



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Martina Jakuba Bruse a Petra Mikeše v právní věci žalobkyně: **LAKUM – KTL, a.s.**, se sídlem Ostravská 384, Frýdlant nad Ostravicí, zastoupené JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2020, čj. 3901/20/5300-21444-712211, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 8. 2021, čj. 25 Af 63/2020-136,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 8. 2021, čj. 25 Af 63/2020-136, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci se Nejvyšší správní soud zabývá přezkoumatelností rozhodnutí žalovaného ve věci podvodu na dani z přidané hodnoty v otázce o identifikace chybějící daně, spojitosti chybějící daně s podvodem na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a popisu tohoto podvodu. Dále se Nejvyšší správní soud v této věci zabývá přezkoumatelností závěrů krajského soudu týkajících se navýšení ceny plnění v řetězcích obchodní transakcí spočívajících v přepravování reklamních služeb a otázkou, zda bylo možné uzavřít smlouvu o poskytnutí reklamních plnění přímo se sportovním klubem, či pouze prostřednictvím reklamní agentury.

I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení

[2] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj po provedené daňové kontrole 23 dodatečnými platebními výměry ze dne 9. 1. 2019 doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období leden až srpen 2013 a říjen 2013 až prosinec 2014 v celkové výši 2 520 000 Kč a oznámil jí povinnost uhradit penále v celkové výši 504 000 Kč. Důvodem doměření daně

byla účast žalobkyně na transakcích (přeprodávání reklamních služeb) zasažených podvodem na DPH. Odvolání žalobkyně proti těmto dodatečným platebním výměrům žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u krajského soudu, který je shora označeným rozsudkem zrušil pro nedostatek důvodů ohledně identifikace chybějící daně, její příčinné souvislosti s nestandardními skutečnostmi, které podle žalovaného svědčí o podvodu, popisu podvodu, a nedostatečnosti v závěru o nepřiměřenosti sjednané ceny, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] V odůvodnění rozsudku krajský soud s odkazem na rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020-49, konstatoval, že k tomu, aby daň bylo možno považovat za chybějící v důsledku podvodu, musí být kumulativně splněny dva předpoklady: 1) daň musí chybět a 2) daň musí chybět v souvislosti s tímto podvodem. Napadené rozhodnutí shledal krajský soud nedostatečným v tom, že nedává odpověď na otázku, z jakého důvodu byla dodavatelům žalobkyně doměřena daň. Není zřejmé, zda dodavatelé nesplnili svou povinnost tvrzení, nebo ji splnili nedostatečně a v jakém rozsahu, nebo měl správce daně pochybnosti o fakticitě uskutečněného plnění a z jakého důvodu atd. Napadené rozhodnutí rovněž nedává odpověď na otázku, jak důvod doměření daně souvisí s podvodem, který byl v posuzovaných obchodních transakcích zjištěn. Spojitost mezi chybějící daní a podvodem nevyplývá ani implicitně z popisu podvodu jako takového. Daňové orgány tak byly povinny výslovně uvést, proč mají za to, že jediným rozumným vysvětlením pro existenci zjištěných skutečností je podvod, který vede k zjištěné chybějící dani; taková úvaha však v napadeném rozhodnutí chybí.

[5] Vypořádání dalších žalobních námitek označil krajský soud za nadbytečné, neboť souvisejí s tím, zda je zde chybějící daň a zda transakce byly zasaženy podvodem, který vyústil v chybějící daň. Teprve po zodpovězení této otázky bude namíště se zabývat subjektivní stránkou, tj. zda žalobkyně o podvodu věděla či vědět mohla a měla a zda přijala opatření, která po ní lze rozumně požadovat, aby se účasti na podvodu vyhnula. Krajský soud se však rovněž vyjádřil k ceně plnění. Konstatoval, že cena byla porovnávána pouze s cenami za reklamní plnění dosaženými mezi klubem a zájemcem o reklamu, nikoli mezi reklamní společností a zájemcem o reklamu. Krajský soud přisvědčil žalobkyni, že vzorek smluv byl zvolen chybně. Žádný důvod, proč nebylo možno cenu plnění zjistit u reklamních agentur, napadené rozhodnutí neobsahuje. Z výpovědí svědků Mgr. R. a H. a ze sdělení RNDr. K. podle krajského soudu nevyplývá kategorický závěr, že by uzavření smlouvy o reklamě přímo s klubem nic nebránilo. Krajský soud shrnul, že žalovaný pochybil, pokud svůj závěr o odlišnosti ceny od cen, kterých dosahovaly ostatní subjekty, učinil, aniž zjistil, za jakou cenu srovnatelné plnění v dané době poskytovaly reklamní agentury. Krajský soud dále přisvědčil námitce nepoužitelnosti protokolu o místním šetření ze dne 17. 1. 2018 z důvodu obejití úpravy svědecké výpovědi.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalobkyně a dalších podání účastníků

[6] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost s odkazem na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

pokračování

[7] Stěžovatel namítal, že v nekontaktnosti článku řetězce – dodavatelů žalobkyně PRESSTEX MEDIA SE (dále jen „PRESSTEX“), PAMBROKE MEDIA s.r.o. (dále jen „PAMBROKE“) a TONDINO SE – a související nemožnosti ověřit správnost tvrzené daně lze spatřovat chybějící daň, resp. že toto může svědčit o podvodu na DPH, což potvrzuje ustálená judikatura (rozsudky NSS ze dne 8. 2. 2018, čj. 1 Afs 317/2017-38, ze dne 27. 9. 2018, čj. 3 Afs 147/2017-41, a ze dne 20. 8. 2020, čj. 1 Afs 326/2019-39). Krajský soud však tyto otázky neposoudil správně a jeho tvrzení, že v napadeném rozhodnutí nebyl uveden důvod doměření a vyměření DPH v dané výši, je nepravdivé. Krajský soud zcela pominul skutečnost, že stěžovatel se v bodech [66] až [72] a [190] až [199] svého rozhodnutí zabýval úlohou jednotlivých společností v řetězcích a souvisejícími skutečnostmi svědčícími o chybějící dani. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že byly dostatečně zjištěny okolnosti týkající se chybějící daně i okolnosti osvědčující, že daň chybí v důsledku podvodu. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2021, čj. 2 Afs 37/2019-30, stěžovatel uvedl, že nestandardnosti obchodních transakcí v rámci identifikovaného obchodního řetězce, jehož součástí byla žalobkyně, dávají dostatečnou oporu pro závěr, že porušení neutrality daně bylo následkem cílené snahy o získání neoprávněného daňového zvýhodnění.

[8] S odkazem na příslušné odstavce svého rozhodnutí stěžovatel obsáhle popsal východiska, na jejichž základě identifikoval chybějící daň u dodavatelů PRESSTEX, PAMBROKE a TONDINO. První dva přitom označil za *missing tradery* a třetího za *buffera*. Krajský soud podle stěžovatele pominul zásadní skutečnost, že dodavatelé žalobkyně neumožnili správci daně zahájit a provést daňovou kontrolu, případně její zahájení formálně umožnili, následně však se správcem daně nespolupracovali a neplnili svou zákonnou povinnost důkazní. Nekontaktnost společností zapojených do dodavatelského řetězce je jednou z indicií svědčících o existenci daňového podvodu (rozsudky NSS čj. 1 Afs 304/2019-33 a čj. 1 Afs 53/2016-58). Správce daně nemohl dotčené plnění více prověřovat, neboť nedisponuje žádnými (zákonnými) prostředky, jak plnění u společností typu *missing trader* a *buffer* ověřit. Rozsudkem ze dne 22. 7. 2021, čj. 2 Afs 147/2020-37, Nejvyšší správní soud v obdobné věci shledal jeho závěry stran identifikace chybějící daně u PRESSTEX dostačujícími. Také krajský soud v rozsudku ze dne 23. 6. 2021, čj. 22 Af 57/2019-80, označil obdobně vymezenou chybějící daň u PRESSTEX za řádně identifikovanou. Krajský soud tedy stejné skutečnosti hodnotí v různých případech nedůvodně zcela odlišně. Spojitost chybějící daně s podvodem na DPH byla řádně prokázána právě na základě nezpochybnitelné role dodavatelů jako společností typu *missing trader* a *buffer* ve spojení s nestandardními okolnostmi transakcí. Stěžovatel trval na tom, že k narušení systému neutrality DPH došlo v důsledku podvodného jednání, nikoli podnikatelského selhání dodavatelů. K poznámce krajského soudu, že z napadeného rozhodnutí nevyplývají odlišnosti řešených zdaňovacích období od těch následných, ve kterých byl společnosti TONDINO u stejných obchodních transakcí odpočet uznán, stěžovatel upozornil na to, že námitkám žalobkyně ohledně jiných zdaňovacích období společnosti TONDINO se podrobně věnoval v bodech [170] a [171] svého rozhodnutí.

[9] Stěžovatel zdůraznil, že v bodě [73] svého rozhodnutí odkázal na nestandardní okolnosti popsané ve zprávách o daňové kontrole, které současně ve stručnosti shrnul. K nestandardním okolnostem se pak vyjádřil také v dalších částech odůvodnění svého rozhodnutí, v nichž vypořádával odvolací námitky. Stěžovatel dále v bodech [74] a [77] svého rozhodnutí předestřel komplexní posouzení nestandardních okolností v jejich souhrnu v

návaznosti na chybějící daň prokazující existenci podvodu na DPH. Připomněl, že každá jednotlivá nestandardní okolnost sama o sobě nemusí být nezákonná či nestandardní, rozhodující je jejich komplexní vyhodnocení v jejich souhrnu (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, bod 31). Stěžovatelem zjištěná stručná a nepřesná smluvní dokumentace dokládá nestandardní neobežřetnost smluvních stran a jejich nezáměr o smluvní ujednání a nasvědčuje tomu, že minimálně některá ze smluvních stran měla jiné zájmy než řádné uskutečnění plnění a ochranu svých práv. Závěr krajského soudu, že zjištěné skutečnosti ani ve svém souhrnu nespovídají o podvodu na DPH, není správný. Stěžovatel své důkazní břemeno stran prokázání existence podvodu na DPH unesl.

[10] K problematice navýšení ceny stěžovatel předeslal, že jde o jednu z mnoha nestandardních okolností, která nepodmiňuje identifikaci daňového podvodu. Trval na správnosti svého závěru o nestandardnosti ceny ve výši 6 000 000 Kč bez DPH ročně, jednak z důvodu několikanásobného navýšení ceny v řetězci (109násobné navýšení v řetězci s PRESSTEX, 105násobné navýšení v řetězci s PAMBROKE a 81násobné navýšení v řetězci s TONDINO) a jednak z důvodu nestandardnosti této ceny v porovnání s cenami jiných subjektů. Žalobkyně se podle stěžovatele mohla na cenu dotázat přímo sportovních klubů. Nestandardnost ceny mohla také zjistit náhledem do sbírky listin ve spojení s návštěvou stadionu. Stěžovatel konstatoval, že krajský soud nekriticky přisvědčil poměrně obecným (relativizujícím) a nepodloženým tvrzením žalobkyně. Žalobkyně ve smlouvě s reklamní agenturou nesjednala žádné konkrétní umístění své reklamy, a proto nebylo důvodné ani možné prověřovat, zda bylo umístění reklamy na konkrétním místě či v jeho okolí možné. Stěžovatel považoval za nerozhodné prokazování toho, zda bylo běžné kupovat reklamní plochu od reklamních agentur a kolik reklamní plochy bylo pronajato zprostředkovatelům. Požadavky krajského soudu na zjišťování skutkového stavu označil stěžovatel za excesivní. Dodal, že byla prokázána možnost uzavřít smlouvu o reklamě přímo s fotbalovým klubem, a pokud žalobkyně tvrdila opak, měla své tvrzení konkretizovat a prokázat. Není úlohou správce daně ani stěžovatele vyvracet obecná tvrzení daňového subjektu (rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2021, čj. 4 Afs 177/2020-43). Podle stěžovatele krajský soud hodnotil rozložení důkazního břemene v bodě 58 a v části týkající se navýšení ceny nedůvodně odlišně.

[11] Posouzení krajského soudu v otázce navýšení ceny v řetězci označil stěžovatel za vnitřně rozporné. Krajský soud odkázal na rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2019, čj. 6 Afs 61/2019-27, *rozsudek ACTRAD*, který v případě natolik výrazného navýšení ceny v řetězci (229x a 89x), že se sjednané ceny nepřibližovaly cenám sportovních klubů ani při zohlednění marže, potvrdil dostatečnost porovnání ceny placené reklamní agentuře pouze s cenami placenými jinými subjekty sportovnímu klubu. Krajský soud přesto shledal pochybení daňových orgánů v tom, že cena placená žalobkyní nebyla porovnána s cenami reklamních agentur. Krajský soud si tak protiřečí, jestliže navýšení v *rozsudku ACTRAD* (89násobné) má za „natolik výrazné“ a 109násobné navýšení u žalobkyně relativizuje. Krajský soud navíc v rozsudku ze dne 11. 3. 2021, čj. 25 Af 73/2019-56, aproboval adekvátnost a dostatečnost porovnání ceny sjednané daňovým subjektem s reklamní agenturou s cenami placenými přímo fotbalovým klubům, nikoli reklamním agenturám, a to s ohledem na výrazný cenový rozdíl. Jednalo se přitom o stejné plnění jako v nyní posuzovaném případě, přijaté od stejného dodavatele PRESSTEX, dokonce za nižší cenu (100 000 Kč měsíčně + DPH) než žalobkyně (500 000 Kč měsíčně + DPH). Krajský soud tedy stejné skutečnosti hodnotil v různých případech nedůvodně zcela odlišně. Stěžovatel dodal, že i znalec před vypracováním

pokračování

dodatku svého posudku konstatoval, že ceny sjednané mezi žalobkyní a jejími dodavateli nelze označit za obvyklé.

[12] Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu o nepoužitelnosti protokolu o místním šetření ze dne 17. 1. 2018 z důvodu obejití úpravy svědecké výpovědi. Podle stěžovatele krajský soud pominul skutečnost, že možnost uzavření smlouvy přímo se sportovním klubem nebyla potvrzena pouze při místním šetření F. U. a panem K. F. U. (v letech 2014 a 2015 obchodní manažer a tiskový mluvčí 1.FC SLOVÁCKO, a.s.) totiž tuto možnost potvrdil rovněž jako svědek v daňovém řízení společnosti LAKUM – AP, a.s., jež byla se žalobkyní personálně propojena, měla stejné sídlo i zástupce, který se tohoto výsledku účastnil. Stěžovatel ve svém rozhodnutí vycházel především z protokolu o výpovědi tohoto svědka, který předložila sama žalobkyně. Ta výslech F. U. nenavrhl, byla s obsahem protokolu a jeho hodnocením seznámena a mohla se k němu vyjádřit. Práva žalobkyně tak nemohla být zkrácena. Použití svědecké výpovědi z trestního řízení a její neprovedení v daňovém řízení přitom krajský soud aproboval ve vztahu ke svědkovi D. H. Krajský soud tedy hodnotil postup stěžovatele při dokazování nedůvodně odlišně.

[13] **Žalobkyně** navrhla kasační stížnost zamítnout. Uvedla, že stěžovatelova argumentace se míjí s posouzením krajského soudu, se kterým se ztotožnila.

[14] Nekomaktnost dodavatelů a neumožnění zahájit či provést daňovou kontrolu nic nevypovídá o tom, jak se měli dodavatelé dopustit podvodu na DPH za situace, kdy daň na vstupu i na výstupu řádně přiznali. Z rozhodnutí stěžovatele není zřejmé, v jakých skutkových okolnostech měl podvod na DPH spočívat. *Missing trader* je článek řetězce, který zmizel a kromě toho nesplnil svou daňovou povinnost, resp. nepřiznal daň. To však není případ dodavatelů žalobkyně, kteří řádně přiznali uskutečnění zdanitelného plnění pro žalobkyni. Zdůraznila, že narušení daňové neutrality musí být vždy postaveno najisto. Poukázala na institut kontrolního hlášení, který omezuje riziko zapojení nekontaktních článků řetězce. Za podvod na DPH by podle žalobkyně měl být potrestán především jeho pachatel. Konstatovala, že nekontaktnost mohla být důsledkem situace odlišné od podvodu, např. vážné nemoci statutárního orgánu PRESSTEX. Nekomaktnost dodavatele navíc nelze zaměňovat s nemožností ověřit rozhodné skutečnosti. Daňové orgány se omezily toliko na převzetí výsledků daňových řízení dodavatelů, aniž by samy učinily pokus rozhodné skutečnosti zjistit. Měly přitom k dispozici rozsáhlý trestní spis obsahující účetnictví dodavatelů žalobkyně. Správce daně se nezeptal vyslychaných statutárních orgánů dodavatelů na okolnosti doměření daně, ani se nepokusil ověřit deklarované vstupy dodavatelů. Stěžovatel se proto podle žalobkyně nemůže dovolávat objektivní nemožnosti ověřit rozhodné skutečnosti týkající se jejich dodavatelů. Z bodů 165 až 169 žaloby je patrné, že žalobkyně v daňovém řízení podala racionální vysvětlení realizovaných transakcí, které daňové orgány nevyvrátily.

[15] Žalobkyně uvedla, že stěžovatel nevysvětlil, jak mají údajné nestandardnosti obchodů mezi žalobkyní a jejími dodavateli souviset s důvodem, pro který byla dodavatelům doměřena daň. Okolnosti posuzovaných obchodů označil správce daně za nestandardní bez jakéhokoli srovnání s jinými obchody na trhu. Stěžovatelem popsany podvod se podle žalobkyně dostává do zásadního rozporu s jeho závěrem, že žalobkyně byla toliko neobezřetná a podvodu se účastnila neúmyslně. Za situace, kdy se zdanitelné plnění uskutečnilo a dodavatelé řádně přiznali daň na výstupu, kterou si žalobkyně chtěla odečíst,

nemůže v uplatnění nároku na odpočet žalobkyně spočívat pro nikoho žádná daňová výhoda. Uplatněný odpočet má za následek pouze nastolení daňové neutrality. Daňové orgány se nezabývaly skutkovou alternativou, že dodavatelé měli nárok na odpočet DPH, pouze neunesli důkazní břemeno k jeho prokázání. Identifikované nestandardní okolnosti se týkají jen uměle konstruovaných nedostatků v dotčených obchodech a nesvědčí o podvodu. Údajná chybějící daň není k nalezení v žádném z obchodních řetězců, v nichž chybí článek typu *cross-invoicer*.

[16] K otázce ceny reklamního plnění žalobkyně předeslala, že stěžovatel jen opakuje závěry svého rozhodnutí. K nemožnosti zjistit ceny reklamních služeb poskytovaných reklamními agenturami nepřednesl stěžovatel žádné argumenty. Krajský soud podle žalobkyně nepřehlédl, že se nejprve neúspěšně obrátila přímo na SK Sigma Olomouc s žádostí o zajištění reklamy na stadionu. Možnost uzavřít smlouvu s fotbalovým klubem závisela na splnění dalších podmínek včetně toho, zda bude v možnostech klubu požadované reklamní služby poskytnout. Skutkovým a právním závěrům krajského soudu nelze podle žalobkyně nic vytknout. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 18. 8. 2021, čj. 1 Afs 109/2021-67, uvedla, že při zjišťování obvyklé ceny je nutno vycházet z cen sjednaných mezi reklamní agenturou a zájemcem o reklamu.

[17] Žalobkyně nesouhlasila s názorem stěžovatele o vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku. Krajský soud zmínil *rozsudek ACTRAD* a na to navázal logickou úvahou reflektující námitky žalobkyně, které ve věci ACTRAD nemusely zaznít. Stěžovatelovu interpretaci závěrů krajského soudu považovala žalobkyně za nesprávnou. Zdůraznila, že *rozsudek ACTRAD* se od jejího případu v podstatných skutkových okolnostech odlišuje. Krajský soud pak podle žalobkyně nebyl povinen vysvětlovat, proč v podobných věcech rozhodl odlišně. K argumentu závěrem znalce žalobkyně podotkla, že podle původního posudku nebyla cena zaplacená žalobkyní ani dvojnásobná oproti obvyklé ceně srovnatelného reklamního plnění.

[18] **Stěžovatel** v replice uvedl, že náhled krajského soudu na chybějící daň a její spojitost s podvodem na DPH, který žalobkyně argumentačně rozvíjí, je v příkrém rozporu s rozsudkem NSS ze dne 15. 10. 2021, čj. 3 Afs 328/2019-70. Podle tohoto rozsudku je třeba na daňová řízení vedená s daňovým subjektem a s jeho dodavatelem nahlížet odděleně. Odepření nároku na odpočet daně jednomu subjektu z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek nemůže bránit tomu, aby druhému subjektu byl vyloučen nárok na odpočet DPH z titulu prokázání vědomé účasti na obchodních transakcích stížených podvodem na DPH. Podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 4. 2021, C-108/20, *Finanzamt Wilmersdorf*, nelze dovozovat rozpad dodavatelského řetězce v situaci, kdy článek řetězce neposkytl správci daně potřebnou součinnost a daň mu byla doměřena pro neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění, ač v rámci struktury řetězce neměl o vlastním uskutečnění plnění pochyby a shromáždil dostatečná zjištění pro závěr, že se jednalo o podvod na DPH. Stěžovatel podotkl, že institut kontrolního hlášení byl zaveden od 1. 1. 2016 a v této věci nemohl být využit. Náhled žalobkyně označil stěžovatel za zkreslující a připomněl, že byla zjištěna řada nestandardních okolností, které byly vyhodnoceny jako objektivní okolnosti svědčící o vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH. K otázce nepříznivého zdravotního stavu statutárního orgánu PRESSTEX stěžovatel odkázal na body 168 a 169 svého rozhodnutí. Na důvod neodvedení DPH se žalobkyně mohla statutárních orgánů dodavatelů zeptat při jejich výslechu sama, považovala-li to za potřebné; to však neučinila.

pokračování

V bodech 165 až 169 žaloby podle stěžovatele není rozumné vysvětlení realizovaných transakcí (jiné než podvod).

[19] K posouzení ceny reklamního plnění stěžovatel uvedl, že obecné svědectví generálního ředitele žalobkyně Ing. Č., že jej blíže neidentifikovaná osoba ze sportovního klubu odkázala na reklamní agenturu, nedostačuje k vyvrácení sdělení sportovního klubu o možnosti uzavření smlouvy přímo se sportovním klubem. Tuto možnost potvrdili i svědci Mgr. M. R. a D. H. Stěžovatel zdůraznil, že se nejednalo o reklamu na klíč, byla přeprodávána jen plocha pro umístění reklamy bez dalších služeb. Trval na příležitosti závěrů *rozsudku ACTRAD*.

[20] **Stěžovatel** v doplnění kasační stížnosti reagoval na rozsudek NSS ze dne 19. 5. 2022, čj. 9 Afs 179/2021-53, ve věci DPH žalobkyně za zdaňovací období září až prosinec 2012, *rozsudek LAKUM 2012*. Konstatoval, že na rozdíl od případu řešeného v uvedeném rozsudku nyní byla otázka chybějící daně řešena nejen u PRESSTEX, ale také u PAMBROKE a TONDINO. Stěžovatelem popisovaná východiska chybějící daně mají jednoznačnou oporu v jeho rozhodnutí, resp. ve zprávách o daňové kontrole. Spojitost chybějící daně s podvodem na DPH byla řádně prokázána na základě nezpochybnitelné role dodavatelů žalobkyně jakožto *missing traderů a bufferů* ve spojení s nestandardními okolnostmi. Závěry *rozsudku LAKUM 2012* nejsou podle stěžovatele v nyní řešené věci aplikovatelné. Stěžovatel naopak odkázal na rozsudek NSS ze dne 7. 6. 2022, čj. 1 Afs 346/2021-44, *rozsudek MARPO*, který řešil případ DPH za zdaňovací období 2013 a 2014 se stejnými dodavateli PRESSTEX a PAMBROKE a který závěry stěžovatele aproboval.

[21] **Žalobkyně** na rozdíl od stěžovatele považovala *rozsudek LAKUM 2012* za příležitavý, neboť napadené rozhodnutí i postup daňových orgánů vykazují stejné nedostatky, jaké tento rozsudek stěžovateli vytkl. Zatímco v případě řešeném *rozsudkem ACTRAD* byla cena za reklamní plnění nepřiměřená na první pohled i pro laika, a nebylo ji proto třeba srovnávat s cenami sjednanými jinými subjekty v obdobném postavení, v případě žalobkyně nebylo možno takový závěr přijmout. *Rozsudek MARPO* podle žalobkyně neřešil obdobnou situaci, neboť šlo o reklamu v tenisovém areálu, nikoli na prvoligovém fotbalovém stadionu. Další odlišností byla obtížná srozumitelnost a nejasnost žaloby a kasační stížnosti, které předurčily rozsah přezkumné činnosti i obsah rozsudku.

[22] **Stěžovatel** v dalším doplnění kasační stížnosti poukázal na rozsudek NSS ze dne 6. 12. 2022, čj. 7 Afs 13/2021-44, ve věci daně z příjmů právnických osob žalobkyně za zdaňovací období let 2012 a 2013, *rozsudek LAKUM DPPO*. Jeho závěry považoval za aplikovatelné i v nyní řešené věci.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud považuje předně za potřebné zdůraznit, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Aby byla kasační argumentace přípustná, musí stěžovatel na rozhodnutí krajského soudu reagovat a konkrétně a kvalifikovaným způsobem zpochybňovat jeho závěry. Míjí-li se kasační argumentace s rozhodovacími důvody krajského soudu nebo nereaguje-li na ně dostatečně tak, aby Nejvyšší správní soud mohl posoudit jejich správnost, je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. To platí i v případě,

podává-li kasační stížnost žalovaný správní orgán (usnesení NSS ze dne 7. 9. 2023, čj. 8 As 61/2022-29).

[24] Krajský soud v nyní řešené věci zrušil napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Krajský soud se nezabýval otázkou, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno stran prokázání existence podvodu na DPH. Stěžovatelova kasační námitka, že důkazní břemeno unesl, se tudíž míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu a je nepřijatelná.

[25] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu o nepoužitelnosti protokolu o místním šetření ze dne 17. 1. 2018 z důvodu obejití úpravy svědecké výpovědi. Proti nepoužitelnosti tohoto protokolu však stěžovatel v kasační stížnosti žádné argumenty nepřednesl. Poukazoval toliko na to, že skutečnosti zjištěné z tohoto protokolu vyplývají také z protokolu o výpovědi F. U. v daňovém řízení společnosti LAKUM – AP, a.s., a že použití svědecké výpovědi z jiného řízení krajský soud v případě svědka H. akceptoval. Tato stěžovatelova argumentace se míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu, který se omezil toliko na konstatování nepoužitelnosti protokolu o místním šetření ze dne 17. 1. 2018, aniž by zkoumal, zda byly skutečnosti z tohoto protokolu plynoucí prokázány i jinými důkazními prostředky. Touto otázkou, stejně jako tím, zda užití tohoto protokolu představuje vadu, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se krajský soud bude moci zabývat až v dalším řízení. V této části je proto kasační stížnost nepřijatelná.

[26] Stejně tak jsou nepřijatelné námitky stěžovatele, že se žalobkyně mohla na cenu reklamních služeb dotázat přímo sportovních klubů, že nestandardnost ceny mohla zjistit také náhledem do sbírky listin ve spojení s návštěvou stadionu a že je nerozhodné prokazování toho, zda bylo běžné kupovat reklamní plochu od reklamních agentur a kolik reklamní plochy bylo pronajato zprostředkovatelům. K těmto otázkám se krajský soud v napadeném rozsudku vůbec nevyjádřil, dané námitky se proto míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu.

[27] Nejvyšší správní soud následně přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu zbylých uplatněných (přípustných) kasačních důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

III.1 Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu

[28] Předně se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, pokud z něj nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení jeho rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nebo pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, a v některých jiných speciálních případech (rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013-25). Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je podle ustálené judikatury také rozsudek, jehož důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS).

pokračování

[29] Stěžovatel spatřoval nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v jeho vnitřní rozpornosti týkající se navýšení ceny reklamních plnění. Krajský soud totiž podle stěžovatele vycházel ze závěrů *rozsudku ACTRAD* a následně se od nich odchýlil. Nejvyšší správní soud namítanou nepřezkoumatelnost neshledal.

[30] V případě *rozsudku ACTRAD* se jednalo o 229násobné a 89násobné navýšení cen reklamních plnění v řetězci, přičemž správce daně porovnával ceny placené koncovým odběratelem s cenami podle smluv sjednaných přímo s fotbalovými kluby (nikoli prostřednictvím reklamních agentur). Tento postup *rozsudek ACTRAD* aproboval s tím, že krajský soud v tehdejší věci správně poznamenal, že cenový rozdíl byl natolik výrazný, že i s přihlédnutím k případné marži zprostředkovatelské reklamní agentury by k výraznému přiblížení k cenám sjednaným mezi dodavatelem PRESSTEX a daňovým subjektem ACTRAD nedošlo.

[31] V nyní řešené věci bylo navýšení cen v řetězcích 109násobné (PRESSTEX), 105násobné (PAMBROKE) a 81násobné (TONDINO). Ačkoli jde v nyní řešené věci i v *rozsudku ACTRAD* shodně o mnohonásobné navýšení ceny plnění, podstatné je to, že krajský soud v nyní řešené věci vysvětlil, proč požadoval porovnání cen placených žalobkyní s cenami reklamních agentur. Učinil tak na základě argumentace žalobkyně, že zjištěné navýšení cen bylo v dané době u reklamních agentur běžné a že ona sama nemohla uzavřít smlouvu o poskytování reklamních služeb přímo s fotbalovým klubem. Krajský soud tedy dostatečně odůvodnil, co jej vedlo k tomu, že se odchýlil od závěrů *rozsudku ACTRAD*. Napadený rozsudek tudíž není nepřezkoumatelný. Zda jsou úvahy krajského soudu správné, již není otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, nýbrž otázkou správnosti právního posouzení věci. Daná otázka bude řešena v části III.3 tohoto rozsudku.

III.2 Identifikace chybějící daně, její příčinná souvislost s podvodem na DPH a popis tohoto podvodu

[32] Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora Evropské unie [rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, nebo ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11]. Jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva. Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).

[33] Ve vztahu k existenci podvodu daňové orgány musí vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, *KRPOL*, bod 38). Společným typickým znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*, bod 26). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*).

[34] Krajský soud v nyní řešené věci stěžovateli vytkl nedostatečnou identifikaci chybějící daně v tom směru, že napadené rozhodnutí nedává odpověď na otázku, z jakého důvodu byla dodavatelům žalobkyně doměřena či vyměřena daň. Stěžovatel s tímto závěrem nesouhlasil. Označil přitom konkrétní body svého rozhodnutí, v nichž lze důvody doměření daně nalézt. Této námitce Nejvyšší správní soud přisvědčuje.

[35] Z bodu 68 napadeného rozhodnutí totiž jednoznačně vyplývá, že dodavatel PRESSTEX neumožnil správci daně zahájit daňovou kontrolu za příslušná zdaňovací období (leden až červen 2013). S ohledem na svou nekontaktnost PRESSTEX neprokázal splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH a tento mu nebyl uznán. V rozsahu neuznaného nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění pak správce daně dodavatelé PRESSTEX doměřil DPH.

[36] Nejvyšší správní soud nemá pochybnosti o tom, že důvodem doměření daně dodavatelé PRESSTEX byla jeho nekontaktnost, která se kromě neumožnění zahájení daňové kontroly projevila tím, že neprokázal splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že správce daně dodavatelé PRESSTEX nedoměřil DPH za zdaňovací období leden 2013 z důvodu prekluze. V bodě 68 napadeného rozhodnutí stěžovatel předstřel argumentaci, která jej vedla k závěru, že i v případě tohoto zdaňovacího období lze u daného dodavatele identifikovat chybějící daň. Tuto argumentaci krajský soud v napadeném rozsudku nijak nezpochybnil, a proto se k ní Nejvyšší správní soud v této chvíli nebude vyjadřovat.

[37] V bodech 69 a 70 svého rozhodnutí stěžovatel popsal, že dodavatel PAMBROKE v průběhu daňové kontroly týkající se DPH za zdaňovací období červenec až listopad 2013 přestal spolupracovat, na zasílané písemnosti nereagoval. Daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období prosinec 2013 až červen 2014 tento dodavatel správci daně zahájit

pokračování

neumožnil. S ohledem na svou nekontaktnost dodavatel PAMBROKE neprokázal splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 ZDPH a tento mu nebyl uznán. V rozsahu neuznaného nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění pak správce daně dodavateli PAMBROKE doměřil DPH.

[38] Nejvyšší správní soud nemá pochybnosti o tom, že důvodem doměření daně dodavateli PAMBROKE byla jeho nekontaktnost, která se kromě nereagování na písemnosti správce daně a neumožnění zahájení daňové kontroly projevila tím, že neprokázal splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH.

[39] Z napadeného rozhodnutí lze zjistit i důvod doměření daně dodavateli TONDINO. V odstavci 71 svého rozhodnutí sice stěžovatel uvedl pouze to, že tomuto dodavateli byla daň doměřena na základě výsledku daňové kontroly, v bodech 170 a 171 však důvody doměření daně popsal lépe. Stěžovatel v těchto bodech poukázal na to, že dodavatel TONDINO nereagoval na výzvu k prokázání toho, že nárok na odpočet DPH za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2014 u plnění přijatých od svých dodavatelů EDECO s.r.o. a EDEMOST s.r.o. uplatnil v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Dodavatel TONDINO tedy podle stěžovatele rezignoval na prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Podobně ve zprávě o daňové kontrole čj. 29224/19/3208-62563-800237 správce daně na straně 31 uvedl, že dodavatel TONDINO nereagoval na výzvu správce daně k prokázání skutečností, neprokázal nárok na odpočet DPH, a proto mu byla doměřena daň. Také v případě tohoto dodavatele proto Nejvyšší správní soud shledal, že důvodem doměření daně byla jeho nekontaktnost, která se odrazila v tom, že neprokázal splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH.

[40] Lze tedy shrnout, že napadené rozhodnutí obsahuje odpověď na otázku, z jakého důvodu byla dodavatelům žalobkyně doměřena daň. Opačný závěr krajského soudu tudíž není správný.

[41] K argumentaci žalobkyně o přiléhavosti závěrů *rozsudku LAKUM 2012* Nejvyšší správní soud připomíná, že v případě řešeném zmíněným rozsudkem bylo v rozhodnutí stěžovatele o odvolání uvedeno pouze to, že dodavateli PRESSTEX byla doměřena DPH v rozsahu neuznání nároku na odpočet a že neuhrazená daň byla identifikována u právě u tohoto dodavatele. Na rozdíl od toho – jak bylo vysvětleno výše – stěžovatelovo rozhodnutí v nyní řešené věci uvádí konkrétní důvody doměření daně u jednotlivých dodavatelů žalobkyně. Závěry *rozsudku LAKUM 2012*, pokud jde o důvod doměření daně, tak nejsou pro nyní řešenou věc přiléhavé.

[42] Stěžovatel dále nesouhlasil se názorem krajského soudu, že jeho rozhodnutí nedává odpověď na otázku, jak důvod doměření daně souvisí s podvodem, který byl v posuzovaných obchodních transakcích zjištěn. Uvedl přitom konkrétní pasáže svého rozhodnutí, z nichž lze danou souvislost vyčíst. Spojitost chybějící daně s podvodem na DPH byla podle stěžovatele řádně prokázána na základě nezpochybnitelné role dodavatelů žalobkyně jako společností typu *missing trader* a *buffer* ve spojení s nestandardními okolnostmi transakcí. Také této námitce Nejvyšší správní soud přisvědčil.

[43] Dodavatele PRESSTEX a PAMBROKE stěžovatel v napadeném rozhodnutí identifikoval jako společnosti typu *missing trader*, a to v bodech 197 a 198 odůvodnění. Vlastní pojem *missing trader* vymezil stěžovatel v bodech 38 a 39 svého rozhodnutí.

[44] K dodavateli PRESSTEX stěžovatel uvedl, že je nekontaktní, na písemnosti správce daně nereaguje. Má virtuální sídlo. Přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2013 nepodal, neumožnil správci daně zahájit daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období leden až červen 2013. Následující měsíc po uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobkyni a ukončení spolupráce s ní došlo ke kompletní personální obměně v orgánech této společnosti, od 31. 7. 2013 nemá PRESSTEX žádný statutární orgán ani dozorčí radu. Do Sbírký listin byly dne 4. 9. 2013 založeny poslední listiny. Stěžovatel uzavřel, že dodavatel PRESSTEX tzv. zmizel ze scény a v daných řetězcích (SK Sigma Olomouc, a.s. → PRESSTEX → žalobkyně a Golf Aréna Ostrava s.r.o. → PRESSTEX → žalobkyně) fungoval jako tzv. *missing trader*.

[45] Obdobné znaky shledal stěžovatel také u dodavatele PAMBROKE, který od července 2013 vystřídal PRESSTEX na pozici dodavatele totožných reklamních služeb pro žalobkyni. Dodavatel PAMBROKE se v průběhu daňové kontroly DPH za zdaňovací období červenec až listopad 2013 stal nekontaktním, na písemnosti správce daně nereagoval, daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období prosinec 2013 až červen 2014 již neumožnil zahájit. Následující měsíc po uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobkyni a ukončení spolupráce s ní došlo ke kompletní personální obměně v orgánech této společnosti. Dne 28. 7. 2014 byl dosavadní jediný jednatel a společník Stanislav Bedřich nahrazen novým jediným jednatelem a společníkem Ing. Pavlem Jurečkem. Od 31. 3. 2019 nemá PAMBROKE statutární orgán. Společnost neplní své povinnosti zakládat zákonem stanovené písemnosti do Sbírký listin, poslední listiny byly založeny dne 26. 2. 2013. Stěžovatel uzavřel, že dodavatel PAMBROKE tzv. zmizel ze scény a v daných řetězcích (SK Sigma Olomouc, a.s. → PAMBROKE → žalobkyně a Golf Aréna Ostrava s.r.o. → PAMBROKE → žalobkyně) fungoval jako tzv. *missing trader*.

[46] Ve zprávách o daňové kontrole čj. 29198/19/3208-62563-800237 (leden až prosinec 2013) a čj. 29211/19/3208-62563-800237 (leden až červen 2014) správce daně k řetězcům zahrnujícím dodavatele PRESSTEX a PAMBROKE uvedl toto zjištění: byl vytvořen řetězec subjektů, v rámci kterého došlo k přeprodeji reklamy a propagace, kdy konečnému článku (tj. žalobkyni) bylo ze strany dodavatelů PRESSTEX a PAMBROKE fakturováno za poskytnuté služby za mnohonásobně navýšenou cenu, aniž by byla odvedena daň na výstupu za poskytnutá zdanitelná plnění.

[47] Na tomto místě Nejvyšší správní soud připomíná, že podle § 147 odst. 4 daňového řádu se zprávy o daňové kontrole považují za odůvodnění dodatečných platebních výměrů, neboť daň byla stanovena výlučně na základě výsledku daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (zde správce daně) a rozhodnutí odvolacího orgánu (zde stěžovatel) tvoří dohromady jeden celek, lze citované zjištění správce daně považovat za součást odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[48] Roli dodavatele TONDINO (v rámci řetězce 1.FC SLOVÁCKO, a.s. → EDECO s.r.o. / EDEMOST s.r.o. → TONDINO → žalobkyně) stěžovatel v napadeném rozhodnutí neidentifikoval. V kasační stížnosti uvedl, že by se mělo jednat o *buffera*, tento pojem

pokračování

nicméně dříve nepoužil. Dostatečný popis role tohoto dodavatele však obsahuje zpráva o daňové kontrole čj. 29224/19/3208-62563-800237 (červenec až prosinec 2014), kterou lze považovat za součást odůvodnění napadeného rozhodnutí. V ní správce daně na straně 12 uvedl, že společnost EDECO s.r.o. nakoupila u 1.FC SLOVÁCKO, a.s., reklamní práva, která následně společnost EDEMOST s.r.o. (nikoli EDECO s.r.o.) přeproducta dodavateli TONDINO. Společnost EDEMOST s.r.o. několikanásobně navyšovala ceny reklamních plnění. Tato plnění poskytovala dodavateli TONDINO za účelem kompenzace jeho vysoké daňové povinnosti, k níž by jinak byl za standardních okolností povinen z titulu několikanásobného navýšení cen reklamních plnění. Společnost TONDINO byla přímým dodavatelem reklamních služeb pro žalobkyni a v řetězci byla právě u tohoto dodavatele zjištěna existence chybějící daně. Správce daně dále na straně 61 zprávy o daňové kontrole uvedl, že uskutečněná služba neodpovídá běžným obchodním podmínkám a že navýšení ceny nebylo odůvodněno jakoukoli přidanou hodnotou.

[49] S ohledem na tato zjištění Nejvyšší správní soud shrnuje, že role dodavatelů žalobkyně v jednotlivých obchodních řetězcích byla v napadeném rozhodnutí ve spojení s příslušnými zprávami o daňové kontrole identifikována dostatečně. Dodavatelé PRESSTEX a PAMBROKE přeproductali žalobkyni totožné reklamní plnění, jaké nakoupili od SK Sigma Olomouc, a.s., a Golf Aréna Ostrava s.r.o., (tj. bez přidané hodnoty) za několikanásobně navýšenou cenu (podle stěžovatele 109násobně, resp. 105násobně). Dodavatel TONDINO přeproductal žalobkyni reklamní plnění, které nakoupil od svého dodavatele EDEMOST s.r.o. (nikoli od společnosti EDECO s.r.o., která je získala od 1.FC SLOVÁCKO, a.s.), za několikanásobně navýšenou cenu oproti ceně od 1.FC SLOVÁCKO, a.s., (podle stěžovatele 81násobně), a to opět bez jakékoli přidané hodnoty. Zároveň byla u těchto dodavatelů žalobkyně identifikována chybějící daň.

[50] Stěžovatel pak v bodě 74 svého rozhodnutí konstatoval, že zainteresované daňové subjekty vytvořily takové umělé podmínky, které by v případě obchodování nezávislých daňových subjektů nenastaly a které měly zajistit žalobkyni čerpání nároku na odpočet DPH vysoké výše.

[51] Z uvedeného je pak zcela zřejmé, v čem konkrétně spatřoval stěžovatel podvod na DPH a jak důvod doměření daně s tímto podvodem souvisí. Opačný závěr krajského soudu tudíž není správný.

[52] K argumentaci žalobkyně o přiléhavosti závěrů *rozsudku LAKUM 2012* Nejvyšší správní soud připomíná, že v případě řešeném zmíněným rozsudkem se stěžovatel v rozhodnutí o odvolání ke spojitosti mezi chybějící daní a podvodem blíže nevyjádřil. Nejvyšší správní soud v *rozsudku LAKUM 2012* stěžovateli vytkl, že za chybějící daň ve smyslu nutné podmínky podvodu na DPH považoval nikoli doměření daně v důsledku toho, že dodavatel se nějakým způsobem podílel na podvodu na DPH a jako „typický *missing trader*“ neumožnil správci daně za rozhodná období zahájit daňovou kontrolu, ale pouze prostou skutečnost, že PRESSTEX doměřenou daň neuhradil (bod 66 odůvodnění). Podle *rozsudku LAKUM 2012* stěžovatel dále nepojil chybějící daň (důvody doměření a neuhrzení daně) s rolí dodavatele PRESSTEX jako „typicky zmizelého článku v řetězci“ a nedal ji do souvislosti s podvodem v řetězci (bod 67 odůvodnění). Taková situace v nyní řešené věci nenastala.

[53] Jak bylo vysvětleno výše, stěžovatel v napadeném rozhodnutí konstatoval, že dodavatelé žalobkyně neumožnili správci daně zahájit daňovou kontrolu, případně se v průběhu kontroly stali nekontaktními, nereagovali na výzvy správce daně a neprokázali oprávněnost svého nároku na odpočet DPH. Stěžovatel propojil chybějící daň s rolí jednotlivých dodavatelů v příslušných řetězcích a dal ji do souvislosti s podvodem na DPH. Závěry *rozsudku LAKUM 2012*, pokud jde o nedostatek spojitosti mezi chybějící daní a podvodem na DPH, tak nejsou pro nyní řešenou věc přílehlavé.

[54] Nejvyšší správní soud uzavírá, že závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů ohledně chybějící daně, nezjištění její příčinné souvislosti s nestandardními skutečnostmi, které podle stěžovatele svědčí o podvodu, a popisu podvodu není správný. Toto nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem způsobuje nezákonnost napadeného rozsudku.

[55] Za dané situace shledal Nejvyšší správní soud nadbytečným zkoumat, zda v rozsudku ze dne 23. 6. 2021, čj. 22 Af 57/2019-80, krajský soud hodnotil stejné skutečnosti (obdobně vymezenou chybějící daň u dodavatele PRESSTEX) odlišně.

[56] Argumentací žalobkyně upozorňující na to, že nekontaktnost dodavatelů nelze zaměňovat s nemožností ověřit rozhodné skutečnosti, které se stěžovatel nemůže dovolávat, se Nejvyšší správní soud zabývat nemohl. Tato argumentace totiž míří do věcného posouzení otázek, k nimž se krajský soud v napadeném rozsudku nevyjádřil. Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší předjímat, jak krajský soud tyto otázky posoudí. Totéž platí pro tvrzení žalobkyně, že v daňovém řízení podala racionální vysvětlení realizovaných transakcí, které daňové orgány nevyvrátily, a pro všechny argumenty žalobkyně týkající se věcného posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. Tou se totiž krajský soud, který rozhodnutí stěžovatele zrušil pro nepřezkoumatelnost, dosud nezabýval.

III.3 Navýšení ceny reklamních plnění a možnost uzavřít smlouvu přímo se sportovním klubem

[57] K námitkám týkajícím se navýšení ceny reklamních plnění Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že navýšení ceny představuje jednu z mnoha stěžovatelem identifikovaných nestandardních okolností. Jak správně uvedl stěžovatel, jednotlivé nestandardní okolnosti je třeba posuzovat v celkovém souhrnu, komplexně (*rozsudek ExaSoft Holding*). To krajský soud neučinil a zabýval se výhradně navýšením ceny. Učinil tak ovšem za situace, kdy shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným a považoval za potřebné zároveň stěžovateli sdělit, že jeho závěry ohledně navýšení ceny nepokládá za správné. V samotné skutečnosti, že krajský soud v napadeném rozsudku posuzoval navýšení ceny izolovaně, proto Nejvyšší správní soud s ohledem na okolnosti, za kterých tento závěr vyslovil, nespatřuje pochybení.

[58] Krajský soud v napadeném rozsudku vyslovil, že stěžovatel pochybil, pokud svůj závěr o odlišnosti ceny za reklamní služby placené žalobkyní od cen, kterých dosahovaly ostatní subjekty, učinil, aniž by zjistil, za jakou cenu srovnatelné plnění v dané době poskytovaly reklamní agentury. Vycházel přitom z úvahy, že porovnávat koncovou cenu s cenami sjednanými přímo mezi sportovním klubem a zájemcem o reklamu by bylo možné jen za předpokladu, že by bylo postaveno najisto, že žalobkyně v dané době mohla bez dalšího uzavřít smlouvu se sportovním klubem, nebo v případě, že by nebylo možno zjistit

pokračování

cenu, za kterou v dané době prodávaly reklamní služby reklamní agentury. Ani jedna z těchto situací podle krajského soudu nenastala. Konstatoval, že z výpovědi svědka Mgr. R. ze dne 3. 8. 2017, z výpovědi svědka H. a ze sdělení RNDr. K. ze dne 9. 5. 2015 nevyplývá kategorický závěr, že by uzavření smlouvy o poskytování reklamních služeb přímo s klubem nic nebránilo. Stěžovatel naopak trval na tom, že možnost uzavřít smlouvu přímo s klubem byla prokázána.

[59] Totožnou otázkou, zda bylo možné uzavřít smlouvu o poskytování reklamních služeb přímo se sportovním klubem, se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku LAKUM DPPO, ve věci dané z příjmů právnických osob žalobkyně za zdaňovací období let 2012 a 2013. V tomto rozsudku uvedl: „*Nejvyšší správní soud se ztotožňuje i s námitkou jednostranného a selektivního posouzení svědecké výpovědi Mgr. Raka (protokol čj. 2831268/17/3208-62563-800237 ze dne 3. 8. 2017). Krajský soud vzal v potaz pouze tuto svědeckou výpověď, přičemž ostatní výpovědi pominul. Svědek Rak připustil, že za určitých okolností je možné uzavřít smlouvu přímo s klubem. Nelze však takové tvrzení hodnotit tak, že tato možnost byla ryze výjimečná a žalobce [myšlena nynější žalobkyně LAKUM – KTL, a.s.] smlouvu napřímo uzavřít nemohl. Takové závěry ze svědecké výpovědi Mgr. Raka neplynou. Bylo totiž rovněž zjištěno, že možnosti uzavřít smlouvu ‚napřímo‘ nebránily žádné interní předpisy a byly identifikovány společnosti, které reklamu s fotbalovým klubem takto uzavřely. Stejně závěry vyplývají i z výpovědi Ing. Čermáka (protokol čj. 2831252/17/3208-62563-800237 ze dne 3. 8. 2017).“*

[60] Totožné výpovědi obou zmíněných svědků (Mgr. Raka a Ing. Čermáka ze dne 3. 8. 2017) sloužily jako důkaz i v nyní řešené věci. Nejvyšší správní soud neshledává důvod, aby tyto svědecké výpovědi hodnotil odlišně, než v rozsudku LAKUM DPPO. Z uvedených výpovědí tedy nevyplývá, že by žalobkyně smlouvu o poskytování reklamních služeb přímo se sportovním klubem uzavřít nemohla.

[61] Také sdělení RNDr. M. K., daňové poradkyně SK Sigma Olomouc, a.s., ze dne 9. 12. 2015, na které odkazoval krajský soud, uvádí, že každý zájemce měl možnost uzavřít smlouvu o reklamě přímo, bez zprostředkovatele. Tuto možnost potvrzují i smlouvy o poskytování reklamních služeb, které RNDr. K. ke svému sdělení připojila (smlouva mezi SK Sigma Olomouc, a.s., a FADOMA DATA spol. s r.o. ze dne 1. 9. 2012 a smlouva mezi SK Sigma Olomouc, a.s., a PHILIPP SPORTOVNÍ TRÁVNÍKY a. s. ze dne 1. 7. 2012). Rovněž krajským soudem zmiňovaný svědek D. H. při výslechu dne 15. 2. 2018 potvrdil, že jej oslovovali obchodní partneři, kteří chtěli uzavřít smlouvu o reklamě přímo s SK Sigma Olomouc, a.s. Dále uvedl, že zájemce o reklamu by nikdy neodmítl. Svědek H. byl přitom zaměstnancem SK Sigma Olomouc, a.s., který měl od 1. 7. 2013 (tj. po celých 18 z celkových 24 zdaňovacích období, jež jsou předmětem přezkumu v nyní řešené věci) na starosti agendu reklamy na jejím stadionu.

[62] Se závěrem krajského soudu zpochybňujícím možnost uzavřít smlouvu o poskytování reklamních služeb přímo s SK Sigma Olomouc, a.s., proto Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

[63] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že rozsudek LAKUM 2012 obsahuje odlišný závěr. Ten však vychází z odlišných skutkových zjištění. Konkrétně zdůrazňuje výpověď svědka A. (statutární orgán FC Baník Ostrava, a.s.), která pro nyní řešenou věc není relevantní. Ve

zdaňovacích obdobích leden 2013 až prosinec 2014 totiž předmětem plnění nebyla reklama na stadionu tohoto fotbalového klubu. V *rozsudku LAKUM 2012* navíc nebyla hodnocena výše zmíněná výpověď svědka H., která se ke zdaňovacím obdobím jednotlivých měsíců roku 2012 nevztahovala. Závěry *rozsudku LAKUM 2012* proto nejsou pro nyní řešenou věc přílehlavé.

[64] Premisa, na které krajský soud založil svůj požadavek zjistit, za jakou cenu srovnatelné plnění v dané době poskytovaly reklamní agentury, se ukázala nesprávnou. Napadený rozsudek je v této části nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem. Nejvyšší správní soud dodává, že ani z *rozsudku ACTRAD* navíc nevyplývá, že by se jeho závěry daly použít jen v případě, kdy měl konkrétní daňový subjekt možnost uzavřít smlouvu o poskytování reklamních služeb přímo se sportovním klubem.

IV. Závěr a náklady řízení

[65] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení bude krajský soud vycházet z toho, že napadené rozhodnutí je v otázce chybějící daně, její příčinné souvislosti s nestandardními skutečnostmi, které podle stěžovatele svědčí o podvodu, a popisu podvodu dodatečně odůvodněno. Při řešení otázek týkajících se navýšení ceny plnění v řetězci bude krajský soud vycházet z toho, že existovala možnost uzavřít smlouvu o poskytování reklamních služeb přímo se sportovním klubem. Krajský soud se bude zabývat jednotlivými žalobními body, stěžovatelem identifikované nestandardní okolnosti bude hodnotit komplexně (ve vzájemných souvislostech a v celkovém souhrnu) a své závěry přezkoumatelně odůvodní.

[66] Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 27. září 2023

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu