



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **ANITA B s. r. o.**, se sídlem Průmyslová 2453/7, Boskovice, zast. Mgr. Lukášem Regecem, advokátem se sídlem V Parku 2316/12, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 8. 2019, č. j. 35644/19/5300-22444-712362, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 11. 2021, č. j. 62 Af 83/2019-73,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 11. 2021, č. j. 62 Af 83/2019–73, a rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 8. 2019, č. j. 35644/19/5300-22444-712362, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě částku 11 228 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Lukáše Regece, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 13 228 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Lukáše Regece, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Krajský soud v Brně (dále „krajský soud“) rozhodl o žalobě žalobkyně zamítavým rozsudkem ze dne 25. 11. 2021, č. j. 62 Af 83/2019–739 (dále „napadený rozsudek“).

[2] Žalobkyně se před krajským soudem domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 8. 2019, č. j. 35644/19/5300-22444-712362 (dále „rozhodnutí žalovaného“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil níže uvedená rozhodnutí – dodatečné

platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) ze dne 29. 5. 2018: dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) č. j. 2923857/18/3007-50524-702850, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období duben 2014 doměřena DPH ve výši 47 250 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 9450 Kč; dodatečný platební výměr na DPH č. j. 2924728/18/3007-50524-702850, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období květen 2014 doměřena DPH ve výši 28 350 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 5 670 Kč; dodatečný platební výměr na DPH č. j. 2925312/18/3007-50524-702850, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období červen 2014 doměřena DPH ve výši 28 350 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 5670 Kč; dodatečný platební výměr na DPH č. j. 2926671/18/3007-50524-702850, jímž byla žalobkyni za zdaňovací období srpen 2014 doměřena DPH ve výši 56 700 Kč a uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 11 340 Kč.

[3] Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného a správce daně. Správce daně i žalovaný provedli kompletní test daňového podvodu - zkoumali existenci daňového podvodu, objektivní okolnosti a skutečnost, zda žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní na plnění, které je součástí podvodu na DPH, a v neposlední řadě i to, zda žalobkyně přijala adekvátní opatření, která by její účasti na daňovém podvodu byla způsobila zabránit a i její dobrou víru, jak plyne z judikatury Soudního dvora Evropské unie (rozsudku ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL). Přitom krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyně nebyla přiměřeně obezřetná, nepřijala dostatečná opatření vzhledem k objektivním okolnostem a mohla a měla vědět, že se účastní na plnění, které je součástí podvodu na DPH.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[5] Stěžovatelka namítá, že krajský soud v podstatě převzal jednotlivá vyjádření žalovaného a bez dalšího se s nimi ztotožnil, aniž by podrobněji vysvětlil důvody, pro které dává krajský soud žalovanému za pravdu.

[6] Stěžovatelka navazuje na předcházející námitku s tím, že z odůvodnění rozsudku musí být srozumitelné, na základě jakých důkazů a jejich hodnocení krajský soud postupoval; nestačí pouhé konstatování, že se krajský soud s názorem daňových orgánů ztotožnil. Navíc je stěžovatelka přesvědčena, že napadený rozsudek je vnitřně rozporný, přičemž odkazuje na body [13], [35] nebo [45] napadeného rozsudku. K tomu dodává, že obdobě (rozporně) postupovaly ve svých odůvodněních i správní orgány. Takový postup je však v nesouladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Správce daně totiž při odepření nároku na odpočet DPH postupuje buď cestou neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, nebo cestou identifikace podvodného jednání zúčastněných osob, přičemž obě cesty jsou vzájemně neslučitelné.

[7] Stěžovatelka zároveň poukazuje na body [16] až [21] napadeného rozsudku. Krajský soud podle ní převzal zcela nekriticky jednotlivé důvody (objektivní okolnosti) od

pokračování

žalovaného. Podle stěžovatelky ze závěrů krajského soudu neplynou důvody, které ji měly upozornit na skutečnost, že poskytované plnění může být zatíženo daňovým podvodem. Krajský soud mimo jiné za jeden z důvodů, pro který měla být stěžovatelce známa její účast na daňovém podvodu, radí i to, že plnění (reklama) bylo poskytováno prostřednictvím deklarovaného řetězce firem. Naopak stěžovatelka je přesvědčena, že uvedená skutečnost nemůže být považována za rozhodný znak daňového podvodu. Zároveň poukazuje na to, že stěžovatelčin dodavatel se zavázal poskytnout komplexní předmět reklamy (vyhotovení bannerů, zajištění reklamního místa atd.).

[8] Podle stěžovatelky jí existence dodavatelско-odběratelského řetězce nemohla být z dostupných zdrojů známa. Správce daně, žalovaný i krajský soud svými závěry vytvářejí dojem, že to byla právě stěžovatelka, která měla rozkrýt způsob, jakým dodavatel poskytuje službu reklamy, včetně jeho případných dodavatelů a tvorby ceníku služeb. Takový závěr však popírá princip obchodních vztahů a nelze se s ním ztotožnit. Nadto jí nikdo ze zmiňovaných orgánů nevysvětlil, jak měla stěžovatelka tuto informaci od svého dodavatele získat.

[9] Stěžovatelka je stále názoru, že vyjádření dodavatele, že je zprostředkovatelem služeb, nemůže být indicií, která ji měla upozornit na existenci daňového podvodu. K tomu odkazuje i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67.

[10] Dále se vyjadřuje k argumentaci, kterou krajský soud opět převzal od správce daně a žalovaného, že okolností nutící k obezřetnosti měla být skutečnost, že dodavatel nebyl při uzavření smlouvy plátcem daně. Krajský soud ani neuvedl důvod, pro který by status neplátce daně měl vzbudit obezřetnost stěžovatelky. Stěžovatelka podotýká, že fakt, že osoba povinná k dani není plátcem DPH, je v České republice zcela běžný (oprávnění daně čl. 287 směrnice 2006/112 poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejíž roční obrat nepřekračoval v rozhodném období částku 1 mil. Kč). Stěžovatelka se navíc ve své praxi běžně střetává s dodavateli i odběrateli, kteří nejsou registrováni jako plátcí DPH, a nikdy se za dobu své praxe nesetkala s názorem daňových orgánů, že by se jednalo o okolnost nutící k obezřetnosti před daňovým podvodem. Podle stěžovatelky krajský soud v odůvodnění vytváří dojem, že tím, že dodavatel nebyl plátcem daně, byl stěžovatelce odepřen nárok na odpočet DPH, a tím se nechovala jako zkušená podnikatelka. Stěžovatelka tento závěr odmítá, neboť při uzavírání obchodních smluv je pro plátce daně rozhodující základ DPH, to je částka, která ovlivňuje náklady na podnikání.

[11] Namítá, že je na jejím uvážení, zda je částka fakturovaná dodavatelem (neplátcem daně) uznatelná, pokud ji celou včetně neuplatněného odpočtu daně akceptuje jako svůj náklad. Stěžovatelka dodává, že opakovaně vysvětlovala, že náklad spojený s pořízenou reklamou tvoří nižší procento celkových nákladů za příslušné zdaňovací období, a to i v případě, kdy se dodavatel plátcem daně nestal. Navíc, jakmile dodavatel deklaroval, že je plátcem DPH, dané tvrzení si stěžovatelka ověřila z veřejně dostupných zdrojů.

[12] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že věděla o řetězci dodavatelů. Krajský soud postavil tento závěr na tom, že se stěžovatelka zmiňuje o dodavatelích reklamy,

a nikoliv o jednom dodavateli. Stěžovatelka však použila množné číslo ve vztahu k faktu, že předmětnou reklamu jí na sportovištích v letech 2013 a 2014 poskytovali dva různí dodavatelé, což nikterak nevypovídá o tom, že stěžovatelka věděla o řetězci dodavatelů.

[13] Za irelevantní považuje stěžovatelka i tu skutečnost, že dodavatel bezprostředně před zahájením spolupráce změnil název, jednatele i společníka, přičemž dřívější jednatel vystupoval v dalších 446 společnostech. Stěžovatelka měla k dispozici informace, ze kterých plyne, že původní společník dodavatele Servis ihned s. r. o. se mj. zabýval reklamní činností. Za původního vlastníka jednali jednatelé, kteří byli zaangažováni i u dodavatele, než došlo ke zmiňovanému převodu. Stěžovatelka uváděla, že si při uzavírání smlouvy o reklamě ověřovala i skutečnost, že má dodavatel nějakou zkušenost v reklamní činnosti. Stěžovatelka netvrdila, že je mezi činností původního jednatele a dodavatelem rovnítko.

[14] Krajský soud dále v bodě [26] napadeného rozsudku ztotožnil s tvrzením žalovaného, že nebylo reálné bez předchozí domluvy mezi jednotlivými subjekty v krátkém časovém horizontu zajistit přes tolik zprostředkovatelů předmětnou reklamní službu. Stěžovatelka však namítá, že z dostupných zdrojů nemohla mít povědomí o tom, zda dodavatel neměl uzavřené smlouvy již z dřívější doby.

[15] Stěžovatelka namítá, že závěry krajského soudu v bodě [27] napadeného rozsudku jsou pouhou spekulací. V průběhu spolupráce s dodavatelem i po jejím ukončení stěžovatelka nezaznamenala zmiňované problémy při dohledávání a kontaktování dodavatele. Navíc závěr o tom, že mohl existovat problém s dohledáním a kontaktováním předmětné společnosti, nebyl prokázán ani správcem daně nebo žalovaným.

[16] Stěžovatelka nesouhlasí ani se závěry krajského soudu v bodě [30] napadeného rozsudku. Z něho plyne, že správní orgány nepochybily, pokud zohlednily, že se stěžovatelka nezajímala o to, jakým způsobem byla cena dodavatelem určena a jaká byla hodnota jednotlivých služeb. Stěžovatelce však není známo, jak k uvedenému závěru krajský soud došel. Stěžovatelka prokázala, že uzavřela s dodavatelem smlouvu o reklamě, která spočívala ve výrobě, instalaci, umístění a udržování reklamních panelů konkrétních rozměrů na konkrétním sportovišti. Stěžovatelka namítá, že věděla, jaké služby dodavatel v její prospěch uskutečňuje a v jakém časovém období se tak děje, a v návaznosti na to byla ve smlouvě stanovena cena. Žádný podnikatelský subjekt nesdělí svému obchodnímu partnerovi způsob, jak kalkuloval cenu svého produktu, ani svoji ziskovou marži.

[17] Stěžovatelka namítá, že správce daně, žalovaný a krajský soud pochybili, když odmítli ověřit ceny, za které nakupovali obdobnou službu další inzerenti. U několika společností bylo odmítnutí zdůvodněno tím, že se nejedná o řadové nájemce, ale o nejvýznamnější sponzory Fotbalové asociace České republiky, kteří měli dozajista jiné ceny za reklamu než nevýznamná společnost. Krajský soud se s touto námitkou ztotožnil bez jakéhokoliv důkazu o její pravdivosti. Stěžovatelka dále namítá, že navrhovala ověřit ceny reklamy i u jiných řadových inzerentů, přičemž tento důkaz daňové orgány bezdůvodně neprovedly.

pokračování

[18] V souvislosti s dokazováním provedeným daňovými orgány navazuje stěžovatelka na bod [34] napadeného rozsudku. V něm uvádí krajský soud závěry správce daně a žalovaného, které ale plynou z jiného daňového řízení vedeného vůči jinému daňovému subjektu. Zřejmě šlo o daňové řízení vedené vůči dodavateli nebo dalším osobám z řetězce. Stěžovatelce však není známo, jaké konkrétní otázky byly položeny, v jakém postavení byly osoby, které informace poskytovaly, zda se jednalo o svědky, nebo měly postavení třetích osob atd. Stěžovatelka sice nevytýká správci daně využití informací získaných z jiných řízení, nicméně pokud se jedná o zásadní odpovědi, které mohou významně ovlivnit závěry správce daně, je tento povinen provést důkazy znovu. A v případě výpovědi svědka je povinen umožnit stěžovatelce klást svědkovi otázky. Stěžovatelka tak byla zkrácena na svých právech chráněných zákonem.

[19] Podle krajského soudu (bod [36] napadeného rozsudku) skutečnost, že byl v hodnotě reklamních služeb zahrnut i vstup na sportovní utkání pro dvě osoby v hodnotě celkem 8000 Kč, není vůbec podstatná. Proti tomu stěžovatelka namítá, že jelikož daňové orgány a krajský soud nepřihlížejí k benefitům, částka považovaná částka za reklamu je nereálně nízká a zkreslená.

[20] Krajský soud se v napadeném rozsudku (bod [37]) vyjadřuje k cenové nabídce za rok 2018 předložené stěžovatelce. Tato nabídka je podle krajského soudu nereálná, neboť se mj. týká roku 2018, nikoliv roku 2014. Podle stěžovatelky, ačkoliv se jedná o cenovou nabídku z roku 2018, si lze jen těžko představit, že by se cena totožné reklamy, bez jakéhokoliv zkreslení řetězcem předprodávajících společností, zvýšila u sportovního klubu cca desetkrát. Stěžovatelka předložila uvedené ceny, které se mohly zvyšovat v souladu s růstem inflace, z čehož plyne, že za období od 2014 do 2018 je zřejmé, že cena, kterou orgány považují za „nezkreslenou“, ve skutečnosti je zkreslená. Stěžovatelka je i nadále přesvědčena, že výše ceny ji nemohla upozornit na možnou účast na daňovém podvodu. Stěžovatelka odkazuje i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67, ve kterém se Nejvyšší správní soud vyjadřuje i ke kladení důrazu na stanovení referenčního vzorku.

[21] Stěžovatelka tedy uzavírá, že pokud daňové orgány opírají vědomost stěžovatelky o možném daňovém podvodu mimo jiné i o výrazně navýšenou cenu, pak by měly objektivně stanovit nezkreslenou referenční cenu, od které se odvíjí extrémní navýšení ceny. Daňové orgány však takto nepostupovaly.

[22] Stěžovatelka namítá, že byla zkrácena na svých právech, neboť byl odmítnut její návrh na provedení svědecké výpovědi R. M. Daňové orgány totiž opíraly své přesvědčení o jeho možném povědomí o daňovém podvodu spojeném s prověřovanou reklamou mimo jiné o jeho osobní vyjádření v daňovém řízení. Stěžovatelka však nebyla tomuto vyjádření přítomna, nemohla na ně reagovat, a ani svědkovi nemohla položit otázky, které by vysvětlily provedení navržené svědecké výpovědi. Navíc není pravda, že by stěžovatelka požadovala, aby výsledkem svědka byl zjištěn jeho názor na to, jak by v minulosti eventuálně reagoval na položené otázky.

[23] V bodě [42] napadeného rozsudku se krajský soud neopírá o žádné relevantní skutečnosti. Stěžovatelka uvedla, že dodavateli reklamy poskytla v elektronické podobě své logo, které mělo být následně umístěno na reklamních panelech. Tento parametr si stěžovatelka kontrolovala v samotném průběhu prezentace reklamy. Prověřování probíhalo minimálně ve 3 rovinách. Že je na fotodokumentaci zachycena i reklama dalších inzerentů, nemůže být závadou tohoto důkazního prostředku. Stěžovatelka si ověřovala veškeré parametry, které byly stanoveny zejména ve smlouvě, jež je součástí spisového materiálu. Navíc skutečnost, že vliv reklamy má velmi komplikovaně měřitelnou hodnotou na vlastní ekonomickou výkonnost podnikatele, nic nemění na tom, že je reklamní kampaň považována za jeden z efektivních nástrojů.

[24] Stěžovatelka se v kasační stížnosti vyjadřuje i k tvrzení krajského soudu (bod [81] napadeného rozsudku), že měla ovlivnit obsah smlouvy a zajistit, aby jejím obsahem bylo ujednání o sankcích. K tomu uvádí, že předložená smlouva skutečně sankce neobsahuje, nicméně sankce v obchodních vztazích se řídí příslušnou zákonnou normou, pokud se smluvní strany nedohodnou jinak. Pokud sankce nejsou explicitně uvedeny ve smlouvě, neznamená to, že by nebyly její součástí, naopak možnost jejich aplikace bezesporu existuje.

[25] Navíc uvádí, že prověřovaná reklama byla poskytována jako tzv. dílčí plnění. V případě neplnění dodavatelem mohla kdykoliv ukončit úhradu za poskytované plnění a stále by měla možnost uplatnit i sankce podle obecné zákonné úpravy.

[26] Stěžovatelka má za to, že jí daňové orgány (s následným potvrzením od krajského soudu) kladou k tíži skutečnosti, které jim byly známy již dříve. V této souvislosti odkazuje na protokol z místního šetření ze dne 10. 10. 2013, č. j. 3365029/13/3007-05302-704104. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem krajského soudu uvedeným v bodě [45] napadeného rozsudku.

[27] V návaznosti na předešlé je přesvědčena, že daňové orgány a krajský soud měly při rozhodování o nároku na odpočet z prověřované reklamy zohlednit i výsledek předchozích řízení. To plyne i z § 8 odst. 2 daňového řádu, podle kterého je správce daně povinen dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Pokud správce daně neshledal v předchozích daňových řízeních důvody, pro které by mohla být prověřovaná reklama spojena s daňovým podvodem, lze mít za to, že ani v tomto případě nemohla stěžovatelka vyhodnotit objektivní okolnosti rozdílně.

[28] Žalovaný se ve vyjádření ztotožnil s právním názorem krajského soudu.

[29] K údajně rozpornému odůvodnění rozsudku uvádí, že žalovaný ani krajský soud nezpochybnili samotné uskutečnění transakce. To ale nelze zaměnit se zpochybněním stěžovatelkou tvrzeného způsobu uskutečnění dané transakce. Krajský soud zpochybnil kontrolu poskytnuté reklamy stěžovatelkou, nikoliv faktické poskytnutí reklamy.

[30] Žalovaný ohledně toho, zda stěžovatelka o existenci daňového podvodu věděla, případně vědět měla a mohla, souhlasí se závěry krajského soudu. Všechny správcem daně,

pokračování

žalovaným a krajským soudem uváděné skutečnosti měly spolu s ostatními popsánymi okolnostmi vyvolat u stěžovatelky vyšší míru obezřetnosti. A ačkoliv každá ze zjištěných objektivních okolností sama o sobě nemusela svědčit o zapojení stěžovatelky do podvodu, ve svém souhrnu tvoří logický ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které jednoznačně a spolehlivě prokazují, že stěžovatelka o podvodu na DPH měla a mohla vědět a že nepřijala potřebná opatření, která svou povahou byla schopna reálně předejít a zabránit její účasti na podvodu na DPH.

[31] Žalovaný se dále vyjadřuje ke stanovení referenční ceny. Správce daně vycházel z reálných smluv uzavřených mezi sportovními kluby a subdodavatelem, které byl totožné jak obsahem plnění, tak i časem a místem plnění. Za nereálně nízkou nelze považovat cenu, kterou ostatní společnosti pouze přefakturovaly. Žalovaný trvá na tom, že třicetinasobné navýšení ceny za reklamu bez jakéhokoliv opodstatnění svědčí o existenci řetězce, jehož cílem je pouze navýšit cenu plnění. Žalovaný souhlasí s názorem krajského soudu, že vstup na sportovní utkání nemá vliv na stanovení ceny za poskytovanou reklamu. Žalovaný i nadále míní, že stěžovatelkou navrhované společnosti (pro posouzení cen) nejsou řadovými nájemci, ale sponzory Fotbalové asociace České republiky. Stěžovatelka tak nemůže požadovat, aby správce daně stanovil referenční cenu podle těchto sponzorů. Další odmítnutí důkazů bylo řádně správcem daně a žalovaným odůvodněno.

[32] K ostatním žalobním bodům setrvává na svých právních závěrech. Má stále za to, že výpověď svědka R. M. je nadbytečná. Ohledně údajně stěžovatelkou prováděné kontroly poskytnutého plnění a jeho přínosu se žalovaný taktéž ztotožňuje s odůvodněním krajského soudu v napadeném rozsudku. Žalovaný ani netvrdil, že ujednání o sankcích jsou nutnou součástí smlouvy. Nicméně je neobvyklé, aby ani dodavatel, ani odběratel netrvali na zakotvení sankčních mechanismů k eliminaci rizika v případě sporu o uskutečnění reklamy. Vzhledem k absenci sankčního ujednání ve smlouvě nemohla stěžovatelka předpokládat, že bude moci neuskutečnění reklamy dle svých představ namítat a domáhat se nápravy.

[33] Žalovaný souhlasí s názorem krajského soudu i v tom, že v rámci místního šetření byla správcem daně prověřována oprávněnost uplatnění odpočtu na DPH z přijatých plnění v řetězci s jiným dodavatelem. Ačkoliv je pravda, že správce daně tehdy neshledal závalu a nadměrný odpočet stěžovateli vrátil, nelze předpokládat, že správce daně při místním šetření ověří zdánitelná plnění ze všech možných aspektů a z hlediska všech daní. Navíc řízení, na které odkazuje stěžovatelka, je zcela skutkově odlišné od toho probíhajícího.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[34] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[35] Kasační stížnost je důvodná.

[36] V první řadě se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, respektive vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku, jejíž důvodnost by sama o sobě vedla ke zrušení tohoto rozhodnutí, neboť by znemožnila jeho věcný přezkum (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006-91). Rozsudek krajského soudu však touto vadou netrpí. Stěžovatelka vytkla krajskému soudu, že ačkoliv měl za jisté, že „v projednávané věci není sporné faktické uskutečnění transakce a naplnění formálních podmínek ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH“, následně v bodech [35] nebo [42] napadeného rozsudku předešlý závěr skrytě popírá. Nelze souhlasit se závěrem stěžovatelky, která prakticky položila rovnítko mezi zpochybňování faktického poskytnutí reklamy a zpochybňování kontroly prováděné reklamy. Krajský soud správně shledal, že proběhlo faktické uskutečnění transakce. To však nijak nesouvisí s tím, zda stěžovatelka provedla řádně kontrolu jí poskytovaných služeb, či nikoliv. Tyto dvě skutečnosti se nevylučují; je totiž zřejmé, že ačkoliv byla fakticky dodavatelem poskytnuta reklama, stěžovatelka nemusela provádět kontrolu poskytnutého plnění.

[37] Věcným jádrem sporu je otázka, zda stěžovatelka mohla a měla vědět o tom, že je účastna daňového podvodu.

[38] S ohledem na uplatněné kasační námitky a závěry krajského soudu je vhodné shrnout základ skutkového děje a některé stěžejní podklady, ze kterých správní orgány vycházely.

[39] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole identifikoval jeden dodavatelský řetězec. Na jeho počátku stály FC Zbrojovka Brno, respektive SK Vodova Brno. Tyto kluby pronajímaly reklamní plochy. Nájemcem reklamních ploch a druhým článkem v řetězci je společnost Emerencie s.r.o. Jako *missing trader* byla identifikována společnost DIRECT 74 s.r.o., dále byly v řetězci ROXTA MORAVA s.r.o. jako 1. *buffer*, SIDWELL Advertising s.r.o. jako 2. *buffer* a Promo Czech Group s.r.o. jako 3. *buffer*. Posledním článkem byla stěžovatelka, která dle správce daně zastávala pozici *brokera*.

[40] Tvrdí-li správce daně, že se daňový subjekt účastnil podvodného jednání, případně o tomto podvodném jednání v obchodním řetězci mohl a měl vědět, je jeho povinností shromáždit dostatečné množství důkazů, které tento závěr podporují (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 49).

[41] Správce daně v rámci své činnosti zjistil několik objektivních okolností, na základě nichž měla stěžovatelka podle jeho názoru nabýt podezření o podvodném charakteru transakcí. Jednak to byly volně dostupné informace ohledně obchodního partnera. Například skutečnost, že předmět činnosti marketing a mediální zastoupení byl zapsán teprve dne 3. 3. 2014, tedy pouhých pár dní před uzavřením spolupráce se stěžovatelkou, nebo skutečnost, že o dodavateli stěžovatelky nebylo možno z internetu zjistit žádnou informaci. Pochybným faktorem je i navázání spolupráce. Stěžovatelka tvrdí, že se s jednatelem společnosti znali již delší dobu, zatímco pan M. (jednatel Promo Czech Group od 26. 2. 2014) uvedl, že se se stěžovatelkou seznámil na víkendovém pobytu v půlce roku 2013, přičemž si vzpomněl pouze na tři křestní jména zástupců společnosti. Správce daně z informací od pana M. nezjistil, za koho v té době jednal ani kdo jsou zmiňované osoby,

pokračování

neboť ani jedno křestní jméno neodpovídá některé z osob angažovaných u stěžovatelky. Problematickou se jevila i cena za poskytnuté služby. Dle správce daně byla tato cena navýšena třicetkrát oproti ceně, kterou fakturovaly kluby druhému článku v řetězci – společnosti Emerencie. Takto razantní navýšení neodpovídalo ani provizi jednoho z poskytovatelů reklamy. Správce daně zjistil, že k výraznému navýšení došlo u společnosti DIRECT 74. Podezřelou skutečností se správci daně zdála dokumentace stěžovatelky vedená k předmětné reklamě. Stěžovatelka nepodala ani jednu zprávu o celkovém zhodnocení reklamy, na základě čehož by například mohla upravovat své požadavky na další reklamu. Za účelem prokázání skutečností souvisejících s dokumentací byla správci daně předložena smlouva o reklamě. Z ní vyplynulo, že stěžovatelka s dodavatelem neměla sjednána ustanovení o sankcích. Mezi ostatní podezřelé skutečnosti řadí správce daně, že společnost Promo Czech Group prošla bezprostředně před uzavřením spolupráce se stěžovatelkou personálními změnami, změnila svůj název a adresa sídla sice zůstala stejná, nicméně se jedná téměř o virtuální sídlo, neboť nenaplnuje požadavky § 44 odst. 1 zákona o DPH. Nadto se Promo Czech Group stala plátcem DPH až po uzavření spolupráce. Ve sbírce listin se nachází její poslední účetní uzávěrka z roku 2012.

[42] Nejvyšší správní soud považuje námitky stěžovatelky související s pochybnostmi ohledně stanovení ceny za poskytované služby za důvodné. Správce daně, žalovaný a krajský soud pracovali se zjištěním, že cena za poskytované služby byla navýšena třicetkrát oproti ceně, kterou nabízel za totožnou službu klub FC Zbrojovka Brno. Daňové orgány uvedly, že stěžovatelka měla provést rozsáhlejší rešerši a zjistit si, za jakou cenu reklamu poskytoval přímo klub FC Zbrojovka Brno.

[43] Tento názor však neobstojí. Správce daně ani žalovaný neprovedli širší analýzu cen za nabízené reklamy. Skutečnost, že cenu správce daně poptal přímo u prvního článku řetězce, se jeví jako logická, nicméně je toliko prvním krokem získání informace o cenách reklamy v daném segmentu trhu. Stěžovatelka měla s dodavatelem sjednanou cenu za poskytnuté služby, která se jí nezdála výrazně vysoká. Odkazuje i na jiné společnosti, které údajně měly ceny nastaveny obdobně. U většiny z nich správce daně neprovedl dokazování, neboť zhodnotil, že se jedná o velikostně zcela odlišné společnosti, tudíž ceny za poskytování služeb budou rozdílné. To ale neznemožňuje správci daně poptat ceny u jiných obdobně „velikých“ společností.

[44] Postup daňových orgánů při posuzování ceny, aprobovaný krajským soudem, je nedostatečně cílený. Správce daně zjistil třicetinásobné navýšení ceny oproti ceně nabízené prvním článkem řetězce. K navýšení došlo zhruba v polovině řetězce. Stěžovatelka trefně argumentovala, že je zcela běžné, že dodavatelé reklamu pořizují od společností, které mají na starosti nejenom vytvoření „banneru“, ale i nájem reklamní plochy a další služby. Zcela pochopitelně si za to berou provizi. Původní cenu, se kterou správce daně pracoval, tak není možno bez dalšího vzít za referenční cenu a s ní porovnávat cenu, kterou zaplatila na konci řetězce stěžovatelka.

[45] Cenu, kterou stanovil přímo klub FC Zbrojovka Brno, nelze považovat za referenční i proto, že klub nabízel prostory pro reklamu pouze u sebe samotného. Stěžovatelka však nakupovala reklamu od subjektu, který ji sám nakoupil od svého dodavatele, jenž byl

součástí širšího řetězce. Srovnána tedy měla být cena, která by na trhu byla dosažena při nákupu v podobné tržní pozici, v jaké se nacházela stěžovatelka – tedy nikoli při nákupu přímo u zdroje reklamních prostor, nýbrž od zprostředkovatele, který na trhu nabízí možnosti umístění reklamy. To ale správce daně neučinil. Navíc stěžovatelka tvrdila, že cena, kterou zaplatila, jí nepřišla ničím neobvyklá. I s touto argumentací se tak správce daně měl vypořádat (zejména úvahou o tom, nakolik byl nákup reklamy pro stěžovatelku v měřících jejího podnikání významný či naopak spíše okrajový výdaj a jaké zkušenosti či odborné znalosti v daném oboru, zejména co se týče cen reklamy, u ní vzhledem k jejím poměrům bylo možno rozumně očekávat).

[46] Daňové orgány, potažmo krajský soud neměly dostatečné podklady pro zhodnocení, zda u stěžovatelky navýšení ceny opravdu mělo vzbudit podezření. Ze správního ani soudního spisu neplyne, jaké ceny za pronájem prostor a zprostředkování reklamy byly běžné v daném segmentu trhu v rozhodném období. Jedním z vodítek k závěru, že stěžovatelka mohla nebo měla vědět o daňovém podvodu, nepochybně mohlo být výrazné, pro subjekt v pozici stěžovatelky očividné a dobře rozpoznatelné navýšení ceny reklamy oproti tehdejší tržní poměrům, u něhož by stěžovatelka nedokázala rozumně vysvětlit, proč je akceptovala. Právě proto je však důležité, aby správce daně opatřil přiměřeně detailní a relevantní přehled o cenách reklamy v daném segmentu trhu v rozhodném období. Jen tak lze vedle sebe postavit běžnou (referenční) cenu na trhu v tehdejší době a cenu, za kterou reklamu nakoupila stěžovatelka, a ptát se, nakolik stěžovatelka mohla a měla rozpoznat, že mezi oběma cenami je očividná diskrepance, a za běžných okolností příliš vysokou cenu neakceptovat.

[47] Nejvyšší správní soud musí přisvědčit i námitce, že R. M. (jednatel společnosti Promo Czech Group) měl být vyslechnut jako svědek. Jedním z vodítek správce daně bylo i podezřelé navázání kontaktů s jednatelem společnosti. R. M. podal do protokolu o ústním jednání č. j. 3677545/14/3005-05403-711128 dne 23. 10. 2014 (dále „protokol o ústním jednání“) vyjádření k jemu položeným otázkám. Není pochyb o tom, že správce daně pracoval se zjištěními z protokolu o ústním jednání, mj. mu pomohly ozřejmit skutkový stav věci. Zástupce stěžovatelky nebyl přítomen podání ústního vysvětlení do protokolu, nemohl klást otázky. To by samo o sobě nemuselo vést k vadě řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, pokud by dodatečně byla dána možnost i stěžovatelce, aby svědkovi položila dotazy týkající se skutečností, jež ze svého úhlu pohledu považovala za důležité pro věc. Svědecká výpověď by mohla osvětlit podnikatelský vztah mezi společností Promo Czech Group a stěžovatelkou, zejména způsob jeho vzniku a následného fungování, jakož i způsob komunikace obou subjektů, okolnosti práce na reklamě a další rozhodné skutečnosti, například to, jak probíhala jednání o ceně služby.

[48] Ani v bodě [43] napadeného rozsudku není možno krajskému soudu přisvědčit. Nelze přičítat k tíži stěžovatelce, že neovlivnila smluvní ujednání tak, aby jeho obsahem bylo i ujednání o sankcích. Sankce ve smlouvě se řídí, není-li stranami dohodnuto jinak, obecnou zákonnou úpravou plynoucí ze zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Nebylo povinností stěžovatelky aktivně vymýšlet a vyjednávat sankční ujednání ve smlouvě, existuje-li jasná subsidiární zákonná úprava. Nijak to ani nevypovídá o její podnikatelské neopatrnosti. Správce daně se nezabýval, ačkoli v tomto směru stěžovatelka opakovaně

pokračování

argumentovala, otázkou, jaký význam měl předmětný obchod pro ni z hlediska jejích celkových finančních a obchodních poměrů, zejména zda byl pro ni finančně významný, anebo zda měl hodnotu z jejího pohledu jen zanedbatelnou. Pokud by šlo vskutku o obchod pro ni spíše nevýznamný, je z pohledu běžných obchodních vztahů pochopitelné, že jej speciálně nezajišťovala, takže ani nesjedнала například smluvní sankce. Argumentace stěžovatelky, že reklamní plnění bylo dílčí a její ochrana spočívala v tom, že peníze platila až po poskytnuté službě, nevypovídá nic o váze opatření přijatých případně speciálně pro účely toho, aby se nestala účastníkem podvodu na DPH. Nicméně takovýto postup naznačuje, že přinejmenším pro účely běžného zajištění obchodního vztahu (tj. k tomu, aby vskutku dostala, za co zaplatí, ať již je její obchodní partner daňově poctivý nebo ne) nepostupovala zjevně neobezřetně. Rozhodně pak z toho, jakým způsobem řešila rizika přímo vůči dodavateli, nelze bez dalšího dovozovat její vědomost o daňovém podvodu či nemístnou neobezřetnost ve vztahu k plnění jejích daňových povinností. Absenci sankčních ujednání tedy na základě toho, co zatím bylo v řízení zjištěno, není důvodu přičítat k tíži stěžovatelky.

[49] Za důvodnou považuje Nejvyšší správní soud i námitku směřující proti bodu [27] napadeného rozsudku. Ze spisového materiálu nevyplývá důkaz o tom, že u dodavatelské společnosti „*je vyšší riziko toho, že ji nebude možné dohledat a kontaktovat v případě jakýchkoliv problémů, které mohou nastat při obchodování*“, jak uvádí krajský soud. Není důvodu spekulovat nad situacemi, které mohly hypoteticky nastat (či které třeba i následně nastaly), nýbrž uvažovat o okolnostech, jež skutečně nastaly v rozhodném období a jichž si daňový subjekt mohl s ohledem na své poměry rozumně povšimnout. Ze spisového materiálu plyne, že dodavatelka byla v rozhodné době kontaktní. Není patrné, z čeho měla v rozhodné době stěžovatelka usuzovat, že dodavatelská společnost by se mohla případně stát nekontaktní. Tato v dané době hypotetická eventualita tak neměla být krajským soudem přičítána k tíži stěžovatelce.

[50] Podle stěžovatelky by status dodavatele jako neplátce DPH nebo skutečnost, že došlo ke změně jeho statusu po uzavření smlouvy mezi stěžovatelkou a dodavatelem, nesvědčí o tom, že by měla mít vědomí o účasti na daňovém podvodu. Podle stěžovatelky se jednalo o vcelku standardní postup. Nejvyšší správní soud souhlasí s žalovaným i krajským soudem v tom, že zmiňované okolnosti je třeba hodnotit ve vzájemné souvislosti. Rychlý časový sled mezi započítáním obchodní činnosti dodavatele a jeho registrací k DPH mohl představovat indicii, která by stěžovatelku mohla vést k větší obezřetnosti a důkladnějšímu prověření serióznosti obchodního partnera, ale také nemusela. Jak již bylo zmíněno, na objektivní okolnosti je nutné hledět jako na celek. Podstatné je, a to bude třeba v dalším řízení více zkoumat, jak již shora uvedeno, jaký celkový význam sporná transakce pro stěžovatelku měla, jak se s dodavatelem obchodně spojila a do jaké míry měla či mohla mít přehled o jeho poměrech. Z těchto informací by pak bylo možno usoudit, jakou míru pozornosti měla věnovat výše zmíněným potenciálně podezřelým vlastnostem dodavatele reklamy spojeným s jeho registrací k DPH.

[51] Za nedůvodnou považuje Nejvyšší správní soud námitku, že daňové orgány stěžovatelce kladou k tíži skutečnosti, které jim byly známy již dříve. Jak správně uvedl krajský soud v bodech [44] – [45] napadeného rozsudku, „*(u)vedené místní šetření se nadto*

týkalo jiného skutkového stavu, neboť dodavatel reklamních služeb byl odlišný a služby byly fakturovány v jiném roce; ohledně dodavatele Promo Czech správce daně žádné místní šetření neprováděl a okolnosti daného obchodního případu před prováděnou daňovou kontrolou neproověřoval.“ Nejvyšší správní soud nerozporuje skutečnosti vyplývající z § 8 odst. 2 daňového řádu, podle kterého má stěžovatelka legitimní očekávání, že ve skutkově podobných věcech bude správce daně rozhodovat obdobně. Tak to ale v řešené věci není. Stěžovatelka námitku vznesla již při provádění daňové kontroly, přičemž správce daně jí odpověděl, že „jde o dvě zcela rozdílná řízení a že se zásadním způsobem odlišuje skutkový základ obou řízení. Jak je z uvedeného zřejmé, jedná se o jiného dodavatele reklamních služeb, fakturovaných v jiném roce. Ohledně reklamních služeb od dodavatele Promo Czech správce daně žádné místní šetření neprováděl a okolnosti tohoto obchodního případu před prováděnou daňovou kontrolou neproověřoval.“ Správce daně se tedy na str. 44 zprávy o daňové kontrole ze dne 28. 5. 2018, č. j. 2492900/18/3007-60562-711575, s tímto argumentem již vypořádal. Jestliže v mezidobí vyšly najevo skutečnosti, které zavadaly důvod se společností Promo Czech Group z daňového pohledu hlouběji věnovat, jistě to mohlo vést i odlišným skutkovým a právním závěrům než v přechozím případě. Podstatné je, zda tyto závěry odpovídají zjištěným skutečnostem. Nelze ani mít za pochybení, že krajský soud stěžovatelku pouze odkázal na uvedené vyjádření správce daně, neboť ta nenamítala nic dalšího, co by mělo krajský soud vést k opačnému závěru. Tak tomu je i nyní před Nejvyšším správním soudem.

[52] Lze tedy shrnout, že napadený rozsudek neobsahuje dostatečně kvalifikované posouzení cenové situace v segmentu trhu s reklamou, na němž se stěžovatelka pohybovala, zejména nebyla určena dostatečně přesvědčivě „referenční cena“, s níž by měla být porovnána cena, za kterou nakoupila reklamu stěžovatelka. Správci daně tedy bez dostatečného skutkového podkladu shledali, že třicetinásobné navýšení ceny spolu s ostatními zjištěnými okolnostmi postačovalo k unesení jejich důkazního břemene o vědomosti stěžovatelky o podvodném jednání. Zároveň bude třeba vyslechnout pana R. M. jako svědka, jehož výpověď by mohla přispět k objasnění rozhodných aspektů vztahů mezi stěžovatelkou a dodavatelem, jak byly shora podrobněji rozebrány. Uvedená pochybení krajský soud opomenul a rozhodnutí žalovaného nesprávně aproboval.

IV. Závěr a náklady řízení

[53] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Zároveň podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, neboť tak měl učinit již krajský soud. K rozhodnutí ve věci DPH za rozhodná zdaňovací období je třeba provést šetření a důkazy, na jejichž základě a ve spojení s dalšími podklady bude teprve možno vydat rozhodnutí žalovaného.

[54] Podle § 110 odst. 3 věty druhé a § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl Nejvyšší správní soud i o nákladech řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti. Žalovaný v řízení o žalobě ani v řízení o kasační stížnosti procesně neuspěl, a proto nemá právo na náhradu svých nákladů těchto řízení. Stěžovatelka byla co do celkového výsledku řízení procesně úspěšná, má proto právo na náhradu nákladů v plné výši.

pokračování

[55] Stěžovatelka vynaložila soudní poplatky v celkové výši 8000 Kč (3000 Kč za žalobu a 5 000 Kč za kasační stížnost). Žalovaný je proto povinen jí tyto vynaložené náklady nahradit.

[56] V řízení o žalobě byla stěžovatelka zastoupena daňovým poradcem Ing. Igorem Pantůčkem. Zástupce učinil v řízení před krajským soudem dva úkony právní služby, a to příprava a převzetí zastoupení a podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci stěžovatelky mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 6800 Kč. Zástupce stěžovatelky v řízení o žalobě je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 1428 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně.

[57] V řízení o kasační stížnosti byla stěžovatelka zastoupena advokátem Mgr. Lukášem Regecem. V něm učinil tento zástupce dva úkony právní služby, a to příprava a převzetí zastoupení a podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 6800 Kč. I tento zástupce stěžovatelky je plátcem DPH, odměnu je proto třeba zvýšit o částku 1428 Kč, která odpovídá 21% sazbě této daně.

[58] Celkem je tak žalovaný povinen nahradit stěžovatelce na náhradě nákladů řízení před správními soudy 11 228 Kč za řízení o žalobě a 13 228 Kč za řízení o kasační stížnosti. Tyto částky je povinen zaplatit stěžovatelce k rukám jejího zástupce, Mgr. Lukáše Regece. K zaplacení Nejvyšší správní soud určil přiměřenou lhůtu.

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

V Brně dne 14. července 2023

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu