

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **JMB-STEEL s. r. o.**, Zámecké nám. 42, Frýdek-Místek, zastoupená advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem, Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2019, čj. 24728/19/5300-21444-712585, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 3. 2020, čj. 25 Af 49/2019-76,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

[1] Finanční úřad Moravskoslezského kraje doměřil žalobkyni DPH, neboť shledal, že reklamní plnění od společnosti PROPAG-STORM (dále jen „*P-S*“), za které si žalobkyně uplatnila odpočty DPH, bylo zasaženo daňovým podvodem, o němž žalobkyně věděla nebo alespoň měla a mohla vědět. Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a stejně tak krajský soud nevyhověl její žalobě.

2. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a další podání

2.1 *Kasační stížnost*

[2] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu obsáhlou a značně nepřehlednou kasační stížností, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatelka namítla, že rozsudek krajského soudu je vnitřně rozporný. Uvedla, že

finanční orgány ani krajský soud neprokázaly, že stěžovatelka věděla či vědět měla a mohla, že cena reklamního plnění je při jeho „přeprodeji“ neúměrně zvyšována. Znalecký posudek, jejž krajský soud odmítl důkazně provést, dokládá, že stěžovatelka nakupovala reklamní plnění za tržní cenu. Stěžovatelka ani nemohla vědět, za jakou cenu E-MOTION prodávala reklamní služby společnosti P-S, to je předmětem obchodního tajemství. Stěžovatelka si sama vyhodnotila, že cena za služby byla přiměřená.

[3] Stěžovatelka namítla, že nespoléhala na jediné doporučení při výběru společnosti P-S. Odkázala na výpověď svého tehdejšího jednatele v trestním řízení. Upozornila, že přijala několik interních opatření za účelem zamezení účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelka postupovala v souladu s judikaturou SDEU a NSS. Rovněž odkázala na rozsudek krajského soudu, jenž vyhověl její žalobě proti doměření daně z příjmů z titulu shodného reklamního plnění od společnosti P-S.

[4] Správce daně i krajský soud nesprávně posoudili dosah reklamního plnění. Smluvní ujednání mezi stěžovatelkou a P-S zajišťovalo reklamu též v televizním vysílání. Správce daně rovněž pominul, že na počátku řetězce nebylo nakupováno shodné reklamní plnění a ve shodném rozsahu. Služby pro stěžovatelku obsahovaly i televizní práva.

[5] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že žalovaný učinil z výpovědí svědkyň Kačenové a Oborné pouze závěr o existenci daňového podvodu, nikoli o vědomosti stěžovatelky o daňovém podvodu. Výpovědi svědkyň jsou nevěrohodné. Stěžovatelka citovala výpovědi svědkyň i závěry krajského soudu ve své jiné věci.

Na závěrečných stranách kasační stížnosti stěžovatelka namítla, že jí měla být přiznána alespoň nesporná část odpočtu DPH a že námitku týkající se existence chybějící daně vznesla již v žalobě.

2.2 *Vyjádření žalovaného*

[6] Žalovaný ve svém vyjádření zdůraznil, že výše ceny obvyklé nebyla v tomto případě podstatná. Stěžovatelce bylo kladeno k tíži, že si cenu žádným způsobem neověřila, ani se jí jinak nezabývala. Žalovaný nezpochybnil, že stěžovatelka přijala určitá opatření, pouze je shledal s ohledem na objem a povahu plnění nedostatečnými. Dodal, že žádná z objektivních okolností, které žalovaný zjistil v rámci vědomostního testu, nevyplývala z výpovědí svědkyň K. a O.. Jejich výpovědi sloužily pouze k potvrzení existence podvodu.

[7] Žalovaný nesouhlasí ani s kasační námitkou ohledně přiznání alespoň nesporné části odpočtu. Odkaz na nález Ústavního soudu II. ÚS 879/18 označil za nepřiléhavý. Co se týče poslední námitky, žalovaný uvedl, že stěžovatelka uplatnila žalobní bod napadající existenci chybějící daně, resp. samotnou existenci podvodu, až při jednání u krajského soudu, tedy opožděně. Žalovaný zároveň nesdílí názor stěžovatelky, že by se soud měl vždy zabývat prokázáním existence podvodu na dani předtím, než přistoupí k hodnocení vědomostního testu. Rozsah přezkumu rozhodnutí správního orgánu vymezuje žalobce.

2.3 *Další podání*

[8] Stěžovatelka i žalovaný zaslali zdejšímu soudu řadu dalších podání, v nichž rozvedli svou dřívější argumentaci. Obecně lze shrnout, že oba účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích.

3. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Kasační stížnost **není** důvodná.

[10] NSS nejdříve stručně shrne základní okolnosti věci. Stěžovatelka dodává a vyrábí zboží z nerezové oceli. Na svou propagaci si objednala reklamní služby od společnosti P-S. Jejich právní vztah byl pro sporné daňové období říjen 2012 až prosinec 2013 upraven dvěma rámcovými smlouvami ze dne 23. 12. 2011 a 17. 12. 2012 (konkrétní reklamní plnění bylo obsaženo v přílohách smluv). Okolo společnosti P-S existoval obchodní řetězec o čtyřech až šesti článcích počínající vždy společností E-MOTION a končící stěžovatelkou. Žalovaný zjistil, že plnění v řetězci bylo zasaženo daňovým podvodem, o kterém stěžovatelka měla a mohla vědět. Žalovaný vyšel z několika zjištěných objektivních okolností, které byly stěžovatelce známy a měly v ní vyvolat alespoň pochybnost o tom, zda se neúčastní daňového podvodu. Stěžovatelka přesto nepřijala opatření, která by zamezila účasti na podvodu. Krajský soud shledal důvodnými především dvě okolnosti: volba společnosti P-S pouze na základě doporučení třetí osoby a umístění reklam na akcích s nízkou diváckou sledovaností.

[11] Před vypořádáním kasačních námitek považuje NSS za nutné adresovat stěžovatelce výtku stran struktury její kasační stížnosti (a stejně tak i jejích mnohých doplnění) v tomto řízení i řízení před krajským soudem. Kasační stížnost čítá bez mála 40 stran textu (její doplnění pak v souhrnu dalších 30 stran), její obsah se přitom skládá z kusých citací závěrů krajského soudu, judikatury, znaleckého posudku (jenž nebyl v daňovém ani soudním řízení proveden) či výpovědí svědků. Stěžovatelka citace opakuje na různých místech kasační stížnosti a vkládá mezi ně své dílčí názory a námitky. Její celková kasační argumentace proto působí značně nesourodě a chaoticky, čímž logicky znesnadňuje i soudní přezkum.

[12] Z tohoto důvodu se NSS striktně nedrží struktury kasační stížnosti, ale reaguje jen na klíčové argumenty, které stěžovatelka uplatnila. Do budoucna si pak NSS vyhrazuje možnost vyzvat autory podobných kasačních stížností, aby je zkrátili a odstranili jejich nadbytečné pasáže a opakování, to vše proto, aby kasační stížnost nabyla podoby, jaké se od kvalifikovaného advokátního zastoupení dá v normálním případě očekávat.

[13] V nynější věci je – stručně řečeno – stěžejní spornou otázkou, zda stěžovatelka věděla či alespoň vědět měla a mohla o tom, že se účastní podvodu na DPH.

3.1 *Rozpory v odůvodnění rozsudku*

[14] Stěžovatelka namítla, že rozsudek krajského soudu je vnitřně rozporný. Krajský soud na jednu stranu říká, že správce daně nepovažoval za rozhodující (ne)výhodnost ceny sjednanou za reklamní služby od společnosti P-S, ale skutečnost, že si stěžovatelka cenu nijak neověřila a nezabývala se jí. Zároveň však krajský soud uvádí, že sjednaná cena je

evidentně nepoměrná ve vztahu k ceně na počátku řetězce. Podle stěžovatelky jsou závěry soudu ve skutečnosti vyvozovány z údajně neúměrné ceny.

[15] Krajský soud v bodě 25 písm. b) svého rozsudku uvedl: „***Žalovaný za objektivní okolnost nepovažuje (ne)výhodnost ceny, ale to, že žalobce ji nijak neověřoval a nezabýval se jí.*** *Tuto skutečnost žalobce námitkou nenapadá, konečně, z žaloby lze dovodit, že postup žalobce při uzavření smlouvy s Propagem a dohody o ceně není mezi účastníky sporný.* ***Vzhledem k tomu, že samotná výše ceny předmětného plnění není pro posouzení žalobcovy námitky relevantní, krajský soud neprovedl navržený důkaz znaleckým posudkem.***“ Následně v bodě 31 sdělil: „*Na místě by bylo alespoň ověření etablování společnosti Propag na trhu (včetně zjištění členství v žalovaným zmiňované Asociaci) a zejména ověření ceny, za kterou společnost Propag žalobci plnění nabízela.* ***Aniž by krajský soud jakkoliv považoval cenu, dosaženou mezi prvním členem řetězce E-MOTION, za cenu obvyklou, nelze přehlédnout*** *(jak lze ověřit v úředním záznamu z 12. 5. 2017, na který odkazuje napadené rozhodnutí),* ***že cena, za kterou plnění nakupovala společnost Propag, je vskutku nepoměrná s cenou, které dosáhla společnost E-MOTION. Lze tak důvodně předpokládat, že běžná tržní cena by byla nižší, než žalobce se společností Propag dohodl, a to nezanedbatelně.***“ (důraz přidal NSS)

[16] NSS nespatřuje rozpory v citovaných závěrech krajského soudu. Stěžovatelka v kasační stížnosti poukazovala především na větu: „*Lze tak důvodně předpokládat, že běžná tržní cena by byla nižší, než žalobce se společností Propag dohodl, a to nezanedbatelně.*“ Citovaná pasáž je pouhým úsudkem, který krajský soud učinil v reakci na zjištění, že cena, za kterou plnění nakupovala společnost P-S, byla nepoměrně vyšší oproti ceně, které dosáhla společnost E-MOTION, jež byla prvním článkem řetězce. Mnohonásobné (v průměru desetinásobné) zvyšování ceny v řetězci měl žalovaný za prokázané (viz úřední záznam ze dne 12. 5. 2017 založený na čl. 70 správního spisu).

[17] NSS nepřisvědčil námitce, že žalovaný měl důkazně provést znalecký posudek, ani tvrzení, že stěžovatelka nemohla vědět, za jakou cenu E-MOTION prodávala reklamní služby. Tyto skutečnosti nejsou pro věc podstatné – jak uvedl krajský soud: samotná výše ceny za reklamní plnění nebyla pro posouzení věci stěžejní, podstatné bylo chování stěžovatelky. Stěžovatelka přesto věnuje značnou část své kasační argumentace právě tomu, že cena, za kterou nakoupila reklamní služby od P-S, byla cenou obvyklou (což dokládá znaleckým posudkem). Tyto kasační námitky se míjí s důvody, pro které žalovaný shledal stěžovatelčinu vědomou účast na daňovém podvodu. Žalovaný opřel své závěry o nestandardní okolnosti obchodu mezi stěžovatelkou a P-S a o nedostatečné obezřetnosti ze strany stěžovatelky (způsob navázání spolupráce s P-S, způsob sjednání ceny plnění či nulové srovnání jiných nabídek). NSS nemůže přihlédnout ani k pasážím citovaným ze znaleckého posudku. Ten totiž nebyl krajským soudem proveden k důkazu (a to důvodně). Zároveň podotýká, že znalecký posudek byl vypracován v roce 2020. Posudek vyhotovený až několik let po uskutečnění sporných transakcí nemůže na tehdejším chování stěžovatelky nic změnit.

[18] Ze stejného důvodu NSS neshledal opodstatněnými četné odkazy na jiné řízení stěžovatelky, v němž se posuzovala uplatněná daň z příjmů za shodné daňové období jako v nynější věci. Krajský soud rozsudkem ze dne 4. 3. 2020, čj. 25 Af 47/2019-67, zrušil rozhodnutí žalovaného, neboť ten se při stanovení referenční ceny za plnění dopustil chyby a současně nedostatečně vyhodnotil věrohodnost svědkyň O. a K.. Věc je nyní

u Nejvyššího správního soudu, jenž řízení o kasační stížnosti žalovaného přerušil usnesením ze dne 2. 6. 2022, čj. 2 Afs 105/2020-62, do doby, než rozšířený senát rozhodne o otázce, v jaké fázi má správce daně zohledňovat nepřiměřenou cenu za plnění v porovnání s cenou obvyklou – zda již ve fázi zjišťování existence spojených osob, nebo až poté, co je existence spojených osob spolehlivě prokázána správcem daně. V právě posuzované věci ale nebylo stanovení ceny plnění podstatné (viz zdůvodnění výše) a stejně tak ani posouzení věrohodnosti svědkyň (k tomu viz dále, především bod [47]).

3.2 *Chybějící daň*

[19] Krajský soud konstatoval, že stěžovatelka brojila proti závěru, že v řetězci byla prokázána chybějící daň, až na jednání, tedy opožděně. K samotné existenci daňového podvodu stěžovatelka v žalobě namítla pouze to, že jej nebylo možné zjistit z médií. Krajský soud k této námitce připustil, že informace z médií o trestním stíhání osob figurujících v řetězci nelze považovat za důkaz o existenci daňového podvodu. „*Nicméně, závěr o existenci podvodu je v napadeném rozhodnutí vystavěn zejména na jiných okolnostech, které o existenci podvodu svědčí, které žalobce v žalobě nenapadá a které podle názoru krajského soudu i bez ‚informací z médií' samy o sobě o zasažení transakcích podvodným jednáním svědčí (existence chybějící daně, systém cenového nadhodnocení plnění a systému vratek, viz bod 33 odůvodnění tohoto rozsudku).*“ (bod 35 rozsudku krajského soudu)

[20] Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že neexistenci daňového podvodu namítla již v daňovém řízení a též žalobě, a to: obsáhlým rozborem výpovědí svědkyň O. a K., odkazem na přijatá opatření a námitkou, že nevěděla ani nemohla vědět o fungování řetězce. Dále v žalobě výslovně poukázala na první část třístupňového testu, který musí správce daně před odepřením odpočtu DPH učinit, tj. identifikovat chybějící daň. Stěžovatelka v žalobě namítla, že správce daně dostatečně neprokázal skutečnosti, z nichž plynulo splnění třístupňového testu. Již tímto tedy namítla neexistenci chybějící daně. Dodala, že soud musí nejdříve zjistit existenci chybějící daně, aby mohl dospět k závěru o existenci daňového podvodu.

[21] Je pravda, že správce daně má zkoumat objektivní a subjektivní skutečnosti svědčící odepření nároku na odpočet DPH, přičemž posouzení objektivní stránky (prokázání existence podvodu) by z povahy věci mělo předcházet stránce subjektivní (vědomá účast na podvodu). Jakmile tedy daňové orgány postaví najisto, že byl spáchán daňový podvod, mohou se zaměřit na to, zda daňový subjekt věděl nebo měl a mohl vědět, že plnění uplatňované k nároku na odpočet DPH bylo součástí podvodu.

[22] Řízení ve správním soudnictví je ovšem ovládáno zásadou dispoziční. Je na žalobci, aby v případě, kdy se bude domáhat ochrany svých práv žalobou u soudu, v této žalobě jasně vymezil, které výroky správního rozhodnutí napadá, a v žalobních bodech pak upřesnil, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Vedle toho je správní soudnictví ovládáno i zásadou koncentrační. Žalobu je třeba podat v zákonem stanovené dvouměsíční lhůtě a pouze v této lhůtě může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body; zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout (§ 71

odst. 2 a § 72 odst. 4 s. ř. s.). Soud může přezkoumat rozhodnutí správního orgánu jen v mezích (včas uplatněných) žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).

[23] Zákon a judikatura sice umožňují z posledně uvedeného pravidla výjimky, žádná z nich ale nedopadá na nynější věc. K tomu lze poukázat např. na rozsudek ze dne 28. 5. 2021, čj. 6 Afs 204/2020-43, v němž NSS v bodě 33 uvedl: „*…považoval-li* [krajský soud] *chybějící daň za nesprávně identifikovanou (zřejmě) jen z toho důvodu, že dodavatelům žalobkyně byla daňová povinnost vyměřena na základě pomůcek, pokud z tohoto důvodu rozhodnutí stěžovatele zrušil, porušil tím povinnost vymezenou v § 75 odst. 2 s. ř. s. Neexistencí daňového podvodu z důvodu neexistence chybějící daně, resp. její nesprávné či nedostatečné identifikace totiž žalobkyně vůbec neargumentovala.*“ Či též na rozsudek ze dne 23. 5. 2019, čj. 7 Afs 113/2018-38, v jehož bodě 17 NSS vysvětlil: „*Pokud totiž zůstane objektivní východisko – existence daňového podvodu – v důsledku absence odpovídajících žalobních námitek nedotčeno, je třeba vycházet z premisy, že tento předpoklad byl ve věci naplněn a zaměřit se v mezích žalobních bodů na namítané výhrady v hodnocení subjektivních okolností.*“ NSS proto nemůže souhlasit s námitkou stěžovatelky, že správní soud měl povinnost zabývat se *ex offo* tím, zda je v řetězci chybějící daň jakožto jeden ze znaků podvodu na DPH.

[24] Podle NSS skutečnosti popsané stěžovatelkou v kasační stížnosti nijak nedokládají, že již žaloba obsahovala zárodek námitky týkající se existence chybějící daně. NSS si pečlivě pročetl stěžovatelčinu žalobu. Jak stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, v bodě 5.1 žaloby namítla, že správce daně neprokázal ani neosvědčil skutečnosti, z nichž by plynulo, že byl naplněn tzv. třístupňový test. Tuto námitka rozvedla v bodech 6.1 až 6.8, výslovně však nijak nezpochybnila existenci daňového podvodu (či chybějící daň u P-S), naopak v bodě 6.7 stěžovatelka uzavřela, že „*nebyly naplněny podmínky odkazovaného testu, kdy žádným způsobem ani jednáním nemohl žalobce dospět do stavu, kdy si byl vědom nebo mohl být vědom, že dodání reklamního plnění je zatíženo daňovým podvodem*“. Obdobně stěžovatelka shrnula svůj další námitkový blok, v němž na dvanácti stranách textu citovala výpovědi svědkyň O. a K. a následně je analyzovala. V bodě 6.22 sdělila, že z výpovědí „*nelze nijak dovodit účast žalobce na tvrzeném daňovém podvodu a vědomosti žalobce na tvrzeném daňovém podvodu, jež by mohly naplnit tzv. třístupňový test*“. NSS souhlasí s krajským soudem, že jediná skutečná polemika s tím, že řetězec okolo P-S byl stižen daňovým podvodem, je obsažena ve výtce stěžovatelky: „*…nelze na základě mediálních zkratek vyvodit, že se u plnění u společnosti PROPAG-STORM skutečně jednalo o uskutečněný daňový podvod*“(str. 32 žaloby). V návaznosti na to však stěžovatelka opět namítla pouze to, že z mediálních informací nelze dospět k závěru, že stěžovatelka věděla či vědět měla a mohla, že je součástí daňového podvodu (bod 6.24 žaloby). Z žaloby tedy zřetelně vyplývá, že stěžovatelka považovala za zásadní to, zda věděla nebo vědět měla a mohla o podvodu na DPH.

[25] Krajský soud dospěl ke správnému závěru, že stěžovatelka vznesla námitku týkající se chybějící daně v řetězci až na jednání dne 4. 3. 2020, čili opožděně (§ 71 odst. 2 s. ř. s.), a proto se jí soud nemohl zabývat (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). K tomu NSS současně odkazuje na body [11] a [12] tohoto rozsudku. Stěžovatelka měla dbát na to, aby její argumentace byla přehledná a jednoznačná.

3.3 *Vědomá účast na daňovém podvodu*

[26] Samotná existence daňového podvodu neumožňuje správci daně odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet DPH. Je nutné prokázat, že daňový subjekt věděl či alespoň vědět měl a mohl o tom, že se účastní daňového podvodu. Pro tento účel judikatura dovodila tzv. vědomostní test, jenž se skládá z posouzení objektivních okolností (nestandardní okolnosti, které v daňovém subjektu měly vyvolat pochybnosti, zda se neúčastní daňového podvodu) a uplatněných opatření daňovým subjektem (k zamezení účasti na daňovém podvodu). Daňový subjekt má obecnou povinnost učinit přiměřená opatření k zamezení podvodům na DPH. Určení konkrétních opatření, jež lze po daňovém subjektu rozumně vyžadovat, závisí hlavně na okolnostech konkrétního případu (např. rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59, č. 2172/2011 Sb. NSS, body 34 až 36 a tam cit. judikatura).

[27] Podle žalovaného si měla být stěžovatelka vědoma toho, že je zapojena do daňového podvodu. Tento závěr dovodil z několika objektivních okolností, které měly být stěžovatelce v době obchodování s P-S známy. Jedná se o: způsob navázání spolupráce s P-S a stanovení ceny reklamy, neověření výhodnosti ceny reklamy, porušení smluvních ujednání, nerentabilnost nákladné reklamy a stěžovatelčina znalost sportovního prostředí. Jelikož stěžovatelka i přes vědomí těchto okolností nepřijala rozumná opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu, nejednala podle žalovaného obezřetně a s péčí řádného hospodáře.

[28] Krajský soud po posouzení žalobních námitek shledal, že u stěžovatelky musely vyvolat pochyby o tom, zda se neúčastní daňového podvodu, dvě z výše popsaných skutečností, a to: způsob volby P-S jako dodavatele (pouze na základě doporučení třetí osoby, bez výraznějšího ověření společnosti P-S a její cenové nabídky) a umístění reklamy na akcích s nízkou diváckou sledovaností.

3.3.1 *Navázání spolupráce s P-S*

[29] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že si vyhodnotila výhodnost nabídky společnosti P-S svým vlastním úsudkem a dospěla k závěru, že cena za služby je přiměřená, resp. že nabízené plnění a cena za něj odpovídaly jejím představám. Nebylo proto nutné oslovovat jiné dodavatele reklamních služeb. Ostatně poptávala komplexní a specifické služby, které by jí jiný dodavatel nebyl schopen poskytnout. To potvrdil i žalovaný v řízení vedeném u NSS pod sp. zn. 2 Afs 105/2020, jenž v doplnění své kasační stížnosti uvedl, že „*jiná obchodní společnost na trhu nenabízela balíček služeb jako dodavatel Propag-STORM*“. Současně nemohla vědět o neúměrném zvyšování cen v řetězci. Informace o cenách jsou chráněny obchodním tajemstvím.

[30] Stěžovatelka dále namítla, že při volbě P-S se nespoléhala pouze na doporučení jedné osoby (pana Bednárka). Stěžovatelka věděla, že P-S nabízí reklamu na sportovních akcích, které jsou vysílány v televizi. V té době to bylo veřejně dostupné (např. věděla, že P-S zajišťovala reklamu pro Pivovar Zubr, jehož logo viděla při sledování sportovních akcí). Nabídka od paní Oborné (tehdejší členky představenstva P-S) se stěžovatelce líbila. Stěžovatelka jí sdělila, jakou částku chce investovat, a podle toho se domluvily na objemu poskytnuté reklamy. V replice stěžovatelka dodala, že paní Oborná jednala též za

společnost Dachigam, stěžovatelčina dřívějšího dodavatele reklamních služeb. Stěžovatelka tedy měla reference o P-S i od paní Oborné.

[31] Žalovaný ve svém rozhodnutí popsal, že stěžovatelce původně zajišťovala reklamu společnost, v níž působil jako jednatel pan Bednárek. Po ukončení jeho činnosti byla stěžovatelka informována, že ve stejné činnosti bude pokračovat společnost P-S. Odměna za reklamní služby byla sjednána tak, že stěžovatelka navrhla částku, kterou chce do své propagace investovat, a podle toho P-S připravila nabídku akcí. Stěžovatelka neoslovila jiné poskytovatele reklamních služeb a výhodnost nabídky od P-S s ničím neporovnávala. P-S přitom nebyla v té době v oblasti reklamy všeobecně známá. Vzhledem k částce, kterou stěžovatelka za reklamu vynakládala (v řádech miliónů Kč), lze podle žalovaného označit její chování za laxní až nezodpovědné. Stěžovatelka si např. mohla ověřit nabídky reklamních služeb od jiných společností na internetu.

[32] NSS souhlasí s názorem žalovaného, že postup stěžovatelky při sjednávání služeb od P-S se opravdu jeví značně rizikový a v rozporu s racionálním podnikatelským jednáním. „Vnitřní zhodnocení“ výhodnosti nabídky, které stěžovatelka podle svých slov učinila, lze pokládat za jakési minimální prvotní posouzení nabízeného plnění, nemělo by však být jediným kritériem pro volbu dodavatele. Popsaný kontraktační proces NSS označil za nestandardní též v rozsudku ze dne 1. 10. 2021, čj. 6 Afs 126/2021-41 (v bodě 31), v němž posuzoval nárok na odpočet DPH společnosti ExaSoft Czech z reklamních plnění přijatých taktéž od společnosti P-S.

[33] Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 26. 2. 2018 (str. 10) plyne, že stěžovatelka navázala spolupráci s P-S v roce 2006 či 2007. P-S podle výpisu z obchodního rejstříku vznikla v listopadu 2007. Jednalo se tedy o nového „hráče“ na trhu. Již tato skutečnost měla stěžovatelku přimět k vyšší míře obezřetnosti při sjednávání obchodu.

[34] Stěžovatelka tvrdí, že zde nebyl jiný dodavatel, který by jí byl schopen poskytnout obdobné (komplexní) plnění. NSS nemůže než shledat tuto argumentaci účelovou. Předmětem sporného plnění byly reklamní služby, které spočívaly v zajištění propagace loga na sportovních, kulturních a jiných akcích vysílaných v TV či na internetu, dále v tvorbě reklamy (nápisy, bannery, plakáty apod.) a zajištění nákupu televizních nebo rozhlasových práv (viz rámcové smlouvy ze dne 23. 12. 2011 a 17. 12. 2012). Takové služby nelze podle NSS považovat za jakkoli nadstandardní či neobvyklé. Pokud stěžovatelka trvá na tom, že jinou společnost neznala, mohla např. vyhlásit veřejnou soutěž o nejvhodnější nabídku ve smyslu § 1772 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Ostatně stěžovatelka nesjednávala obdobné plnění poprvé (viz doložené smlouvy o reklamních službách s předchozími poskytovateli na č. l. 65 správního spisu).

[35] Je pravda, že žalovaný v doplnění své kasační stížnosti v řízení vedeném u NSS pod sp. zn. 2 Afs 105/2020 uvedl, že *„jiná obchodní společnost na trhu nenabízela balíček služeb jako dodavatel Propag-STORM*“. Námitka se však objevila v řízení, v němž se posuzovala daň z příjmů, a týkala se odlišné otázky – stanovení tzv. referenční ceny. NSS přitom nepřehlédl, že stěžovatelka uplatnila obdobnou argumentaci již v žalobě, ovšem v tzv. v opačném gardu. V bodě 6.29 na straně 35 žaloby namítla, že *„závěr správce daně v řízení o doměření daně z příjmu, že zjišťování obecné ceny reklamních plnění u jiných reklamních agentur by bylo prakticky nemožné, je ničím nepodložený a nerelevantní a bez právního*

významu pro posouzení věci co do doměření jak daně z příjmu, tak DPH“. Nejednotná a účelová argumentace stěžovatelky jí bezesporu nemůže být ku prospěchu.

[36] Tvrzení, že stěžovatelka měla reference o P-S též od paní O., odporuje výpovědi tehdejšího jednatele stěžovatelky v daňovém řízení ze dne 20. 5. 2016. Ten na dotaz, kdo koho oslovil ve věci možnosti uzavření smlouvy o spolupráci, uvedl, že si už přesně nepamatuje.

3.3.2 *Dosah reklamy*

[37] Správce daně pojal pochybnost, zda náklady na reklamní plnění byly vynaloženy racionálně. Poukázal na to, že reklama byla umísťována na akcích s nízkou diváckou sledovaností. Připomněl specifické podnikatelské zaměření stěžovatelky (dodej žáruvzdorných nerezových plechů a kulatin a manganové oceli). Reklama tedy měla cílit spíše na akce s co největším publikem, aby mohla oslovit více diváků. Tomu přisvědčil i krajský soud (bod 26 jeho rozsudku).

[38] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že reklama necílila jen na účastníky sportovních či jiných akcí, ale měla větší dosah. Akce totiž byly promítány v televizi, to správce daně zcela pominul. Právě zprostředkování reklamy v televizním vysílání bylo jedním z hlavních faktorů, proč stěžovatelka přijala nabídku od společnosti P-S. Krajský soud nedostatečně zjistil skutkový stav, jenž byl znám již z daňového spisu.

[39] NSS obecně souhlasí s tím, že specifický předmět podnikání stěžovatelky vyžaduje cílenou a promyšlenou reklamu. Podle příloh k rámcovým smlouvám na období 2012 a 2013 zajistila P-S propagaci stěžovatelky např. na „Mistrovství Evropy 2012 v silovém trojboji masters“ konaném v Plzni, mezinárodním tenisovém turnaji „European Junior Championships 14U“ konaném v Plzni, mezinárodním tenisovém turnaji starších dorostenců „European Summer Cups kvalifikace Valerio/Galea Cup“ konaném v Opavě, mezinárodním turnaji v házené žen „O štít města Chebu 2012“ či „Mistrovství Evropy 2012 v bench press“ konaném v Plzni. NSS k vymezeným sportům odkazuje na svůj názor uvedený v bodě 30 výše uvedeného rozsudku ve věci *ExaSoft Czech*: „*Vyšší atraktivita prvoligového fotbalu ve srovnání například se silovými sporty či s dorosteneckými soutěžemi je notorietou.*“

[40] Televizní přenos jistě zvýšil celkovou sledovanost akce, ovšem nic nezměnil na tom, že reklama byla umisťována na akcích s obecně nižší atraktivitou. Závěry žalovaného i krajského soudu proto z pohledu NSS obstojí.

[41] Tehdejší jednatel stěžovatelky byl při výpovědi v daňovém řízení dne 20. 5. 2016 dotazován, zda měl konkrétní požadavky týkající se reklamy (konkrétní sporty, lukrativnost utkání, umístění log a místo konání). Odpověděl, že vycházel z možností, které P-S má. Dále uvedl, že dopředu nezjišťoval sledovanost akcí ani se žádné konkrétní akce osobně nezúčastnil. Byl pro něj důležitý hospodářský výsledek. Sdělil, že v letech 2012 a 2013 získal desítky procent nových zákazníků, žádnou analýzu k tomu ale nemá. V odpovědi na výzvu správce daně ze dne 16. 8. 2016 dále uvedl, že reklamní plnění kontroloval prostřednictvím webových stránek, kde byly k dispozici videozáznamy z akcí.

V podání ze dne 10. 1. 2018 stěžovatelka vyčíslila, že v roce 2012 měla 324 obchodních odběratelů, v roce 2013 již 359. Tato čísla ale nijak nedoložila.

[42] Pouhé tvrzení, že se obrat stěžovatelky z důvodu reklamy zvýšil, je podle názoru NSS nedostatečné, jelikož zvýšení obratu mohlo vzniknout důsledkem jiných vlivů. Běžný podnikatel by si nepochybně, v případě vynaložení takto vysokých částek na reklamu, provedl aspoň základní marketingovou analýzu s kalkulací předpokládaných dopadů reklamy (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 8. 2022, čj. 8 Afs 358/2019-86, bod 48). Nic obdobného ovšem stěžovatelka nepředložila. To opět dokládá její nedbalý přístup.

3.3.3 *Stěžovatelka nejednala obezřetně*

[43] Stěžovatelka rovněž zdůraznila, že přijala několik interních pracovních předpisů, které měly zabránit účasti na podvodu. Konkrétně uvedla tři nařízení jednatele (ze dne 15. 11. 2011 k jednotlivým úkonům a postupům při kontrole dodavatelů a odběratelů daňového subjektu, ze dne 4. 1. 2013 – doplněk k nařízení ze dne 15. 11. 2011 v souvislosti se zavedením institutu nespolehlivého plátce a ze dne 1. 4. 2013 – doplněk k nařízení ze dne 15. 11. 2011 v souvislosti se zavedením povinnosti povinného registračního údaje – zveřejňování bankovního účtu dodavatelů a odběratelů daňového subjektu). Stěžovatelka vytkla žalovanému, že jí nijak nevysvětlil, proč považuje přijatá opatření za nedostatečná, ani neuvedl, jak jinak měla postupovat.

[44] NSS uvádí, že žalovaný nezpochybnil přijatá interní opatření, pouze je shledal nedostatečnými (bod 94 rozhodnutí žalovaného). V bodě 3.3.2 (str. 21) zprávy o daňové kontrole správce daně uvedl, že mezi opatření (interní kontrolní mechanismy), kterými by měl daňový subjekt prokazovat svou neúčast na daňovém podvodu a nevědomost o něm, lze zařadit např. ověřování si obchodního partnera, jeho důvěryhodnost a solventnost, kvalitní úpravu obchodních, smluvních a platebních podmínek či obstarání si dostatečných informací o fungování trhu.

[45] Ze spisu plyne, že stěžovatelka v souladu se svými opatřeními prověřila společnost P-S v základních rejstřících (živnostenský, obchodní, insolvenční), zkontrolovala, zda se nejedná o nespolehlivého plátce a zda je P-S plátkyní DPH (např. sdělení stěžovatelky na čl. 78 správního spisu). To krajský soud označil za minimum, nikoli opatrnost (bod 31). S tímto hodnocením NSS s ohledem na výše popsané objektivní okolnosti souhlasí.

[46] NSS uzavírá, že žalovaný i krajský soud dospěli ke správnému závěru, že stěžovatelka nejednala dostatečně obezřetně při sjednávání spolupráce se společností P-S. Z kombinace výše zjištěných objektivních okolností a vlažného přístupu stěžovatelky k ověření P-S a její nabídky před uzavřením smlouvy o spolupráci nelze dospět k jinému závěru než, že stěžovatelka věděla či alespoň měla a mohla vědět o tom, že se účastní daňového podvodu (srov. shodný závěr NSS ve věci *ExaSoft Czech*, body 33 a 34).

3.4 *Ostatní námitky*

[47] Stěžovatelka uvedla, že její vědomost o nestandardních okolnostech v řetězci nelze dovodit z **výpovědí svědkyň** K. a O., jak činí žalovaný. Jejich výpovědi nejsou věrohodné, neboť je učinily jen na základě svých domněnek o systému fungování celého řetězce. NSS

k této námitce připomíná, že krajský soud ve svém rozsudku zdůraznil, že žalovaný nestaví závěry o vědomosti stěžovatelky o zapojení do podvodného řetězce na výpovědích uvedených svědkyň. Žalovaný své závěry opřel o objektivní okolnosti (popsané v bodě [27] tohoto rozsudku), přičemž žádná z nich nebyla zjištěna z výpovědí svědkyň. Jejich věrohodnost není pro posouzení vědomosti stěžovatelky o daňovém podvodu podstatná, a proto se jí krajský soud nezabýval [bod 25 písm. a) jeho rozsudku]. NSS přisvědčuje krajskému soudu, že výpovědi svědkyň nebyly podkladem pro závěr žalovaného, že stěžovatelka věděla (měla a mohla vědět) o účasti na daňovém podvodu. Tedy ani NSS se nebude těmito námitkami dále zabývat. Pro úplnost dodává, že žalovaný činí z výpovědí svědkyň výlučně zjištění o existenci daňového podvodu – proti tomuto zjištění stěžovatelka zavčas nic konkrétního nenamítla (viz bod [24] tohoto rozsudku).

[48] Stěžovatelka se domáhala toho, aby jí správce daně přiznal alespoň **nespornou část odpočtu DPH**. Podle ní nelze dovodit, že by vědomě těžila z daňového podvodu. NSS sděluje, že námitky v tomto směru nemohou být důvodné. K tomu odkazuje na závěry z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, v němž SDEU dovodil, že osobě povinné k dani musí být nárok na odpočet DPH odepřen v plném rozsahu, pokud se prokáže, že tato osoba věděla nebo měla vědět, že se pořízením určitého zboží či služeb účastní plnění zasaženého únikem na DPH, a to i když z něj nemá sama žádný prospěch (body 35 a 38). V návaznosti na citovaný text NSS v nedávném rozsudku ze dne 19. 1. 2023, čj. 1 Afs 101/2021-42, jednoznačně uzavřel, že „*nelze připustit ani částečné uznání nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého daňovým podvodem*“ (bod 26). V nyní posuzované věci bylo podle NSS prokázáno, že stěžovatelka věděla či alespoň měla a mohla vědět o tom, že se účastní daňového podvodu. Proto na ni bezpochyby dopadají právě citované závěry SDEU i NSS.

[49] Ani zbývající námitky stěžovatelky nejsou důvodné.

4. Závěr a náklady řízení

[50] Ze shora uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji zamítl.

[51] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch a žalovanému v tomto řízení nevznikly žádné náklady vymykající se z jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 28. března 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu