



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **COPY SERVIS TÁBOR, s.r.o.**, se sídlem Roháčova 145/14, Žižkov, Praha 3, zast. Mgr. Michalem Šimkům, advokátem, se sídlem Šítkova 233/1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2022, č. j. 10 Af 1/2020-147,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností ze dne 13. 4. 2022 se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2019, č. j. 45863/19/5300-22441-701848, ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období čtvrtého čtvrtletí 2012 až druhého čtvrtletí 2015.

[2] Správce daně neuznal stěžovateli nárok na odpočet DPH podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) u zdanitelných plnění přijatých v uvedených zdaňovacích obdobích od společnosti PAVI s.r.o. (reklamní a propagační služby prostřednictvím fotbalového klubu FC Táborsko), z důvodu jeho zapojení do daňového podvodu. Chování všech zapojených subjektů i jejich obchodní transakce vyhodnotil správce daně jako vysoce nestandardní. Společnost PAVI vlastnila veškerá marketingová práva FC Táborsko a nabízela reklamní služby odběratelům, včetně stěžovatele, za ceny, které mnohonásobně přesahovaly obvyklé tržní ceny a neměly ekonomické opodstatnění, což si stěžovatel musel uvědomovat. Samotnou realizaci reklamních plnění zajišťovala pro společnost PAVI subdodavatelsky společnost S&T SPONZORING (dále jen „S&T“), která byla stejně jako společnost PAVI personálně

propojena s FC Tábořsko a která měla od roku 2012 jediného zaměstnance, a to za ceny o řád vyšší, než byla nákupní cena reklamních práv, jež by měla tvořit velkou část koncové ceny reklamy. Kromě této ceny navíc společnost PAVI odváděla své subdodavatelce 20 % z fakturované ceny jako odměnu, která od roku 2012 do poloviny roku 2014 činila celkem 57 milionů Kč. Přes to všechno vykazovala společnost S&T rozdíl mezi skutečnými a přijatými zdanitelnými plněními pouze v nižších jednotkách milionů ročně. V obchodním řetězci postupně docházelo k umělému navyšování ceny reklamy, aniž jednotlivým subjektům vznikla odpovídající daňová povinnost; u společnosti PAVI se tak dělo jednak nadhodnocenými režijními výdaji, jež zahrnovaly jednak reklamní plnění přijatá od společnosti S&T, jednak plnění ze smlouvy o správě a údržbě fotbalových areálů uzavřené se společností GREEN WAY FACILITY s.r.o., v hodnotě 30 milionů ročně v období od ledna 2013 do července 2014. Tyto režijní náklady zároveň umožňovaly společnosti PAVI vykazovat v daňových přiznáních k DPH minimální vlastní daňovou povinnost (rozdíl mezi hodnotou poskytnutých a přijatých zdanitelných plnění v letech 2013 a 2014 činil pouhé 1,5 %). Chybějící daň zjistil správce daně u společnosti S&T, která vykázanou vlastní daň dobrovolně nehradila, nespolupracovala se správcem daně při ověření svých daňových tvrzení a nakonec ani nezaplatila doměřenou daň.

[3] Správce daně popsal řadu objektivních okolností, na jejichž základě stěžovatel přinejmenším mohl a měl vědět, že se zapojil do obchodních transakcí zasažených podvodem; stěžovatel platil za reklamu násobně vyšší ceny, než bylo běžné u srovnatelných fotbalových klubů a obchodních korporací, aniž to pro něj mělo ekonomické opodstatnění. V účelově a formálně sepsaných reklamních smlouvách nebyl předmět plnění dostatečně upřesněn, takže nebylo zřejmé, jakou cenu stěžovatel platí a za jakou konkrétní reklamu, stěžovatel nebyl schopen vysvětlit princip tvorby smlouvené ceny. Výdaje stěžovatele na reklamu přitom byly z pohledu různých účetních ukazatelů řádově vyšší než u průměrného obchodníka a všechny byly vynaloženy na reklamu u jediného fotbalového klubu prostřednictvím jediného obchodního partnera. Stěžovatel zároveň nepřijal žádná rozumná opatření eliminující jeho zapojení do daňového podvodu.

[4] **V žalobě** stěžovatel namítal že právo správce daně k doměření daně zaniklo ještě před vydáním platebních výměrů, které správce daně vydal pět dnů před uplynutím prekluzivní doby jen formálně, aby si prodloužil lhůtu k provádění daňové kontroly. Obsáhle se vymezil proti závěrům žalovaného, které jsou opřeny výlučně o údajně neopodstatněně vysokou cenu poskytnuté reklamy, s čímž nesouhlasí; dle jeho přesvědčení cena reklamy odpovídala běžné ceně ve fotbalovém prostředí, jak o ní byl stěžovatel informován od mnoha jiných osob znalých tohoto prostředí. Zároveň žalovaný nepřišel se spolehlivým srovnáním ceny reklamy u všech prvoligových a druholigových fotbalových klubů, ačkoli provedení takového důkazu stěžovatel navrhoval. Dle stěžovatele žalovaný nedůvodně zpochybnil ekonomický smysl daných plnění; reklama u společnosti byla výhodná nejen k získání nových, ale zejména udržení stávajících zákazníků. Údajně podezřelé okolnosti ohledně podnikání subdodavatelky-společnosti S&T nebylo možné vůbec klást k tíži stěžovatele, neboť o její úloze (ani o její existenci) v transakci nevěděl; stěžovatel jednal vždy výhradně se společností PAVI, která pokaždé odvedla vynikající práci přesně dle dohodnutých podmínek.

pokračování

[5] **Městský soud** nejprve shrnul zákonnou úpravu a judikaturu týkající se splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně, jakož i daňového podvodu. Poté neshledal v postupu správce daně žádná procesní pochybení; nepřisvědčil námitce nezákonnosti daňové kontroly z důvodu, že se správce daně z počátku zaměřil na prokázání uskutečnění jednotlivých zdanitelných plnění, a až následně začal zkoumat možný podvod na DPH. Takový postup označil městský soud naopak za logický a odpovídající povaze daňového řízení; poukázal též na rozsudek NSS č. j. 6 Afs 170/2016-30, ze dne 5. 10. 2016, podle něhož teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k deklarovanému plnění skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího jednání.

[6] Městský soud neshledal pochybení ani v použití důkazních prostředků z daňových řízení vedených u společností PAVI, ASTON - služby v ekologii, s.r.o., S&T, SOS DIFAK s.r.o., GREEN WAY FACILITY s.r.o. a u J. N.; jednalo se výlučně o listiny, zejména smlouvy o reklamě z fotbalového prostředí uzavřené mezi různými subjekty. Městský soud odkázal na judikaturu, která použitelnost důkazních prostředků získaných v daňovém řízení vedeném u odlišného daňového subjektu při splnění stanovených podmínek připouští, a to při splnění přísnějších podmínek dokonce i u listin zachycujících výpovědi svědků (k tomu podrobněji na příklad rozsudky NSS č. j. 2 Afs 24/2007-119 z 30. 1. 2008 a č. j. 4 Afs 235/2020-41 ze dne 23. 2. 2021). Ze spisu vyplývá, že žalovaný ze dne 3. 10. 2019 vydal pod č. j. 40547/19/5300-22441-701848 podrobné seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, informoval stěžovatele o tom, že do správního spisu byly převzaty shora uvedené důkazy, a zároveň na stranách 11 až 26 vyložil, o jaké konkrétní důkazy šlo, co z nich zjistil a jak je hodnotil v kontextu ostatních zjištění. V návaznosti na to měl stěžovatel možnost se všemi důkazy se seznámit a vyjádřit se jak k nim samotným, tak k jejich hodnocení žalovaným; to ostatně v obsáhlém podání ze 17. 10. 2019 také učinil. Tvrzení o neznalosti důkazů získaných z jiných daňových řízení a nemožnosti vyjádřit se k nim tak dle městského soudu nemají oporu ve spisovém materiálu.

[7] Městský soud nepřisvědčil ani námitce prekluze. Dle městského soudu počínání správce daně nevykazuje znaky formálnosti. Ačkoli vydání platebních výměrů několik dnů před uplynutím prekluzivní lhůty, nahlíženo izolovaně, by mohlo vyvolat takové podezření, kontext daňového řízení je rozptyluje. Správce daně předně seznámil daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění již 11. 4. 2018, tedy víc než sedm měsíců před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Z toho je zřejmé, že správce daně nebyl při uzavírání kontrolních zjištění pod tlakem blížícího se konce lhůty, a pokud by byl považoval výsledky svědků za potřebné, nepochybně měl dostatek času k jejich provedení. Správce daně ostatně během téměř dvou a půl let trvání daňové kontroly provedl řadu jiných důkazů, které ve zprávě o daňové kontrole vyhodnotil, a to spolu se srozumitelným odůvodněním, proč neprovedl právě navržené výsledky svědků. Byť žalovaný posléze uložil správci daně některé z těchto důkazů provést, odlišný názor odvolacího orgánu na potřebnost provedení určitých důkazů nedokládá účelovost postupu prvostupňového správce daně.

[8] K argumentu o údajné účelovosti šetření u společnosti S&T s cílem dodatečně si opatřit důkazy o chybějící dani městský soud odkázal na bod 135 napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný vyložil, že šetření u tohoto subjektu probíhalo ve stejnou dobu jako

u stěžovatele; účetní záznamy S&T se správce daně snažil získat již v dubnu 2015 a tato společnost byla vyzvána k zahájení daňové kontroly již 14. 10. 2015, tedy víc než měsíc před zahájením daňové kontroly u stěžovatele. Žalovaný dle městského soudu podrobně popsal skutkové okolnosti zjištěného podvodu, včetně úlohy jednotlivých článků řetězce, jejich personálního propojení, ekonomicky iracionálního chování odporujícího zvyklostem na daném trhu (PAVI např. informovala společnost S&T o koncových cenách, za něž prodávala reklamní plnění, a poskytovala jí téměř veškerou marži, sama hospodařící s minimálním ziskem), podezřelého nakládání s prostředky na účtu společnosti S&T, a včetně způsobu, jakým byla v řetězci uměle navyšována cena reklamních plnění, aby jednotlivým článkům vznikala jen minimální daňová povinnost.

[9] Městský soud stran zapojení stěžovatele do podvodného řetězce s odkazem na četnou judikaturu konstatoval, že není povinností daňových orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; v daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval; dodal, že nutnou podmínkou zjištění podvodu není vyměření daně a její následné neuhrazení konkrétním daňovým subjektem, proto není na závadu, že daň byla společností S&T vyměřena až po vydání nyní přezkoumávaných platebních výměrů.

[10] Městský soud zdůraznil, že podezřelé okolnosti podnikání společnosti S&T uváděly správní orgány výlučně na podporu svého zjištění o existenci daňového podvodu, nikoli jako okolnost dokládající, že stěžovatel o tomto podvodu mohl a měl vědět, proti čemuž se stěžovatel v žalobě ohrazuje. Žalovaný přesto v bodě 129 svého rozhodnutí maně podotkl, že stěžovatel o existenci společnosti S&T věděl, neboť podle výpovědí několika svědků se setkával s jejími zástupci na shromážděních partnerů FC Tábořsko v jeho VIP salónku. Závěr žalovaného, že stěžovatel o svém zapojení do podvodu přinejmenším vědět měl a mohl, dle městského soudu ob stojí i na základě ostatních prezentovaných okolností, jimiž se soud dále zabýval.

[11] Městský soud konstatoval, že jednou ze stěžejních okolností, na jejímž základě správní orgány dospěly k závěru o existenci podvodu (zdaleka však ne jedinou), byla cena reklamy násobně převyšující cenu obvyklou. Dle městského soudu daňové orgány shromáždily velké množství konkrétních smluv o zajištění reklamy a propagace, jež byly obsahově obdobné jako stěžovatelem uzavřené reklamní smlouvy, ale jež se týkaly jiných prvoligových a druholigových fotbalových klubů (FC Tábořsko v té době účinkovalo ve druhé lize). Dále žalovaný vycházel ze smluv uzavřených společností PAVI se třemi jinými subjekty, jejichž předmětem byla také reklama prostřednictvím FC Tábořsko, a ze smluv uzavřených společností S&T ohledně reklamy na fotbalových stadionech klubů Bohemians Praha 1905, FK Viktoria Žižkov, 1. FK Příbram, FC Vysočina Jihlava a FC Viktoria Plzeň. Tyto smlouvy typicky zahrnovaly pronájem reklamní plochy na stadionu nebo v jeho areálu, na dresech hráčů A mužstva nebo klubového autobusu, zajištění reklamního sdělení na světelné tabuli během zápasů nebo v klubovém bulletinu a poskytnutí VIP karet. Pravidelnou součástí těchto smluv byly podrobné parametry poskytnuté reklamy, například přesné rozměry, umístění a počet reklamních ploch, délka reklamního sdělení, počet poskytnutých VIP karet, a to včetně jednotkové ceny za jednotlivé položky. Smlouvy, z nichž žalovaný vycházel, jsou součástí veřejné části správního spisu, ač některé v částečně anonymizované podobě co do identifikace konkrétních daňových subjektů a osob,

pokračování

a stěžovatel se s nimi mohl v průběhu daňového řízení seznámit. Jejich obsah je pak podrobně předestřen ve zprávě o daňové kontrole (strany 53 až 59) i v napadeném rozhodnutí (odstavce 71 až 74 a 147).

[12] Městský soud uvedl, že žalovaný neprovedl přesné položkové srovnání těchto jednotlivých smluv se smlouvami uzavřenými stěžovatelem, čehož se stěžovatel v žalobě domáhá, ale to proto, že takové srovnání neumožňovala konstrukce stěžovatelem uzavřených smluv - v předmětu plnění totiž nejsou jednotlivé položky reklamy (jichž je okolo 20) přesně identifikovány, zejména svou formou, rozměry, množstvím a jednotkovými cenami; ke smlouvám neexistují ani ceníky, ze kterých by bylo možné zjistit cenu jednotlivých položek reklamy, a stěžovatel nebyl s to tyto skutečnosti doložit ani jinak. Požadavek na provedení položkového srovnání jednotlivých smluv, které právě jím uzavřené smlouvy neumožňují, označil městský soud za účelový.

[13] Městský soud uzavřel, že zjištění správních orgánů odůvodňují závěr, že stěžovatel byl zapojen do obchodního řetězce, jenž byl zasažen podvodem na DPH. Docházelo v něm k postupnému a výraznému navyšování cen reklamních plnění bez ekonomického opodstatnění, jehož účelem bylo snížení daňové povinnosti u některých zapojených subjektů. V tomto řetězci byla zároveň zjištěna chybějící daň u společnosti S&T, která nevznikla v důsledku podnikatelského selhání, ale právě v důsledku tohoto daňového podvodu. Pro úplnost soud dodal, že existenci daňového podvodu v tomto obchodním řetězci měl za prokázanou také Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudcích sp. zn. 5 Af 5/2018 a sp. zn. 61 Af 2/2020, jichž se stěžovatel dovolával, a to zejména s ohledem na nestandardní poměry a vzájemné obchodní vztahy společností PAVI a S&T.

[14] V **kasační stížnosti** stěžovatel odkazuje na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel předně tvrdí, že závěry městského soudu nejsou správné, a trvá na tom, že postup správce daně a žalovaného byl nezákonný a v rozporu se základními zásadami správy daní. Městský soud se dle stěžovatele nevypořádal s námitkami stran nezákonného přenesení důkazního břemene, účelového a selektivního hodnocení výsledků svědků Ing. J. J. a Ing. E. K., nezákonného odmítnutí důkazního návrhu v podobě opakovaného výsledku svědka Ing. M. H., nezákonného odmítnutí důkazních návrhů v podobě výsledku svědků J. N. a P. Š., nezákonného odmítnutí důkazního návrhu v podobě podrobného položkového srovnání cen reklamních plnění u jednotlivých smluv a účelového a nesprávného hodnocení provedených důkazních prostředků.

[15] Stěžovatel v kasační stížnosti nadále setrvává na tom, že správce daně zneužil své pravomoci a výhody poskytnuté mu § 148 daňového řádu, když vydání dodatečných platebních výměrů bylo pouze formálním úkonem ze strany správce daně, a proto rozhodnutí o odvoláních bylo vydáno až po uplynutí prekluzivních lhůt pro stanovení daně z přidané hodnoty. Stěžovatel zdůrazňuje, že výsledky navržených svědků proběhly až v odvolacím řízení. Městský soud se dle stěžovatele s touto námitkou nevypořádal dostatečně. Dle stěžovatele ukončení daňové kontroly bylo formálním krokem, jehož jediným cílem bylo umělé prodloužení lhůty pro konání daňové kontroly postupem předvídaným v § 148 odst. 2 daňového řádu. K tomu stěžovatel odkazuje na četnou judikaturu správních soudů, dle které pouze formální úkony správce daně nemají zákonem předvídané důsledky.

[16] Stěžovatel dále trvá na tom, že správce daně ani žalovaný neunesli důkazní břemeno stran prokázání existence daňového podvodu, neboť existence chybějící daně nebyla dostatečně prokázána. Obsáhle se dále vyjadřuje k jednotlivým identifikovaným objektivním okolnostem (zejména pak k navyšování ceny reklamy a k formálnosti smluv o reklamě), které následně v kasační stížnosti rozporuje a má za to, že se nejedná o objektivní okolnosti, které by spolehlivě a jednoznačně prokázaly skutečnost, že stěžovatel o daňovém podvodu věděl či vědět mohl.

[17] Dle stěžovatele závěr o předraženosti ceny reklamy nebyl nikdy a nikým prokázán. Správní orgány k němu došly úmyslně nevhodným (nesprávným) a zjednodušeným postupem, který ignoruje reálné podmínky, za kterých byla reklama poskytována, a specifika reklamy ve fotbalovém prostředí. Správní orgány sice provedly některá účelová srovnání, o kterých tvrdí, že jsou relevantním podkladem pro závěr o nepřiměřeně vysokých cenách, nejedná se ale o relevantní důkazy. Způsob provedení a metodika těchto srovnání totiž byla účelově vybrána tak, aby výsledky odpovídaly představám správních orgánů, proto je stěžovatel opakovaně sporoval a sporuje, proto navrhoval úplné srovnání cen reklamy, které ale daňové orgány provést odmítly. Soud přitom tyto nesprávné a neodůvodněné závěry správce daně nesprávně přijal.

[18] Městský soud stejně jako žalovaný došel k tomu, že veškeré listiny (smlouvy týkající se reklamy jiných klubů) doložené stěžovatelem v rámci odvolacího řízení k prokázání tvrzení o obvyklých cenách reklamy ve fotbalovém prostředí nejsou přílehlavé a nelze z nich nic vyčíst. Pomíjí tak mimo jiné to, že z těchto listin je patrné, že za reklamu ve fotbale jsou vynakládány statisícové až milionové částky, a to i veřejnoprávními subjekty. Jedná se tak o důkazní prostředky, které přímo popírají tvrzení žalovaného a přímo jej usvědčují z konkrétních nepravdivých tvrzení a závěrů. I proto je hodnocení soudu nesprávné. Stěžovatel opakovaně navrhoval a nadále navrhuje provedení kompletního (anebo alespoň reprezentativního a transparentního vzorku) srovnání cen poskytované reklamy u všech profesionálních (tedy prvoligových a druholigových) fotbalových klubů. Nejedná se přitom o nereálný úkon, protože klubů první a druhé ligy je celkem třicet dva, a jistě nebude pro správní orgány neúměrně složité rozeslat třicet dva výzev. Ani k tomuto návrhu se soud nevyjádřil.

[19] Dle stěžovatele městský soud nesprávně a bez bližší analýzy převzal nesprávnou interpretaci hospodářských výsledků stěžovatele správcem daně. Stěžovatel přitom argumentoval jednoznačnými ekonomickými výsledky, což lze jen stěží označit jako nekonkrétní vyjádření. Jeho argumentace, že ve vysoce konkurenčním prostředí je udržení ekonomických výsledků, tedy zabránění propadu, který u stěžovatele nenastal, zcela zásadním a penězi měřitelným úspěchem, který stěžovatel přisuzuje i reklamě, je logická. Soud, stejně jako správce daně, hodnotily obezřetnost stěžovatele jen formálně a nedostatečně. Přitom podle rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-68, byl správce daně povinen věrohodně vyvrátit tvrzení stěžovatele, že opatření přijatá k zamezení jeho možné účasti na daňovém podvodu byla dostatečná, resp. je povinen uvést, proč má za to, že nebyla dostatečná. Podle žalovaného měl stěžovatel provést srovnání cen reklamy u jiných klubů. Stěžovatel ale chtěl reklamu výhradně na FC MAS Táborsko a.s. a ceny reklamy ve fotbalovém prostředí znal. Neměl důvod činit nic dalšího. Obvyklost cen je

pokračování

prokázána jak svědeckými výpověďmi o ceně obvyklé, tak i reklamní smlouvou mezi AVE odpadové hospodářství a.s. a SK Dynamem České Budějovice a.s. v souhrnné hodnotě 35 mil Kč, odpovědí AC Sparta Praha a.s., výpovědí svědka H. a dalšími důkazy. Soud nehodnotil ničím nepodložené tvrzení žalovaného, že stěžovatel v daných obdobích vynaložil na reklamu více než 15 % hodnoty svého obratu, cca 25 % celkových nákladů a téměř 40 % hodnoty nákladů na prodej zboží. A že oproti tomu typická B2B firma v ČR vydala v roce 2011 na svůj marketing 0,6 % obratu a v průměru to bylo 1,03 % obratu. K těmto tvrzením žalovaný nenabízí vysvětlení, neuvádí, z čeho vychází, jaké měl ke svým závěrům podklady. Jedná se o izolovanou z kontextu vytrženou informaci, která je nepřezkoumatelná a pro věc nepoužitelná. Dle přesvědčení stěžovatele městský soud nekriticky převzal hodnocení důkazů správcem daně a žalovaným a tyto bez dalšího použil.

[20] Stěžovatel zaslal dne 3. 5. 2023 doplnění ke kasační stížnosti, v němž uvádí, že po podání kasační stížnosti získal informace, které mohou mít na rozhodnutí v této věci podstatný vliv; informace pocházejí z daňové kontroly společnosti BioWaste s.r.o. a z daňového spisu SK Dynamo České Budějovice. Stěžovatel nepřijímal služby od PAVI s.r.o. za vyšší ceny než společnost BioWaste s.r.o. Závěr správce daně je proto plně využitelný i na projednávanou věc stěžovatele.

[21] Žalovaný ve **vyjádření** konstatoval, že se městský soud zabýval všemi nyní stěžovatelem zmiňovanými skutečnostmi stran údajných procesních pochybení. Kategoricky odmítá tvrzení stěžovatele, že by vydání dodatečných platebních výměrů byl pouze formální úkon ze strany správce daně. Je sice pravdou, že správce daně v průběhu daňové kontroly neprovedl žádný výsledek svědka navrženého stěžovatelem, nicméně správce daně tento svůj postup ve zprávě o daňové kontrole č. j. 2029609/18/2212-60561-303563 řádně zdůvodnil, přičemž skutečnost, že žalovaný, jakožto odvolací orgán, dospěl následně vlivem judikatury správních soudů k jinému právnímu názoru a nařídil správci daně provedení svědeckých výpovědí, neznamená, že ukončení předmětné daňové kontroly a vydání dodatečných platebních výměrů bylo formálním krokem, jehož jediným cílem bylo umělé prodloužení lhůty pro konání daňové kontroly.

[22] Žalovaný trvá na tom, že existenci daňového podvodu prokázal. Učiněný závěr o chybějící dani nebyl přitom jediným předpokladem závěru o existenci daňového podvodu; současně byla prokázána celá řada nestandardních okolností vystupujících v detekovaném dodavatelském řetězci. Stran objektivní okolnosti týkající se ceny reklamy a s tím související nejnižší ceny u jiných dodavatelů, žalovaný uvádí, že tato objektivní okolnost je dlouhodobě akceptována správními soudy coby objektivní okolnost, která by měla v běžném daňovém subjektu vzbudit alespoň pochybnosti o tom, zda se účastí na dané obchodní transakci nezapojí do podvodného jednání, což žalovaný dokládá citacemi z jednotlivých rozsudků správních soudů. Žalovaný nesouhlasí ani s tím, že by nedostatečně ošetřená smluvní dokumentace nemohla být považována za jednu z objektivních okolností svědčících o tom, že stěžovatel věděl či alespoň mohl vědět o existenci daňového podvodu. Ve shodě s městským soudem zdůrazňuje, že smlouvy o reklamě mezi stěžovatelem a obchodní společností PAVI, včetně dodatků k těmto smlouvám, byly sice uzavřeny písemně, měly však ryze formální charakter – předmětné smlouvy o reklamě a dodatky k těmto smlouvám jsou listiny o dvou stranách, neobsahující jméno osob jednajících jménem obchodní společnosti PAVI, nebylo přesně konkretizováno reklamní plnění a chyběla zde také

ujednání pro případ nesplnění podmínek smlouvy (v podrobnostech srov. bod [101] rozhodnutí o odvoláních). Stěžovatel i v tomto případě *de facto* popírá a zcela pomíjí soudobou judikaturu správních soudů, na kterou žalovaný *in concreto* poukazuje.

[23] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek městského soudu dle § 109 odst. 3 s. ř. s., neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[24] Nejvyšší správní soud předesílá, že průběh daňového řízení a skutkový stav, jakož i hodnocení důkazů, byly již dostatečně podrobně popsány ve správním rozhodnutí, jakož i v nyní napadeném rozsudku, nepovažuje proto za potřebné, a to i s ohledem na obsah kasačních námitek, jej opakovaně rekapitulovat.

[25] Nejvyšší správní soud předně podotýká, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, publ. pod č. 4051/2020 Sb. NSS, „*aby vůbec byla kasační stížnost způsobilá k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána, a nikoli nějaký jiný akt (byť třeba i věcně související nebo předcházející napadenému rozhodnutí krajského soudu).*“ Důvody kasační stížnosti se vztahují nikoli k napadenému správnímu rozhodnutí, ale k rozhodnutí soudu (viz již citované usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 10 As 181/2019-63 či usnesení ze dne 18. 11. 2021, č. j. 5 As 332/2020-21).

[26] Stěžovatel jako důvod kasační stížnosti formálně označil § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Byť stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky, netvrdí, v čem městský soud právní předpis, a jaký, vyložil nesprávně, resp. nenabízí žádný argument vedoucí k jinému právnímu posouzení věci. Většina argumentace, kterou stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti je doslovnou kopií žaloby, přičemž v kasační stížnosti stěžovatel toliko uvádí, k jakým závěrům dospěl městský soud (popřípadě správce daně) s dovětkem, že s těmito závěry nesouhlasí či že tyto závěry jsou nesprávné, nezákonné, neopodstatněné apod., aniž by však proti těmto závěrům „postavil“ jasnou, srozumitelnou a ucelenou vlastní oponenturu.

[27] Stěžovatel vytýká městskému soudu, že nekriticky převzal hodnocení důkazů správcem daně a žalovaným a tyto bez dalšího použil; z uvedeného by bylo lze usuzovat na námitku nepřezkoumatelnosti; tu je přitom povinen Nejvyšší správní soud posoudit *ex offio*.

[28] Z konstantní judikatury vyplývá, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 -62, a ze dne 21. 8. 2008,

pokračování

č. j. 7 As 28/2008-75). Tato kritéria napadený rozsudek splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, jakými úvahami byl městský soud při posouzení věci v rozsahu stěžovatelem formulovaných žalobních bodů veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. V přezkoumávaném rozsudku městský soud srozumitelně vyložil svůj náhled na věc a vypořádal všechny pro věc základní námitky stěžovatele. Skutečnost, že stěžovatel se závěry městského soudu nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost.

[29] Důvodem nepřezkoumatelnosti není ani fakt, že se městský soud s hodnocením žalovaného ztotožnil či si jeho závěry osvojil. Nejvyšší správní soud již několikrát uvedl, že osvojil-li si soud závěry žalovaného, nelze mu za situace, kdy správní rozhodnutí, na které odkazuje, je přezkoumatelné a dostatečně odůvodněno, ničeho vyčítat (srov. např. rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či ze dne 30. 9. 2021, č. j. 9 Afs 28/2021-43).

[30] Prostý nesouhlas stěžovatele s odůvodněním a závěry uvedenými v rozsudku rozhodně nelze v žádném případě zaměňovat s tím, že by městský soud žalobní námitky údajně „pominul“, „opominul“, či „nevypořádal“, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti. Z odůvodnění napadeného rozsudku se jasně podává, že se městský soud vyjádřil ke všem nyní stěžovatelem zmiňovaným skutečnostem stran údajných procesních pochybení. Co se týče nezákonného přenesení důkazního břemene, k tomuto tvrzení se městský soud vyjádřil v bodě 23. rozsudku, v němž městský soud mimo jiné odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 6 Afs 170/2016, ze dne 5. 10. 2016, kterého se paradoxně dovolává i nyní samotný stěžovatel v kasační stížnosti. Stran účelového a selektivního hodnocení výsledků svědků Ing. J. J. a Ing. E. K., lze odkázat zejména na bod 60. rozsudku, ve kterém městský soud hodnotil výpovědi daných svědků, a především pak na bod 62. rozsudku, ve kterém městský soud mimo jiné uzavřel: „Žalobkyně označuje hodnocení svědeckých výpovědí žalovaným za zavádějící, obrazující se proti zkreslení blíže neurčených pasáží a proti opomenutí jiných (bod 32 žaloby). S výjimkou shora uvedeného však neoznačila příklady takových pochybení – co některý svědek vypověděl jinak nebo jaké prohlášení některého svědka nevzal žalovaný v potaz – proto se soud touto argumentací nemůže blíže zabývat.“ Také k údajnému nezákonnému odmítnutí důkazního návrhu v podobě opakovaného výsledku svědka Ing. M. H. se městský soud v rozsudku vyjádřil v bodě 62 s tím, že, „...žalobkynin nesouhlas s hodnocením svědecké výpovědi [Ing. M. H.] správním orgánem není důvodem pro opětovný výsledek daného svědka (bod 34 žaloby)“. Městský soud se rovněž vyjádřil k údajnému nezákonnému odmítnutí důkazních návrhů v podobě výsledků svědků J. N. a P. Š., a to konkrétně v bodě 63. rozsudku: „Takové odůvodnění považuje soud za přípustné a logické, a jelikož žalobkyně je v žalobě nezpochybňuje, neuvádí, že by výpověď těchto svědků měla mít jakoukoli přidanou hodnotu oproti těm vyslechnutým, a brojí toliko proti odůvodnění nabídnutému správcem daně, neshledal soud ani tento žalobní bod důvodným.“ Městský soud v bodě 40, resp. 49 odůvodnění rozsudku vypořádal rovněž námitku odmítnutí důkazního návrhu v podobě podrobného položkového srovnání cen reklamních plnění u jednotlivých smluv: „Žalobkynin nynější požadavek na provedení položkového srovnání jednotlivých smluv, které právě jí uzavřené smlouvy neumožňují, tak vyznívá ryze účelově, a ostatně ani žalobkyně takové srovnání nenabídla.“ A konečně co se týče údajného účelového a nesprávného hodnocení provedených důkazních prostředků, lze odkázat na bod 69 odůvodnění

rozsudku: „V hodnocení žalovaného soud neshledal žádnou účelovost nebo předpojatost, o které se žalobkyně opakovaně zmiňuje.“

[31] Nejvyšší správní soud neshledal důvodné ani námitky stran prekluze práva. Městský soud v bodech 26-29 rozsudku srozumitelně odůvodnil, proč vydání platebního výměru, resp. následné doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení, nehodnotil jakožto formální úkony s cílem prodloužení lhůty k vyměření daně. Stěžovatel byl v rámci odvolacího řízení, v němž došlo zcela v souladu s § 116 odst. 3 daňového řádu k provedení dalších důkazů, s jejich hodnocením seznámen a byl mu dán rovněž prostor k vyjádření se k nim. Žalovaný se přitom dostatečně podrobně zabýval otázkou ceny, podstatně doplnil odvolací řízení o listinné důkazní prostředky prokazující cenu reklamy u fotbalových klubů FC Baník Ostrava, AC Sparta Praha, SK Sigma Olomouc – z nichž vyplynula nepřiměřenost ceny reklamního plnění, které stěžovatel přijímal od společnosti PAVI (přičemž tyto kluby hrály nejvyšší soutěž). Žalovaný rovněž provedl důkazní prostředky navržené stěžovatelem (bod 76-81 rozhodnutí o odvolání), vypořádal se s nimi a odůvodnil, proč je jako důkazní prostředek prokazující přiměřenost ceny neosvědčil.

[32] Nejvyšší správní soud nesdílí ani námitku stěžovatele o neprokázání chybějící daně, resp., daňového podvodu, jakož ani o nevědomosti stěžovatele o něm. Chybějící daň (daňový únik) byla zjištěna u obchodní společnosti S&T, dostatečně byly popsány i souvislosti (postavení jednotlivých článků v řetězci) a objektivní okolnosti svědčící o tom, že stěžovatel si měl a mohl být vědom svého zapojení v podvodném řetězci. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, konstatoval: „*Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014-60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění*“. Nejvyšší správní soud pak v rozsudku ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, uvedl: „*Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Tato zmíněná praktická nemožnost je sama o sobě objektivním faktem, který je nutno považovat za zásadní v procesu konstatování existence daňového podvodu; je tudíž nezbytné, aby správce daně takovou skutečnost v odůvodnění svého rozhodnutí (zprávy o daňové kontrole) srozumitelně a přehledně popsal a podložil zjištěními majícími podklad ve spisu. Aby bylo možné důvodně konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí k tomu přistoupit ještě další objektivní okolnosti, které teprve ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění*“. Obdobně lze odkázat např. na rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 239/2020, ze dne 19. 11. 2021, či rozsudek ze dne 26. 9. 2019, sp. zn. 6 Afs 61/2019; v posledně uvedeném rozsudku zdejší soud mimo jiné uvedl: „*Skutkové okolnosti nyní projednávaného případu nepochybně svědčí pro závěr, který v předcházejícím řízení zaujaly daňové orgány i krajský soud, že stěžovatelka přijala zdanitelná plnění v řetězci zasazeném daňovým podvodem, neboť dodavatel PRESSTEX v rozhodných zdaňovacích obdobích poskytl stěžovatelce zdanitelná plnění v podobě reklamních a propagačních*

pokračování

služeb za ceny mnohonásobně navýšené oproti cenám, za které tato plnění sám pořídil; inkasoval cenu včetně DPH, aniž by daň (dodatečně doměřenou správcem daně) uhradil, nereagoval na výzvy správce daně a následně se v sídle na virtuální adrese stal zcela nekontaktním (za zdaňovací období roku 2013 podal nulová přiznání k DPH a od ledna 2014 přiznání k DPH vůbec nepodal, a to ani po výzvách správce daně).“

[33] Nejvyšší správní soud nemá pochyb o chybějící dani, ani o dalších skutečnostech vedoucích k závěru o existenci podvodu na DPH. Správní orgány popsaly řadu objektivních okolností, které samy o sobě sice nejsou nezákonné, ale ve svém souhrnu vytvářejí logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů. Nejvyšší správní soud otázku míry, v níž je nutno prokázat existenci objektivních okolností svědčících o povědomí daňového subjektu o své účasti na transakci zatížené podvodem na DPH, opakovaně ve své rozhodovací praxi vyjádřil; např. v rozsudku ze dne 4. 10. 2012, č. j. 1 Afs 56/2012-42, uvedl: *„Zmíněné indicie, byť každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že stěžovatelka o podvodu na dani z přidané hodnoty věděla či či minimálně vědět mohla. I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání stěžovatelky.“* Obdobně např. v rozsudku ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34, či v rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58: *„Stěžovateli lze přisvědčit také v tom, že krajský soud v rozporu s pokynem v předcházejícím zrušujícím rozsudku hodnotil okolnosti dotčené transakce pouze izolovaně. Krajský soud nepřihlédl k tomu, že zjištěné okolnosti ve svém souhrnu prokazují závěr, že žalobkyně si účasti na podvodném jednání společnosti J-TRANS přinejmenším měla být vědoma. Každý důkaz zajištěný ve správním řízení, zvláště důkaz nepřímý, je třeba vždy hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů v kontextu s ostatními důkazy, nikoliv izolovaně. I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů není sám o sobě dostačujícím důkazem k prokázání protiprávního jednání, ucelený soubor těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost (srov. např. rozsudky ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, odst. 261, nebo ze dne 29. 3. 2012, č. j. 5 Afs 7/2011-619).“*

[34] Dovolává-li se stěžovatel opakovaně toho, že s obchodní společností S&T neměl nic společného, resp. o ní ani nevěděl, je třeba uvést, že zjištěné skutečnosti ohledně obchodní společnosti S&T jsou typické pro obchodní transakce, které byly v rámci řetězce zasazeny daňovým podvodem, a proto byly žalovaným, potažmo městským soudem zcela namíste popsány z důvodu prokázání existence daňového podvodu. Správce daně musí v rámci unesení důkazného břemene, které jej tíží, při identifikaci řetězových podvodů posuzovat všechny podstatné okolnosti, které vyšly najevo, a to i včetně takových, které mohly nastat až následně (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 7 Afs 92/2020, ze dne 21. 1. 2021, či rozsudek sp. zn. 8 Afs 303/2018, ze dne 10. 9. 2020). Tyto skutečnosti však nebyly stěžovateli přičítány k tíži.

[35] Nejvyšší správní soud opakovaně připomíná, že objektivní okolnosti nepředstavují pouhou odchylku od běžného (standardního) způsobu obchodování, ale jde o indicie, které ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo k daňovému podvodu (viz např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Péter Dávid*). Těmito okolnostmi v projednávané věci bylo neekonomické opodstatnění reklamy, cena reklamy, princip tvorby ceny, uzavřené

smlouvy o reklamě (k formálnosti smluv viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 9. 2015, sp. zn. 1 Afs 25/2015, dle kterého „objektivní skutečnost svědčící o existenci daňového podvodu a vědomosti o něm, může představovat také neurčitý obsah smlouvy uzavřený mezi stranami. Zejména pak může jít o nespécifikování rozsahu reklamy, umístění loga a další. Krajský soud a orgány finanční správy správně vyhodnotily neurčitost stěžovatelem uzavřené smlouvy jako jednu z dalších okolností svědčících o existenci daňového podvodu a stěžovatelově vědomosti o něm.“. Lze odkázat též např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu, ze dne 7. 6. 2022, sp. zn. 1 Afs 346/2021: „V daném případě byla pro volbu vhodných opatření určující především výše ceny reklamních služeb, jejíž neobvyklost v porovnání s běžnými cenami v poctivém obchodním styku musela být při vynaložení přiměřené péče zřejmá i subjektu bez zkušeností ze sportovního prostředí. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že si stěžovatel neověřoval možnost poskytnutí reklamních a propagačních služeb u jiných subjektů, či v jiných srovnatelných areálech. Kdyby tak učinil, mohl a měl si být vědom neobvykle vysoké ceny za poskytnutá plnění.“

[36] Stěžovatel v kasační stížnosti rozporuje především objektivní okolnosti týkající se ceny reklamy a smluv o reklamě včetně dodatků ke smlouvám o reklamě (stěžovatel uzavíral ryze formální smlouvy o reklamě a ryze formální dodatky k původním smlouvám o reklamě, kterými významně navyšoval cenu plnění, aniž by doba a rozsah plnění byly adekvátní k původně sjednanému plnění, tj. zcela zjevně bez ekonomického opodstatnění). Stěžovatel nezpochybňuje jednotlivé okolnosti, ale obsáhle zpochybňuje význam každé zjištěné objektivní okolnosti tvrzeními opírajícími o to, že na nich neshledává nic nestandardního či podezřelého. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 2. 2021, sp. zn. 4 Afs 177/2020, mimo jiné konstatoval: „Zpochybňuje-li tedy daňový subjekt význam zjištěných objektivních okolností tvrzeními opírajícími se o to, že na nich neshledává nic nestandardního či podezřelého, není povinností správce daně tato tvrzení vyvracet. K odeprání nároku na odpočet totiž postačí, prokáže-li správce daně, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem. V projednávané věci přitom žalobkyně závěry stěžovatele zpochybňovala právě takovou argumentací. Nejvyšší správní soud proto nemůže akceptovat postup krajského soudu, který se s uvedenými námitkami ztotožnil.“

[37] Nejvyšší správní soud stran hodnocení okolnosti týkající se ceny reklamy a s tím souvisejícího nezjišťování ceny u jiných dodavatelů odkazuje na ustálenou judikaturu, z níž vyplývá, že tato objektivní okolnost by měla v běžném daňovém subjektu vzbudit alespoň pochybnosti o tom, zda se účastí na dané obchodní transakci nezapojí do podvodného jednání (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, sp. zn. 1 Afs 26/2012, ze dne 26. 8. 2020, sp. zn. 8 Afs 78/2018, či ze dne 5. 8. 2020, sp. zn. 10 Afs 11/2020). Stěžovateli lze dát za pravdu, že správci daně nepřísluší hodnotit hospodárnost vynakládání prostředků daňových subjektů; nepřiměřená cena plnění bez logického vysvětlení je ovšem jednou z okolností, jež svědčí o podvodu na DPH.

[38] Otázkou ceny za reklamní služby se zabýval v obdobném řetězci subjektů Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 5. 2023, č. j. 10 Afs 118/2021-74, přičemž dospěl k závěru: „Stěžovatel [stěžovatelem byl žalovaný - pozn. NSS] 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

pokračování

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. [...] 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, porovnaly 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.“ Nejvyšší správní soud neshledal důvodu se ani v nyní projednávané věci od uvedených závěrů odchýlit.

[39] Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožnil se závěrem žalovaného potažmo městského soudu, že stěžovatel v daném případě neunesl důkazní břemeno ohledně opatření k zabránění svého zapojení v podvodném řetězci, jelikož neprokázal, že by nějaká taková opatření přijal; v daňovém řízení, ale ani v žalobě, žádná taková konkrétní opatření neuvedl s výjimkou údajného zjišťování skutečné ceny ve fotbalovém prostředí. Nelze přitom zejména pominout, že stěžovatel uzavřel účelově vyhlízející smlouvy o reklamě s nedostatečně konkretizovaným předmětem plnění, jehož obecnost ani neumožňovala řádné plnění smlouvy; nebyl s to doložit, jakým způsobem a na základě jakých podkladů byla cena reklamy stanovena, bez srozumitelného ekonomického opodstatnění uzavřel reklamní smlouvy s cenami velmi výrazně vybočujícími z obdobných smluv ve fotbalovém prostředí, aniž dokázal specifikovat, z jakých zdrojů čerpal informace o obvyklé ceně reklamy v daném prostředí, jimiž dle svých tvrzení disponoval. Již jen z těchto okolností bylo možné rozpoznat, že plnění, která přijímal, jsou vysoce nestandardní. Stěžovatel nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti při uzavírání smluv o reklamě s obchodní společností PAVI, přičemž akceptoval cenu navrženou obchodní společností PAVI bez toho, že by si ve smlouvách o reklamě ujednal konkrétní rozsah skutečně poskytnutých plnění v jeho prospěch a bez toho, že by si ověřil cenu reklamy u jiných příjemců reklamy.

[40] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že městský soud nepochybil, pokud shledal odůvodněný závěr žalovaného, že v popsaném obchodním řetězci došlo k daňovému podvodu, byla zjištěna chybějící daň; žalovaný rovněž dostal své povinnosti provést vědomostní test, v jehož rámci vyhodnotil veškeré okolnosti případu, a dospěl ke správnému závěru, že stěžovatel o svém zapojení do podvodu přinejmenším vědět měl a mohl, který podepřel uceleným a logickým souborem nepřímých indicií. Stěžovatel současně nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jím uskutečňované obchodní transakce jej nepovedou k účasti v podvodném řetězci, resp. opatření, jimiž by své účasti v podvodném řetězci předešel.

[41] Pokud stěžovatel v doplnění ke kasační stížnosti argumentoval rozhodnutím jiného daňového subjektu, je třeba uvést, že jednak městský soud přezkoumával dle § 75 s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného ke dni jeho vydání (2019); přičemž ve stěžovatelem avizované věci byl platební výměr vydán ve vztahu k uváděné společnosti příslušným správcem daně až v roce 2022; zejména však, není předmětem soudního přezkumu případ jiného subjektu, než stěžovatele. Neshledal-li tudíž v odkazovaném případě po provedeném dokazování včetně vědomostního testu jiný správce daně vědomé zapojení do podvodu u jiného daňového subjektu, nic to nevypovídá o tom, že situace u stěžovatele byla stejná. Na daňová řízení vedená u jednotlivých subjektů je nutno nahlížet odděleně; ze závěrů příslušného správce daně učiněných v řízení u jiných daňových subjektů nelze bez dalšího vyvozovat důsledky i pro daňové řízení vedené se stěžovatelem. Výsledek daňového řízení totiž závisí na mnoha okolnostech a v podstatné míře i na součinnosti daňového subjektu se správcem daně.

[42] Nejvyšší správní soud konstatuje, že městský soud se řádně zabýval žalobními námitkami a srozumitelně a dostatečně podrobně je vypořádal. Náležitě vyhodnotil a posoudil význam správními orgány identifikovaných objektivních okolností, přičemž konstatoval, že tyto ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že stěžovatel měl a mohl vědět o tom, že daná obchodní transakce je zatížena podvodným jednáním; je zřejmé, z jakých úvah městský soud vycházel, dospěl-li k oprávněnosti závěru žalovaného, že stěžovateli bylo na místě nárokováný odpočet daně nepřiznat. Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[43] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady přesahující jeho běžnou správní činnost, nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. června 2023

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu