědět, že dané obchodní transakce jsou zatíženy podvodným jednáním, přesto však nepřijala taková opatření, která by její účast na tomto podvodném jednání vyloučila, a osvědčila tak její dobrou víru ve standardnost jejího obchodování. Nepočítala si tedy dostatečně opatrně a obezřetně.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[27] Kasační stížnost je včasná a projednatelná.

[28] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud k nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, uvedl, že *„nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení*

nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“

[29] Stěžovatelka namítá, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný, neboť krajský soud neuvedl, která konkrétní smluvní ujednání nebyla dodržena. Tato námitka však podle Nejvyššího správního soudu není důvodná. V odstavci 18 krajský soud uvedl, že některé daňové doklady nebyly vystaveny v souladu se smluvními podmínkami. V odstavci 27 pak sice krajský soud konkrétní nedodržení smluvní ujednání neuvádí, ta jsou však uvedena v napadeném rozhodnutí (odstavec 61), jehož přezkum byl předmětem řízení o žalobě. Bylo tedy zřejmé, kterých smluvních ujednání se závěr krajského soudu týká. Nejednalo se tak o případ, kde by krajský soud své závěry opíral o skutečnosti v řízení nezjišťované, ani kdy by nebylo zřejmé, zda určité důkazy byly v řízení provedeny.

[30] K tomu je třeba dodat, že ani nad rámec této námítky neshledal kasační soud napadený rozsudek nepřezkoumatelným (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakých tvrzení stěžovatelky krajský soud vycházel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Jeho výrok i odůvodnění jsou srozumitelné, krajský soud logickým a přezkoumatelným způsobem uvedl, jakými úvahami se řídil a k jakým dospěl závěrům.

III. A) Povědomí stěžovatelky o daňovém podvodu

[31] Stěžovatelka namítá, že nebylo prokázáno, že by o podvodu na DPH věděla nebo o něm vědět musela.

[32] Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu, pokud správce daně zjistí konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stižena podvodem (viz rozsudek SDEU *Mahagében*, body 48 a 49), tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí mít šanci vyvinut se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (viz např. rozsudek *Federation of Technological Industries a další*, věc C-384/04, body 32 a 33, rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, věc *Easy Working*, a další tam cit. judikatura).

[33] V projednávané věci nepovažuje Nejvyšší správní soud za sporné, zda k daňovému podvodu došlo. Stěžovatelka sice v kasační stížnosti zmínila, že marže společností *Presstex* a *Pambroke* nemůže být důkazem o existenci podvodu, avšak dále proti tomu, zda byl daňový podvod prokázán, nikterak neargumentovala. Stěžovatelka však rozporuje jednotlivé objektivní okolnosti, ze kterých žalovaný vyvozuje závěr o její účasti na daňovém podvodu, a krajský soud je považuje za dostatečné.

[34] Stěžovatelka dále poukázala na obdobný případ řešený v rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 7 Afs 102/2019-25, ve kterém byl rozdíl mezi pořizovacími náklady společnosti *Presstex* a cenou účtovanou objednateli stošestnáctinásobný. Nejvyšší správní

pokračování

soud se však nedomnívá, že by poukaz na jiný případ, ve kterém došlo k ještě výraznějšímu nadsazení cen, měl znamenat ve vztahu ke stěžovatelce okolnost, která by vyvracela závěr žalovaného a probovaný krajským soudem, že ceny za reklamu byly neobvykle vysoké. Navíc, jak vyplývá ze skutečností obsažených ve správním spisu, v projednávaném případě nebylo navýšení ceny trojnásobné, ale více než šestnáctinásobné.

[35] Stěžovatelka k neúměrné ceně služeb od reklamních agentur argumentuje, že tyto služby byly dodány jako celek, tedy že předmět jejich plnění nespočíval pouze v poskytnutí reklamní plochy, ale i v dalších službách (např. výroba reklamních předmětů či tisk reklamy v ročenkách). Jak ale správně popsal krajský soud, cenový rozdíl je tak enormní, že není vysvětlitelný přidanou marží dodavatelů reklamy ani provedením dílčích prací. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že stěžovatelka si zmíněné doplňkové služby v doložených smlouvách neujednala a jejich provedení nijak neprokázala.

[36] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že by byla pasivní při zjišťování konkurenčních cen, ovšem obsah správního spisu jí nedává za pravdu. Stěžovatelka v podstatě uzavřela smlouvy vždy hned s prvním dodavatelem, který podal nabídku, a to bez toho, že by se jakkoliv zajímala o běžné ceny nebo se pokusila reklamní plnění zajistit přímo bez prostředníka. Takový postup je z ekonomického hlediska nepochopitelný a nelogický, přitom stěžovatelka neuvedla v kasační stížnosti ani dříve žádné okolnosti, které by její počínání vysvětlily.

[37] Pokud jde o posuzování obvyklých cen, krajský soud správně poznamenal, že rozdíl mezi pořizovacími náklady a prodejní cenou za reklamní plnění je tak enormní (a rozumně nevysvětlitelný), že lze připustit za účelem zjištění obvyklých cen užití smluv, uzavřených na shodné či obdobné plnění mezi klubem a příjemcem plnění, nikoliv mezi reklamní společností a příjemcem plnění. Krajský soud přesné částky srovnávaných transakcí neuvedl, ale učinil tak žalovaný, tudíž srovnání cen je prosto vad. Stěžovatelka sice porovnávání nákladů společností Presstex a Pambroke s jejich výnosy považuje za nesprávné a zavádějící, ovšem nestandardní výši marže lze považovat za podezřelou a nestandardní okolnost (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publ. pod č. 3275/2015 Sb. NSS). Pokud by při zjišťování běžných cen postupovala stěžovatelka obezřetněji (např. komunikací přímo s fotbalovým klubem), nestandardní výše marže by jí byla známa a mohla na ni při uzavírání smluv reagovat. U porovnávání reklamních plnění, která si stěžovatelka sjednala s jinými subjekty (např. seznam.cz, MAFRA a.s. atd.), je sice pravdou, že jejich obsah byl odlišný oproti plněním poskytovaným společnostmi Presstex a Pambroke, avšak lze souhlasit s krajským soudem, že stěžovatelka tak mohla rozpoznat nepřiměřenost cen, které měla za reklamu na sportovištích vydávat. Stěžovatelka pak neprokázala své tvrzení, že o obvyklosti sjednané ceny plnění neměla pochybnosti, neboť i jiné subjekty hradily za obdobné poskytnuté plnění srovnatelnou cenu. Jí doložené příklady v žalobě byly z jiného časového období, navíc s mnohem širším obsahem poskytnutého reklamního plnění.

[38] Krajský soud v odstavci 26 uvedl skutečnosti, které svědčily o povědomosti stěžovatelky o uskutečňovaném podvodu. Krajskému soudu nelze vytýkat, že tyto skutečnosti převzal z napadeného rozhodnutí, pokud se závěry žalovaného souhlasil.

[39] Stěžovatelka ve své argumentaci opakovaně směřuje nestandardní skutečnosti identifikované žalovaným, které prokazují existenci daňového podvodu (výběry hotovosti, absence statutárního orgánu společnosti Presstex, neuhrazení daně dodavateli a jejich nekontaktnost atd.) a objektivní skutečnosti, z jejichž souhrnu žalovaný dovozuje, že stěžovatelka o existenci daňového podvodu věděla, resp. vědět měla a mohla. Krajský soud neznalost prvně jmenovaných skutečností stěžovatelce k tíži nekladl.

[40] Je zřejmé, že ze samotného faktu, že stěžovatelka netrvala na dodržování některých (podle ní nepodstatných) smluvních ujednání, nelze usuzovat o její účasti na daňovém podvodu. Tato okolnost však dokresluje skutečnost, že si stěžovatelka v obchodním styku nepočínala obezřetně a s náležitou péčí.

[41] Některé námitky stěžovatelky Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako nepřípustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť je stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla. Konkrétně se jedná se o námitku dodání podkladů o kontrole reklamního plnění, které měl správce daně a následně krajský soud opomenout. Dále pak jde o námitku posouzení žaloby správcem daně jako žádosti o závazné posouzení. Rovněž námitka smysluplnosti sjednání reklamy s reklamními agenturami kvůli odchodu společníka je nepřípustná. Z důvodu nepřípustnosti posledně uvedené námitky Nejvyšší správní soud neprovedl navrhovaný důkaz účetní závěrkou.

[42] I když každá jedna ze žalovaným označených skutkových okolností sama o sobě neprokazuje, že by stěžovatelka věděla či mohla vědět o daňovém podvodu, krajský soud postavil svůj závěr na jejich souhrnu, tedy že v celku tyto skutkové okolnosti představují takový souhrn neobvyklých skutečností, který by u náležitě obezřetné obchodní společnosti s letitou obchodní praxí měl vést k pojetí podezření stran opravdového podtextu realizovaných transakcí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017 - 60). Tento závěr se stěžovatelce kasační argumentací nepodařilo vyvrátit ani zpochybnit. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud správně usoudil, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla nebo vědět měla a mohla.

III. B) Přijatá opatření

[43] Stěžovatelka namítá, že od ní jako od společnosti bez ekonomického nebo právního odborného zázemí lze očekávat přijetí méně důkladných opatření, než u jiných subjektů. Tento názor je však nesprávný, dostatečnost přijatých opatření se vždy hodnotí podle objektivních okolností jednotlivého obchodního případu. Pokud tyto okolnosti vzbuzují pochybnosti o solidnosti transakce, je možné důvodně klást na osobu povinnou k dani přísné požadavky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, publ. pod č. 3705/2018 Sb. NSS).

[44] Skutečnost, že ani jeden z dodavatelů stěžovatelky nebyl v době uzavření smlouvy ani v době plnění označen za nespolehlivého plátce, neznamená, že by se nemohl dopustit podvodného jednání. Platí totiž pravidlo, že kdo je v evidenci, není spolehlivým plátcem. Podvodného jednání se však mohou dopouštět i subjekty, které v evidenci nejsou či

pokračování

nebudou. Chtěla-li stěžovatelka minimalizovat svá rizika, rozhodně se nemohla spokojit s nahlédnutím do registru plátců daně, resp. jiných veřejně dostupných portálů (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2019, č. j. 5 Afs 320/2017-28 a ze dne 11. 2. 2020, č. j. 10 Afs 253/2018-39). Krajský soud tedy nepochybil, pokud nepřiznal podstatnou váhu skutečnosti, že společnosti Presstex a Pambroke nebyly vedeny jako nespolehliví plátcí.

[45] Stěžovatelka sice nesouhlasí s tím, že by solidnost obchodních partnerů ověřovala laxně, nicméně její jednání popsané jak žalovaným, tak krajským soudem tomu neodpovídá. Stěžovatelka se u obou dodavatelů v zásadě spolehla pouze na ověření jednatelů v Obchodním rejstříku a ověření registrace k DPH, případně na znalost osoby jednatele (Presstex). Nejvyšší správní soud tak souhlasí se závěrem krajského soudu, že stěžovatelka vzhledem k charakteru nestandardních okolností nepřijala žádná zvláštní opatření, která by zajistila, že uzavírané obchodní transakce nepovedou k její účasti na podvodu na DPH.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[46] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. zamítl.

[47] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Žalovanému, který byl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, pak soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 15. prosince 2022

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu