



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Sylvy Šiškeové a Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **S.O.S. DIFAK s. r. o.**, Pod Kavalírkou 486/32, Praha 5, zastoupené advokátkou JUDr. Valerií Vodičkovou, Vodičkova 792/40, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 11. 2019, čj. 48749/19/5300-22441-705341, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 3. 2021, čj. 61 Af 2/2020-120,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 3. 2021, čj. 61 Af 2/2020-120, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**Odůvodnění:****I. Vymezení věci**

[1] V této věci je třeba posoudit, zda měla žalobkyně nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ze zdanitelných plnění přijatých od obchodní společnosti PAVI, s. r. o. Zdanitelná plnění měla spočívat v reklamních a propagačních službách na základě smluv o reklamě a v nákupu technických služeb při správě a údržbě areálů (tzv. facility služeb). Správce daně dospěl k závěru, že se žalobkyně zapojila do daňového podvodu v obchodním řetězci tvořeném společnostmi PAVI s.r.o. v roli *missing tradera*, S&T SPONZORING s.r.o. v roli *buffera*, a řadou společností včetně žalobkyně v roli *brokerů*, tedy koncových příjemců reklamních služeb. Jde tedy o to, zda žalovaný prokázal, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce věděla nebo vědět mohla a měla.

[2] Dodatečnými daňovými výměry ze dne 22. 11. 2018 správce daně žalobkyni doměřil DPH včetně penále. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl. Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

## II. Kasační stížnost žalovaného, vyjádření žalobkyně a další podání

[3] Žalovaný (stěžovatel) v kasační stížnosti namítá, že krajský soud překročil dispoziční pravomoc. Přezkoumal totiž stěžovatelovo rozhodnutí na základě velmi obsáhlé a chaotické žaloby, která nereagovala na napadené rozhodnutí. Dále stěžovatel tvrdí, že nebyl naplněn tzv. vědomostní test. Daňové orgány totiž zjistily a popsaly výběr dodavatelů, průběh obchodních transakcí, obsah smluv o reklamě a adekvátnost přínosu reklamy jako skutečnosti prokazující, že žalobkyně o zapojení do daňového podvodu věděla nebo mohla a měla vědět. Tyto okolnosti spolu s nadhodnocenou cenou za reklamu správní soudy standardně považují za objektivní okolnosti prokazující, že daňový subjekt o zapojení do daňového podvodu věděl nebo mohl a měl vědět. Existovala celá řada náznaků, které měly žalobkyni vést k úvahám o účasti na podvodném řetězci. Žalobkyně však nepřijala veškerá rozumná opatření, aby vyloučila riziko účasti na daňovém podvodu. Všechny tyto právní otázky posoudil krajský soud nesprávně.

[4] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornila na prekluzi práva stanovit daň. Dále uvedla, že správní žaloba může směřovat nejen proti odvolacímu rozhodnutí, ale i proti jednotlivým postupům v řízení (včetně rozhodnutí správce daně). Řízení před správcem daně bylo zatíženo řadou nezákonných postupů; stěžovatel však související odvolací námítka nevypořádal buď vůbec, nebo nedostatečně. K vědomostnímu testu žalobkyně odkázala na rozsudek krajského soudu ze dne 6. 9. 2019, čj. 50 Af 5/2018-86, z něhož vychází i napadený rozsudek.

[5] Stěžovatel se v replice neztotožnil se závěrem žalobkyně o prekluzi práva stanovit daň. Úřední záznam ze dne 19. 1. 2015, protokol o místním šetření ze dne 21. 4. 2015 ani dožádání ze dne 25. 9. 2015 nesměřují k zahájení daňové kontroly a nezakládají běh nové lhůty pro stanovení daně. Námítka, že žalobní tvrzení mohla směřovat vůči nezákonným postupům správce daně, žalobkyně neuplatnila v žalobě, ale až ve vyjádření k žalobě po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Onu řadu nezákonných postupů však žalobkyně nekonkretizuje. Stěžovatel souhlasí se závěry krajského soudu o nedůvodnosti procesních námitek.

[6] Podáním ze dne 24. 2. 2023 stěžovatel soudu sdělil, že Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 24. 3. 2022, čj. 10 Af 1/2020-147, zamítl žalobu jiného daňového subjektu na stejné pozici podvodného řetězce jako žalobkyně. Také tento daňový subjekt přijal reklamní služby od společnosti PAVI v souvislosti s reklamou prostřednictvím fotbalového klubu FC MAS Tábořsko a.s. Také v rozsudku ze dne 13. 1. 2023, čj. 9 Af 52/2019-104, dospěl městský soud k odlišnému závěru než krajský soud v nyní posuzované věci.

## III. Posouzení věci

[7] Kasační stížnost je důvodná.

pokračování

[8] Úvodem NSS konstatuje, že napadený rozsudek je přezkoumatelný. Je z něj patrné, na základě jakých důkazů a skutkového stavu, jakož i právních úvah, krajský soud dospěl ke svým závěrům (rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004-74, nebo ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS).

### *III. A. Dispoziční zásada*

[9] NSS nejprve posoudil, zda krajský soud pochybil tím, že překročil dispoziční zásadu. Rozsah soudního přezkumu rozhodnutí správního orgánu vymezují § 75 odst. 2 s. ř. s. a § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Jsou projevem dispoziční zásady, podle níž se přezkumná pravomoc soudu pohybuje výlučně v mezích žalobních tvrzení. Soud není povinen ani oprávněn dovozovat za žalobce jakákoli tvrzení. To platí především ohledně rozsahu napadení správního rozhodnutí, vymezení namítaných důvodů jeho nezákonnosti a odůvodnění žalobních tvrzení. Výjimku představují vady rozhodnutí správního orgánu, jimiž se soud zabývá z úřední povinnosti, tedy i bez námítky účastníka (§ 76 odst. 1 a 2 s. ř. s.) – o takovou situaci však v této věci nejde.

[10] Správní soud v souladu s dispoziční zásadou přezkoumá rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Z těch musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Žalobce má formulovat žalobní body dostatečně přesně, neboť obsah a kvalita žaloby předurčují obsah a rozsah soudního rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 25. 2. 2016, čj. 7 As 258/2015-37). Rozhodnutí správního orgánu nelze přezkoumat na základě příliš obecných žalobních bodů (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, nebo rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2006, čj. 1 Azs 244/2004-49), ale ani na základě podrobnějších žalobních bodů, které jsou však nesrozumitelné (rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2021, čj. 5 As 113/2020-36).

[11] V posuzované věci byla podle NSS žaloba sice značně rozsáhlá, ale přesto projednatelná. Žalobní body se vztahovaly k věci a jejich formulace nebránila stěžovateli vyjádřit se k žalobě. Nebyl proto důvod, aby krajský soud odstraňoval vady žaloby tím, že by žalobkyni vyzval k její úpravě. K výhradě stěžovatele, že námítky žalobkyně mířily především do fáze řízení před správcem daně, NSS odkazuje na usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, čj. 5 Afs 16/2003-56, č. 534/2005 Sb. NSS. Podle něj představují rozhodnutí správních orgánů obou stupňů z hlediska soudního přezkumu jeden celek. Není proto bez dalšího pochybením, pokud žalobce setrvává na svém tvrzení o nesprávném postupu správního orgánu prvního stupně. NSS tedy uzavírá, že krajský soud nepřekročil meze dispoziční zásady tím, že žalobu projednal.

### *III. B. Uplynutí lhůty pro stanovení daně*

[12] NSS se dále zabýval tím, zda byla žalobkyni stanovena daň před uplynutím zákonné lhůty. Konkrétně formulovanou námítku žalobkyně vznesla ve vyjádření ke kasační stížnosti. Jelikož námítku prekluze práva stanovit daň posuzují správní soudy z úřední povinnosti (rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008-135, č. 1851/2009 Sb. NSS),

není na závadu, že ji žalobkyně takto neuplatnila v žalobě. Krajský soud k obecné námitce prekluze uvedl, že se správce daně nedopustil pochybení, která mu žalobkyně vytýká.

[13] Podle § 148 odst. 1 daňového řádu *daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.* Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, začne podle odst. 4 téhož ustanovení běžet lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

[14] Podle žalobkyně byla daňová kontrola zahájena již místním šetřením dne 21. 4. 2015 (odkázala na související úřední záznam o místním šetření a na protokol o místním šetření); stěžovatel s tím nesouhlasí.

[15] NSS ze správního spisu zjistil, že dne 11. 12. 2015 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola. Běh lhůty pro stanovení daně je tak třeba u zdaňovacích období prosince 2012 až prosince 2013, dubna 2014 až června 2014, srpna 2014 až prosince 2014 a března 2015 až července 2015 počítat od 12. 12. 2015. Konec lhůty by připadl na den 12. 12. 2018. Správce daně vydal dodatečné platební výměry dne 22. 11. 2018 a zástupkyni žalobkyně je doručil dne 26. 11. 2018. Oznámením platebních výměrů se prekluzivní lhůta prodloužila o jeden rok, tj. do 12. 12. 2019. Napadené rozhodnutí ze dne 26. 11. 2019 bylo žalobkyni doručeno dne 2. 12. 2019.

[16] NSS uvádí, že § 87 daňového řádu stanoví pro zahájení daňové kontroly tři podmínky, které je třeba splnit současně: 1. Správce daně musí učinit úkon vůči daňovému subjektu. Aktivita vůči daňovému subjektu je nezbytná, stejně jako fakt, že daňový subjekt musí být o tomto úkonu vyrozuměn. 2. Obsahem úkonu musí být vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly. 3. Správce daně skutečně začne zjišťovat daňovou povinnost či prověřovat tvrzení daňového subjektu. Nesplní-li správce daně všechny tři podmínky nezbytné pro zahájení daňové kontroly při jednom úkonu, bude daňová kontrola zahájena splněním podmínky časově poslední (Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016).

[17] Za faktické zahájení daňové kontroly lze považovat již okamžik, kdy správce daně začne klást daňovému subjektu nebo jeho zástupci otázky, dohodne se s daňovým subjektem na tom, které doklady vyžaduje předložit a dokdy, provede prohlídku prostor daňového subjektu apod. Daňová kontrola bude zahájena jakýmkoli prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, písemným či ústním, který materiálně naplní tři zákonem předepsané náležitosti – je při něm vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a správce daně při něm současně začne provádět konkrétní kontrolní úkony (rozsudky NSS ze dne 22. 12. 2015, čj. 4 Afs 238/2015-29, nebo ze dne 2. 7. 2020, čj. 7 Afs 390/2019-44).

[18] NSS ze správního spisu ověřil skutečnosti rozhodné pro běh prekluzivní lhůty. Z dožádání původně místně příslušného správce daně o provedení daňové kontroly ze dne 25. 9. 2015 plyne, že je vyžadováno právě zahájení daňové kontroly. Nevyplyvá z něj, že již proběhly úkony, které by bylo možné považovat za daňovou kontrolu. K dožádání

pokračování

nebyla ani přiložena zjištění, která by dožadující správce daně získal na základě součinnosti s daňovým subjektem na základě jiného úkonu, který by bylo možné materiálně považovat za daňovou kontrolu. O tom svědčí také námitky ze dne 19. 11. 2015, které žalobkyně směřovala proti předvolání k ústnímu jednání ve věci zahájení daňové kontroly. Žalobkyně namítala nedostatek místní příslušnosti správce daně. Uvedla, že dokumentace je uložena v pražském sídle společnosti a Finanční úřad pro hlavní město Prahu v minulosti vedl různá řízení. Z protokolu o ústním jednání ze dne 16. 12. 2015 plyne, že (teprve tehdy) správce daně převzal od zástupce žalobkyně flash disk, na kterém je nahrán účetní deník. NSS tedy neměl pochybnosti, že k úkonům, které by bylo nutno materiálně považovat za zahájení daňové kontroly, před 11. 12. 2015 nedošlo.

### III. C. Posouzení objektivních skutkových okolností

[19] Stěžovatelovy věcné námitky směřují k otázkám, zda k daňovému podvodu došlo, zda žalobkyně *věděla* nebo *mohla a měla* vědět, že se svým nákupem účastní podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní bylo rozumné požadovat, aby zamezila své účasti na daňovém podvodu. NSS se tedy zabýval otázkou komplexního posouzení zjištěných objektivních skutkových okolností, jež mají svědčit o tom, že daňový subjekt *věděl* nebo *vědět mohl a měl*, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Žalobkyně v řízení před krajským soudem úspěšně zpochybnila některé objektivní okolnosti, na kterých správce daně založil svůj skutkový závěr.

#### III. C. a. Obecná východiska

[20] Podvody na DPH se opakovaně zabývala judikatura Soudního dvora Evropské unie (SDEU). Situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (rozsudky SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41, nebo ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*, bod 50). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nepostačuje. Nárok na tento odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (body 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Pokud daňové orgány dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokovaný odpočet daně přiznat.

[21] Možnost odepřít subjektu účastnícímu se podvodu na DPH nárok na odpočet daně potvrdila rovněž judikatura NSS. Z ní konkrétně plyne, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik skutečností (rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 16/2017-43). Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). Dále je na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda

daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, dobrá víra). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností nesou daňové orgány (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42).

[22] Judikatura NSS také opakovaně zdůraznila požadavek, aby zjištěné skutečnosti svědčící o podvodu na DPH, resp. o tom, že subjekt daně věděl či vědět mohl a měl, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, byly hodnoceny souhrnně, nikoli selektivně a izolovaně (rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2022, čj. 10 Afs 314/2020-50, či ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60). Skutkovou situaci je vždy nutné posoudit komplexně a vyhodnotit, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu nasvědčují splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce (rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2020, čj. 7 Afs 428/2019-39). To znamená, že jednotlivé objektivní okolnosti nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit je izolovaně. Síla zjištěných objektivních skutečností může totiž tkvět právě v jejich komplexnosti (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42).

### *III. C. b. Aplikace na projednávanou věc*

[23] NSS dále posoudil užití výše uvedených východisek na projednávanou věc. Daňové orgány se otázkou existence objektivních okolností prokazujících vědomost žalobkyně o účasti na daňovém podvodu obsáhle zabývaly. Za klíčové považovaly výběr dodavatelů, průběh obchodních transakcí, smlouvy o reklamě, cenu reklamy a přínos reklamy. NSS již uvedl, že jednotlivé skutkové okolnosti nelze vytrhávat z kontextu a hodnotit je izolovaně; to platí pro daňové orgány i pro soudy. Pokud totiž daňové orgány shromáždí soubor různých objektivních okolností, které až ve svém souhrnu nasvědčují tomu, že daňový subjekt věděl či alespoň mohl a měl vědět, že se účastní na podvodu na DPH, je ke zpochybnění správnosti jejich závěru nutné zpochybnit celý tento „soubor“. Nepostačuje tedy pouze izolovaně zpochybnit některou z dílčích okolností. Soud musí zpochybnovanou okolnost zohlednit též v souvislosti s ostatními zjištěnými objektivními okolnostmi a vysvětlit, proč tato okolnost ani v souhrnu s těmi dalšími nic nevyovídá o vědomosti daňového subjektu o podvodu na DPH. Pokud navíc soud takto určitý aspekt zpochybní, musí nově vyhodnotit celý soubor všech zjištěných objektivních okolností v jejich souhrnu. Na konkrétních okolnostech totiž závisí standard obezřetnosti, kterým se poměřují opatření přijatá subjektem daně (rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2019, čj. 6 Afs 61/2019-27, nebo ze dne 14. 12. 2022, čj. 7 Afs 161/2022-31). NSS zjistil, že těmto požadavkům krajský soud v projednávané věci nedostál.

[24] Krajský soud vyvrací závěry daňových orgánů tvrzením, že výběr dodavatelů nebyl podezřelý. Společnost PAVI totiž měla výhradní marketingová práva fotbalového klubu FC MAS Tábořsko. Žalobkyni podle krajského soudu nelze přičítat k tíži, že se chtěla prezentovat právě prostřednictvím konkrétního fotbalového klubu, který tak chtěla i podpořit. Závěr, že šlo o určitou formu sponzoringu, není ničím podepřen. Ani případný úmysl žalobkyně podporovat sportovní činnost by nevyovídá nic o jejím vědomém

pokračování

zapojení do podvodného řetězce; tato otázka souvisí s naplněním hmotněprávních podmínek pro odpočet daně. Úvaha stěžovatele, podle níž by pro žalobkyni byla ekonomicky přínosnější reklama u SK Dynamo České Budějovice, postrádá relevanci. Nelze totiž bez dalšího odmítnout, že žalobkyně upřednostňovala fotbalový klub FC MAS Táborsko.

[25] Podle NSS nelze výběr dodavatelů posuzovat samostatně. Je nutné se zaměřit na to, zda i volba žalobkyně „podpořit“ konkrétní fotbalový klub přijetím reklamy za nadhodnocené ceny je, či není podezřelá. Stěžovatel k výběru dodavatelů uvedl, že společnost PAVI doporučila žalobkyni společnost ASTON. Nešlo však o doporučení nezávislé třetí osoby, neboť tyto dvě společnosti mají stejného jednatele. V regionu se nachází fotbalové kluby, které mohly žalobkyni poskytnout vhodnější reklamu (SK Dynamo České Budějovice). Pokud žalobkyně upřednostňovala fotbalový klub FC MAS Táborsko i za nepřiměřenou cenu (chtěla jej podpořit), nemělo to ekonomické opodstatnění (daňové orgány přitom správně rozlišily úplatu za reklamní služby a sponzoring). Žalobkyně jednala o podobě reklamy přímo s dodavatelem PAVI a věděla tak, že tento dodavatel reklamu neposkytuje. Žalobkyně neprovedla dostatečný průzkum trhu ani srovnání cen. NSS upozorňuje, že i tato okolnost má jistý nádech účelovosti, a to právě ve spojení s dalšími okolnostmi zjištěnými daňovými orgány. Není zřejmé, proč žalobkyně jako formu podpory fotbalového klubu využila přehnané zvýšení ceny reklamního plnění, a nikoli např. darovací smlouvu, která by pro ni znamenala také daňové zvýhodnění.

[26] K předloženým smlouvám krajský soud uvedl, že jsou sice stručné, nicméně se uplatní dispozitivní ustanovení občanského zákoníku. NSS nesouhlasí s krajským soudem, že lze všechna chybějící smluvní ujednání doplnit uplatněním dispozitivních ustanovení občanského zákoníku. Zejména to neplatí ohledně nedostatků, na které se zaměřil stěžovatel. Smlouvy neobsahovaly jména osob, které měly zastupovat obě smluvní strany a podepsat dokument, ani údaj o tom, kdo má komu co plnit, platební údaje, konkretizaci plnění, sankce za neplnění závazků vyplývajících z této smlouvy. Stěžovatel podle NSS správně zohlednil, že smlouvy o reklamě jsou velmi stručné a chybí v nich podstatná ujednání o plnění. Podle daňových orgánů nejde o standardní smlouvy o reklamě ani o standardní obecná smluvní ujednání. Smlouvy neodpovídají běžné obchodní praxi. Hodnota smluvních plnění přitom měla pro rok 2012 a 2013 přesáhnout 3,2 milionu Kč a pro roky 2014 a 2015 částku 1,6 milionu Kč. Ačkoli stručnost smluv sama o sobě nenasvědčuje vědomé účasti na daňovém podvodu (tím spíše za situace, kdy se reklamní plnění uskutečnilo), může se přesto jednat o objektivní okolnost nasvědčující účasti na daňovém podvodu, a to zejména ve světle dalších takových zjištěných okolností.

[27] Podle NSS také není pravda, že závěr daňových orgánů o přínosu reklamy vychází pouze z ceny, kterou společnosti PAVI platili za reklamu jiní odběratelé. Není ovšem zřejmé, jaký skutečný přínos pro ně reklama měla. Stěžovatel totiž uvedl, že čestné prohlášení nového zákazníka žalobkyně neodkazuje na zhlédnutou reklamu. Podle tohoto zákazníka vznikla spolupráce v důsledku setkání na fotbalovém zápase. Možnost setkání ve VIP prostorách ale měli všichni reklamní partneři bez ohledu na hodnotu reklamních

plnění od společnosti PAVI. Daňové orgány podle NSS netvrdí, že reklama neměla žádný přínos, ale tvrdí, že nebyl úměrný ceně reklamy a ta tak neměla ekonomické opodstatnění.

[28] Krajský soud dále uvedl, že daňové orgány nezohlednily znalecký posudek znaleckého ústavu PROSCON ze dne 31. 10. 2018. Podle tohoto posudku lze ceny reklamních služeb přijatých od společnosti PAVI s ohledem na následně dosahované tržby považovat za přiměřené. Znalecký posudek upozornil také na výrazně rostoucí tržby žalobkyně v letech 2013 až 2016. Stěžovatel pak sice poukazuje na vysoký podíl výdajů žalobkyně na reklamu ve výši 9 %, avšak z posudku plyne, že tento podíl platil pouze v hospodářském roce 2012/2013 a v následujících dvou letech se snížil na 5 % a 3 %. Krajský soud tvrdí, že v této části je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné a jeho závěry neodpovídají obsahu spisu. Ani s tím NSS nesouhlasí. Ze stěžovatelových závěrů neplyne, že by se podíl výdajů žalobkyně na reklamu ve výši 9 % vztahoval ještě k jinému období. Jde o nepřesnost, protože stěžovatel neuvedl podíl výdajů i za další období. Jeho úvahy jsou však zjevné, odůvodněné a nejsou zavádějící; napadené rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné.

[29] Krajský soud se dále věnoval posouzení jednotlivých smluv. Uzavřel, že většina smluv o reklamě, které daňové orgány opatřily, neumožňuje relevantní cenové srovnání. Smlouvy se totiž týkaly plnění různého rozsahu i povahy a případně mohly zohledňovat i rozdílnou situaci jednotlivých smluvních stran. Podle krajského soudu jsou úvahy daňových orgánů nepřezkoumatelné, neboť z nich není patrné, jak prováděly srovnání jednotlivých smluv a jak dospěly k výslednému závěru o nepřiměřenosti cen akceptovaných žalobkyní. Podle krajského soudu by objektivní zhodnocení cen stanovených u zkoumaných smluv o reklamě umožňovalo stanovit obvyklou cenu za reklamní služby, které byly předmětem smluv mezi žalobkyní a společností PAVI. Pokud obecné vymezení předmětu smluv k účelu stanovení obvyklé ceny nepostačuje, měly daňové orgány vycházet z uskutečněných reklamních služeb, a nikoli pouze z jejich smluvního popisu. Krajskému soudu není ani zřejmé, jakým způsobem se žalobkyně měla dozvědět o cenách reklamy poskytovaným jiným subjektům v těch případech, kdy stanovené ceny byly výsledkem vyjednávání smluvních stran a nevycházely například ze zveřejněných ceníků. Nejsou-li takové ceny veřejné či snadno dostupné, lze je jen stěží považovat za objektivní okolnost nasvědčující vědomé účasti na daňovém podvodu.

[30] Ohledně nestanovení ceny obvyklé se NSS zcela neztotožňuje se stěžovatelem, podle něhož nebylo důvodné vyhotovit znalecký posudek na cenu obvyklou, neboť tato okolnost není relevantní pro posouzení vědomosti o zapojení do podvodu. NSS k tomu uvádí, že stanovení ceny obvyklé by pro projednávanou věc mohlo být relevantní, nebylo však nezbytné. Obvyklou cenu reklamního plnění v projednávané věci nebylo možno stanovit kvůli nedostatečně konkrétně vymezenému předmětu plnění ve smlouvě (srov. mimo jiné i znalecký posudek znaleckého ústavu PROSCON). V takovém případě stěžovatel postupoval správně, pokud srovnával smlouvy žalobkyně se smlouvami o reklamě uzavřenými mezi jinými fotbalovými kluby a jejich odběrateli. Krajský soud v bodech 177 až 185 napadeného rozsudku podrobně popsal, proč podle něj takovéto srovnání smluv neobstojí. NSS zhodnotil, že ačkoli předmět reklamního plnění skutečně u většiny srovnávaných smluv nebyl totožný, i takové srovnání může poskytnout dostatečnou



pokračování

a objektivní představu o cenách za reklamy v dané oblasti. Zároveň ze žádné ze smluv neplyne, že by cena, za kterou žalobkyně v projednávané věci přijala reklamu, byla přiměřená.

[31] Podle NSS tedy stěžovatel neprovedl přesné položkové srovnání jednotlivých smluv se smlouvami uzavřenými žalobkyní. Důvodem však bylo, že takové srovnání neumožňovala obecnost smluv, které žalobkyně uzavřela. Neurčitost smlouvy nicméně nezbavuje správce daně důkazního břemene ohledně přemrštěné ceny zdanitelného plnění. Daňové orgány k tomu uvedly, že cena, za jakou společnost PAVI poskytla reklamní služby žalobkyni, byla extrémně zvýšena oproti ceně, za kterou získal reklamu dodavatel společnosti PAVI. Obsah, rozsah a forma služeb zůstala stejná. Správce daně zjistil, za jakou cenu poskytovaly reklamu fotbalové kluby v jižních Čechách i jinde v České republice. Tyto ceny byly na výrazně nižší úrovni, než sjednala žalobkyně. Žalobkyně by se tedy jako dlouholetá podnikatelka i při minimální míře opatrnosti mohla dopátrat podobných nabídek fotbalových klubů.

[32] NSS považuje za dostatečné, že daňové orgány na základě více smluv o reklamě na mnoha různých fotbalových stadionech, uzavřených různými ekonomickými subjekty a částečně také prostřednictvím společnosti PAVI, porovnály celé soubory poskytnutých reklamních plnění. Jde o dostatečný vzorek vypovídající o cenách reklamy v obdobném období. Daňové orgány tak prokázaly, že žalobkyně platila za reklamu cenu, jež byla bez zřejmého ekonomického opodstatnění mnohonásobně vyšší než cena, jakou za typově shodné plnění obdobného rozsahu platily jiné subjekty ve srovnatelném postavení. Nebylo nutné, aby daňové orgány určovaly cenu obvyklou na základě skutečného reklamního plnění. Je možné, že v konkrétním případě různí reklamní partneři zaplatí za totožné plnění od jednoho fotbalového klubu rozdílnou cenu. Nadhodnocení reklamních plnění v případě žalobkyně však bylo tak výrazné, že si je ve spojení s dalšími nestandardními okolnostmi nelze vyložit jinak, než že žalobkyně byla zapojena do daňového podvodu. Nepřiměřeně vysoká cena byla sice důležitou, ale zdaleka ne jedinou okolností, z níž daňové orgány dovodily existenci daňového podvodu.

[33] NSS dále uvádí, že kvůli obecnosti smluv nelze přesně určit, o jakou částku byla cena za reklamní plnění nadhodnocena. Přesto daňové orgány prokázaly, že se ceny za reklamní plnění v dané oblasti pohybovaly ve výrazně nižších řádech, než za reklamu zaplatila žalobkyně. Vyšší cena tak může v souvislosti s dalšími zjištěnými objektivními okolnostmi vypovídat o nestandardním přístupu žalobkyně. Posuzovat je třeba celkový přístup daňového subjektu, a to zejména s ohledem na skutečnost, zda odpovídá běžným obchodním vztahům (rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2020, čj. 2 Afs 297/2019-40). Orgánům daňové správy nepřísluší hodnotit výhodnost či nevýhodnost konkrétního podnikatelského rozhodnutí. Pokud tedy podnikatel objedná reklamu za nepřiměřeně vysokou cenu, má to být primárně trh, který po čase ukáže, zda bylo toto rozhodnutí správné. Pro závěr, zda subjekt daně věděl či vědět mohl a měl, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je naopak rozhodující způsob, kterým tento subjekt celkově přistupuje ke svému podnikání a vstupuje do obchodních vztahů. Právě v tomto kontextu může být nadhodnocenost ceny za reklamní plnění jednou z dílčích objektivních okolností, která až v souhrnu s dalšími okolnostmi povede k závěru, že daňový subjekt vedl své

podnikání natolik nestandardně, že si byl či prostě musel být vědom toho, že se může účastnit podvodu na DPH. Pokud tedy není nepřiměřenost cenového rozdílu oproti běžným situacím již na první pohled zřejmá, musí posuzování nadhodnocené ceny za reklamní plnění probíhat právě v rámci komplexního hodnocení celkového přístupu daňového subjektu (rozsudek NSS čj. 7 Afs 161/2022-31). Tomuto požadavku daňové orgány dostály. Naopak krajský soud posuzoval jednotlivé okolnosti izolovaně.

[34] NSS tedy uzavírá, že se neztotožnil s krajským soudem v tom, že by stěžovatelovo rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné. Podle NSS také stěžovatel správně zhodnotil nadhodnocenou cenu za reklamní plnění jako objektivní okolnost svědčící v kontextu s dalšími okolnostmi o zapojení daňového subjektu do daňového podvodu.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[35] NSS podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. je krajský soud vázán právním názorem uvedeným v tomto rozsudku. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 17. května 2023

Zdeněk Kühn  
předseda senátu