



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **PH pipes s.r.o.**, se sídlem Skřivánčí 236/149, Kravaře, zastoupená JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 11. 2019, č. j. 45300/19/5300-21442-712715, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 6. 2021, č. j. 25 Af 8/2020 - 59,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 6. 2021, č. j. 25 Af 8/2020 - 59, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni na základě skutečností, které zjistil během daňové kontroly, 22 dodatečnými platebními výměry ze dne 8. 8. 2018 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad a prosinec 2012, duben až prosinec 2013 a leden až říjen 2014 a dále prosinec 2014 a zároveň jí uložil povinnost zaplatit penále. Správce daně žalobkyni neuznal uplatněné nároky na odpočty DPH z plnění za reklamní a propagační služby, která přijala jednak od společnosti PRESSTEX MEDIA SE (dále jen „společnost PRESSTEX“) a jednak od společnosti TONDINO SE (dále jen „společnost TONDINO“). Dospěl totiž k závěru, že příslušná plnění jsou součástí řetězců zasažených podvodem na DPH. Žalobkyně podle správce daně měla a mohla vědět, že se zapojila do podvodných obchodních transakcí, a nepřijala rozumná opatření, aby zamezila své účasti na daňových podvodech. Proti těmto

platebním výměřům správce daně podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl a napadené platební výměry potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně následně bránila žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), jež napadeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud přisvědčil žalobní námitce, že správce daně nepostupoval v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu, neboť před zahájením daňové kontroly žalobkyni nevyzval k podání dodatečného daňového tvrzení. Krajský soud uvedl, že pro tento postup musí podle judikatury Nejvyššího správního soudu existovat důvodný předpoklad doměření daně, který je založený na natolik silných poznacích, že z nich lze vyvodit její doměření. Nestačí přitom pouhé indicie, které naopak vedou k povinnosti zahájit daňovou kontrolu. Na druhou stranu se ovšem nemusí jednat o naprostou jistotu, nýbrž o pouhý předpoklad doměření daně. Podle závěru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen „rozšířený senát“) uvedeného v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, má přednost dialogická forma reprezentovaná výzvou před formou vrchnostenskou, která se v praxi projevuje provedením daňové kontroly či stanovením daně pomocí pomůcek.

[4] Krajský soud ze spisu správce daně zjistil, že během místního šetření obdržel správce daně dne 5. 10. 2015 od žalobkyně příslušné smlouvy o reklamě a propagaci, které uzavřela se společnostmi PRESSTEX a TONDINO, a to včetně vystavených faktur, jakož i další smlouvy o reklamě a propagaci uzavřené s jinými subjekty. Z těchto dokladů krajský soud, na rozdíl od daňových orgánů, dovedl naplnění podmínky důvodného předpokladu doměření daně. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 18. 7. 2018, č. j. 2811959/18/3216-60562-804514 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), totiž vyplývá, že zjevně přemrštěná cena reklamy naplňuje základní objektivní okolnost, proč mohla a měla žalobkyně vědět o svém zapojení do podvodu na DPH, neboť měla zkušenosti se sjednáváním reklam (a rovněž i výši cen) u jiných subjektů. Za této situace nepovažoval krajský soud zjištění správce daně o rozsahu plnění a výši dohodnuté ceny ze sjednaných smluv za pouhé indicie, ačkoliv z nich samo o sobě nebylo možné daň přesně doměřit. Jelikož tak podle krajského soudu byl dán důvodný předpoklad doměření daně, měl správce daně o této skutečnosti žalobkyni informovat a dát jí prostor adekvátně reagovat. Pominul-li správce daně tuto „dialogickou formu“ a rovnou přistoupil k zahájení daňové kontroly, postupoval v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu.

[5] Podle názoru krajského soudu toto pochybení nemělo vliv na samotnou doměřovanou daň, mohlo mít ovšem vliv na vznik povinnosti platit penále, které je sankčním následkem spojeným s doměření daně z moci úřední. Vydáním výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení nemuselo být penále vůbec předeepsáno. Již proto bylo podle krajského soudu nutné napadené rozhodnutí zrušit.

[6] Krajský soud se následně zabýval námitkami, jež se týkaly existence daňového podvodu u daňových plnění poskytnutých žalobkyni od společnosti PRESSTEX za umístění reklamy během měsíců listopad a prosinec 2012 v prostoru Golf Aréna Ostrava a v hale Handball KP Brno a dále od společnosti TONDINO za umístění reklamy v letech 2013 a 2014 na Andrově stadionu v Olomouci na utkáních SK Sigma Olomouc, a neshledal

pokračování

je důvodnými. Žalovaný totiž prokázal existenci relevantních skutečností jednoznačně nasvědčujících tomu, že v rámci příslušných daňových plnění došlo k podvodu na DPH.

[7] Krajský soud se dále zabýval námitkami směřujícími k objektivním okolnostem, tedy zda z nich vyplývá, že žalobkyně měla a mohla vědět o svém zapojení do transakcí, které jsou zatíženy podvodem na DPH. Z napadeného rozhodnutí krajský soud vyvodil, že nejpodstatnější objektivní okolností svědčící o vědomosti žalobkyně o zasažení posuzovaných transakcí podvodem byla mnohonásobně vyšší cena, kterou zaplatila svým dodavatelům, oproti ceně, kterou její dodavatelé zaplatili sportovním klubům vlastnicím příslušné areály, v nichž byla reklama umístěna. O navýšení ceny měla žalobkyně podle názoru daňových orgánů vědět, neboť ve sledovaných obdobích měla uzavřeny smlouvy o reklamě bez zprostředkovatele za ceny několikanásobně nižší.

[8] Krajský soud v této souvislosti považoval za důvodnou žalobní námitku směřující vůči tomu, že daňové orgány „porovnávaly neporovnatelné“. Sportovní kluby JK Merko Chlebičov, FS Kravaře, Motosraz Chlebičov a tenisová hala Poděbrady jsou podle krajského soudu kluby lokálního významu bez zásadního dopadu na možnost šíření povědomí o podnikání žalobkyně mezi širší veřejností. Zkušenosti s takovýmto reklamním plněním nemohly podle krajského soudu vytvořit žalobkyni takovou představu o tom, jaká cena se platí za reklamní plnění na utkáních prvoligového fotbalu. Z tohoto důvodu argument žalovaného, že žalobkyně měla zkušenosti s poskytováním reklamy od jiných subjektů, a muselo jí tak být zřejmé, že cena reklamy byla přemrštěná a neodpovídající realitě, nebyl podle krajského soudu namístě.

[9] Krajský soud dále označil za důvodnou i námitku ohledně chybně zvoleného vzorku smluv pro porovnání ceny. Žalovaný totiž porovnával cenu zaplacenou žalobkyní pouze s cenami za reklamní plnění nabízenými zájemci o reklamu přímo sportovním klubem, nikoliv s cenou nabídnutou zprostředkovaně reklamními společnostmi. Takový vzorek smluv za účelem zjištění, zda byla cena za reklamní plnění přemrštěná, by bylo možné podle názoru krajského soudu akceptovat pouze v případě, kdyby bylo postaveno najisto, že žalobkyně mohla bez dalšího uzavřít smlouvu o reklamě přímo se sportovním klubem, čímž se podle něj žalovaný nezabýval, nebo kdyby nebylo možné zjistit, za jakou cenu nabízely poskytnutí reklamy jiné reklamní agentury, což žalovaný ve svém rozhodnutí netvrdil. Krajský soud proto uzavřel, že bylo s ohledem na zjištění ceny za srovnatelné plnění namístě kontaktovat žalobkyní výslovně zmiňovanou společnost PAMBROKE Media s.r.o. (dále jen „společnost PAMBROKE“). Odmítnutí provedení tohoto důkazního návrhu pro nadbytečnost proto podle krajského soudu neobstojí.

[10] Co se týče sídla a dalších statusových otázek dodavatelů žalobce, krajský soud souhlasil s žalobkyní, že samy o sobě jako důkaz o vědomosti žalobkyně o zasažení transakcí podvodem obstát nemohou. Tvoří však nepřímý důkaz, který o zapojení do podvodu může svědčit. V posuzované věci bylo stěžejní zjistit objektivní okolnosti výše ceny, o které dosud podle jeho názoru nebyl přijat podložený závěr, a proto uznal za předčasné se k těmto otázkám blíže vyjadřovat.

[11] Na základě výše uvedených závěrů krajský soud zavázal žalovaného tím, aby v dalším řízení vyzval žalobkyni podle § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového tvrzení, v opačném případě jí nevznikne povinnost uhradit penále. Dále žalovaného zavázal,

aby vypořádal návrh žalobkyně na zjištění výše ceny, za kterou byla srovnatelná reklamní plnění v posuzované době poskytována srovnatelnými subjekty.

## II. Obsah kasační stížnosti

[12] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatel nejprve rozporoval právní názor krajského soudu ohledně aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu. Na úvod předestřel relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž podle něj vyplývá, že správce daně má daňový subjekt vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení za podmínky, že lze předpokládat doměření daně. Musí ovšem disponovat natolik silnými poznatky, na základě kterých lze usoudit, že správná výše daně je vyšší, než poslední známá daň. Pouhé indicie nejsou důvodem pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Na druhou stranu není potřeba mít naprostou jistotu v tom, že daň bude doměřena.

[14] Výše uvedené je nicméně podle jeho názoru nutné vnímat v souvislosti s konkrétními skutkovými okolnostmi případu. Při místním šetření obdržel správce daně dne 5. 10. 2015 od žalobkyně smlouvy o reklamě a propagaci uzavřené se společnostmi PRESSTEX a TONDINO a dále smlouvy o reklamě a propagaci uzavřené s dalšími společnostmi. Na základě těchto podkladů byla správcem daně dne 24. 11. 2015 zahájena daňová kontrola. Stěžovatel má nicméně za to, že tato zjištění nejsou pro otázku odepření nároku na odpočet daně relevantní, jak naznačuje krajský soud. V případě nároku na odpočet DPH je totiž základem tohoto nároku reálné uskutečnění zdanitelného plnění, nikoliv pouhá existence formálních dokladů. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že pro vznik nároku na odpočet daně musí být splněny jak hmotněprávní, tak formální podmínky. Příslušné plnění tedy musí být poskytnuto ve vztahu osob povinných k dani a použito pro uskutečňování ekonomické činnosti. Je tak nezbytné ověřit, zda toto plnění bylo opravdu uskutečněno a bylo použito pro účely zdanitelných plnění. Doklad vystavený plátcem pak musí obsahovat všechny náležitosti stanovené zákonem. Za splnění obou těchto podmínek je nárok na odpočet daně přiznán.

[15] Výjimku z výše uvedeného představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně či zneužívajícím způsobem. Pouhá existence podvodu však nepostačuje, pokud daňový subjekt o něm nevěděl nebo vědět nemohl. Poté, co byla zjištěna existence daňového podvodu, je nutno prokázat, že osoba povinná k dani o něm věděla či vědět mohla a měla. Během tohoto procesu dokazování přitom dochází k přenesení důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem. Aby tak mohl správce daně předpokládat důvod pro doměření daně a postupovat podle § 145 odst. 2 daňového řádu, musel by již na základě skutečností vyplývajících z předložených smluv a dokladů mít pochybnosti o faktické stránce uskutečnění předmětných daňových plnění, popř. by z těchto dokladů muselo být zřejmé, že se daňový subjekt účastnil daňového podvodu.

[16] Takovými informacemi však správce daně před zahájením daňové kontroly nedisponoval, neboť se seznámil pouze s podklady prokazujícími splnění formálních požadavků potřebných pro vznik nároku na odpočet daně. Z informace o sjednaných cenách stěžovatel nemohl, i když připouští, že byly nestandardní, vyvozovat další objektivní

pokračování

okolnosti. Nebylo totiž zjištěno, že navýšení cen nebylo racionálně ekonomicky opodstatněné, a ani nebyla dosud ověřena cena od sportovních klubů. Hodnocení „objektivních okolností“ je součástí až „2. kroku vědomostního testu“, na který následně navazuje 3. krok zkoumající přijatá opatření. Správce daně nevěděl, jaká opatření daňový subjekt přijal či zda konal v dobré víře. Správce daně navíc v době zahájení daňové kontroly nedisponoval žádnými poznatky o existenci chybějící daně; nemohl tak předpokládat, že bude žalobkyni nějaká daň vůbec doměřena z důvodu účasti na podvodu. Teprve po získání indicií o účasti na podvodném jednání mohl správci daně potenciálně vzniknout důvodný předpoklad doměření daně.

[17] Stěžovatel má za to, že na základě žalobkyní předložených dokladů nebylo možné splnit podmínky několikastupňového testu ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie tak, aby jí bylo možné odeprít nárok na odpočet daně z důvodu její účasti na podvodném jednání. K tomu bylo potřeba provést obsáhlé dokazování. Na podporu svého tvrzení stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2021, č. j. 5 Afs 117/2019 - 22.

[18] Je přesvědčen, že jen na základě podkladů získaných během místního šetření nebylo možné důvodně předpokládat doměření daně. Má za to, že byly splněny podmínky pro zahájení daňové kontroly bez předchozí výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení, jak je vymezeno v usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014 - 55.

[19] Stěžovatel dodává, že stejný senát krajského soudu v rozsudku ze dne 26. 5. 2021, č. j. 25 Af 24/2019 - 86, dospěl ohledně aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu ke zcela opačnému závěru. Krajský soud se podle mínění stěžovatele při svém rozhodování dopustil „jurisdikční libovůle“, jež odporuje základním principům materiálního právního státu, a porušil princip právní jistoty. Ke změně rozhodovací praxe krajského soudu v tomto případě došlo bez jakéhokoliv interpretačního posunu, např. na základě změny legislativy či judikatury vyšších soudů, a navíc bez jakéhokoliv přesvědčivého odůvodnění.

[20] K závěru krajského soudu, že stěžovatel „porovnával neporovnatelné“, uvádí, že nešlo pouze o prvoligový fotbal, jak tvrdí krajský soud, nýbrž i o reklamu na Golf Aréně Ostrava a v hale Handball KP Brno, kterou zajišťovala společnost PRESSTEX. Reklamní plnění poskytnutá žalobkyni dodavatelí JK Merko Háj ve Slezsku, AVZO-TSC-CR Chlebičov, TJ SK Kravaře a R. A. (tenisová hala Poděbrady) srovnával stěžovatel právě s plněními od společnosti PRESSTEX, tedy na mnohem méně významných sportovištích než na prvoligovém fotbalu. Tyto skutečnosti však krajský soud opomenul, resp. nijak nezohlednil, a proto je podle názoru stěžovatele nutné tuto výtku označit jako nedůvodnou.

[21] K otázce chybně zvoleného vzorku smluv pro porovnání ceny stěžovatel uvádí, že krajský soud nijak nerefletoval závěry uvedené v napadeném rozhodnutí v bodě 46. Stěžovatel na tomto místě totiž uvedl, že ve všech třech případech, kde byla reklama poskytnuta, bylo možné sjednat reklamní plnění přímo se sportovními kluby a správce daně dále zjišťoval, za jaké ceny získaly jiné subjekty reklamní služby v obdobném rozsahu. V tomto podrobně odkázal na str. 27 až 30 a 49 zprávy o daňové kontrole. Ve všech případech bylo zjištěno, že bylo možné sjednat se sportovními kluby reklamní plnění za mnohem výhodnějších podmínek. Proto závěr krajského soudu, že nenastala situace, kdy by bylo postaveno najisto, že účastník řízení mohl bez dalšího uzavřít smlouvu

s příslušným sportovním klubem, nemá podle přesvědčení stěžovatele oporu ve spisovém materiálu.

[22] Co se týče výtky krajského soudu ohledně neoslovení společnosti PAMBROKE, stěžovatel uvádí, že tento důkazní návrh účastníka řízení odmítl pro nadbytečnost, přičemž postupoval v souladu s požadavky vyplývajícími z judikatury Ústavního soudu. Stěžovatel připouští, že posuzoval pouze smlouvy sjednané přímo se sportovními kluby, nikoliv smlouvy sjednané prostřednictvím reklamních agentur. Má nicméně za to, že rozdíl mezi původní cenou reklamy a cenou poskytnutou dodavateli žalobkyni je enormní, a tudíž i nevysvětlitelný coby případná marže reklamní společnosti. Za této situace lze tak podle něj připustit pouhé srovnání smluv uzavřených přímo se sportovními kluby. Tento závěr podle něj vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019 - 27. Stěžovatel zároveň upozorňuje, že krajský soud v rozsudcích ze dne 11. 3. 2021, č. j. 25 Af 73/2019 - 56, a ze dne 18. 3. 2021, č. j. 25 Af 1/2020 - 57, dospěl v této otázce ke zcela opačnému závěru, než jak je tomu v nyní projednávané věci, přičemž svoje odlišné závěry nijak řádně neodůvodnil. Podle stěžovatele tím porušil základní zásady soudního řízení uvedené již dříve v odst. [19] tohoto rozsudku. Stěžovatel má tak za to, že pouze na základě plnění přímo od sportovních klubů konečným zákazníkům zjistil cenu srovnatelného plnění, jaká by byla v dané době poskytnuta jiným srovnatelným subjektům.

[23] Pokud by i přes výše uvedené v tomto postupu shledal kasační soud pochybení, stěžovatel uvádí, že nelze v každém pochybení spatřovat důvod pro zrušení rozhodnutí správního orgánu. Krajský soud měl tedy posoudit, zda toto pochybení dosáhlo takové intenzity, aby bylo namíste napadené rozhodnutí zrušit. Stěžovatel má v této souvislosti za to, že k porušení hmotných práv žalobkyně nedošlo, neboť jí navrhovaný důkazní prostředek spočívající ve srovnání cen poskytovaných společnostmi PAMBROKE dalším subjektům nemohl pro tuto věc přinést žádná relevantní zjištění. Zjevně přemrštěná cena totiž nebyla jedinou objektivní okolností, která byla zjištěna. Výrok napadeného rozhodnutí by byl tudíž stejný, i kdyby k vadě řízení konstatované krajským soudem nedošlo. Toto posouzení však krajský soud neprovedl.

[24] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel splňuje podmínku uvedenou v § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[26] Kasační stížnost je důvodná.

[27] Nejvyšší správní soud na úvod předesílá, že některé námitky nepřezkoumatelnosti jsou velmi úzce spjaty s námitkami nezákonnosti. Stěžovatel často namítá, že krajský soud se nezabýval určitou skutečností obsaženou ve správním spise či v napadeném rozhodnutí, a zároveň tuto otázku rozporuje z věcného hlediska. Nejvyšší správní soud tedy v tomto případě nepovažuje za vhodné, aby rozdělával otázku nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti.

pokračování

Jednotlivé důvody pro zrušení napadeného rozsudku formulované stěžovatelem v kasačních námitkách proto vypořádá kasační soud společně.

[28] Stěžovatel v první kasační námitce rozporuje závěr krajského soudu ohledně aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu na nyní posuzovaný případ. Nesouhlasí s tím, že by musel žalobkyni před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. Pokud lze dle tohoto ustanovení *důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*

[29] Aplikací tohoto ustanovení daňového řádu se, jak již ostatně uváděl sám krajský soud v napadeném rozsudku, zabýval rozšířený senát ve svém usnesení č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, přičemž dospěl k závěru, že pokud se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů či z vlastní vyhledávací činnosti) dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určitá daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej k podání dodatečného daňového tvrzení. Přednost má totiž dialogická forma stanovení daně v podobě (dodatečného) daňového tvrzení před formou vrchnostenskou prováděnou prostřednictvím daňové kontroly či stanovování daně prostřednictvím pomůcek. Od postupu upraveného v § 145 odst. 2 daňového řádu by podle rozšířeného senátu mělo být upuštěno pouze výjimečně, a to především v situaci, *„pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně (...). O takové případy se bude jednat zejména tehdy, bude-li mít správce daně poznatky ukazující na předchozí podvodné jednání daňového subjektu související se zjištěnými informacemi či na to, že daňový subjekt by se snažil následným jednáním (typicky úpravami svých povinných evidencí nebo jinými kroky nepřipustně zakrývajícíchmi skutečný stav věci) zmařit správné stanovení daně“* (zvýrazněno Nejvyšším správním soudem).

[30] Na uvedené usnesení rozšířeného senátu následně navázal Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 12. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 65, v němž mimo jiné uvedl, že za situace, kdy správce daně měl určité indicie, že daňové tvrzení daňového subjektu bylo neúplné nebo nesprávné, je nejprve třeba posoudit, zda na základě těchto indicií bylo možné důvodně předpokládat, že bude daň doměřena. Správce daně totiž nemůže výzvu vydávat libovolně bez jakéhokoliv důvodu, aby pouze formálně prodloužil lhůtu, v níž je oprávněn prověřovat daňovou povinnost. *„Pro prodloužení lhůty pro stanovení daně musí mít správce daně věcné, nikoliv jen formální důvody. Ve výzvě proto musí objasnit důvody, na základě nichž mu vzniklo důvodné podezření, že dojde k doměření daně (požadavek na řádné odůvodnění vyplývá také z § 102 odst. 2 daňového řádu, neboť výzva podle § 145 odst. 2 citovaného zákona je rozhodnutím, k požadavkům na náležitosti výzvy viz např. rozsudek ze dne 20. 5. 2015, č. j. 4 Afs 54/2015 - 21). Jen v takovém případě může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné podezření správce daně buď potvrdit, nebo vyvrátit.“*

[31] Rozsah vědomostí (důvodného podezření), které správce daně musí mít, aby mohl přistoupit k výzvě, rozšířený senát neupřesnil. Rozsah nezbytných poznatků je tak postupně vymezován judikaturou s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2022, č. j. 2 Afs 79/2021 - 39).

[32] Před vydáním výše uvedeného usnesení rozšířeného senátu se Nejvyšší správní soud věnoval podmínkám pro vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 - 39: „*Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti současné poslední známé daně. Pokud má správce daně pouze jisté indicie, z nichž ještě nelze zformulovat dostatečně spolehlivý závěr ohledně toho, zda je poslední známá daň nesprávná, pak namísto vydání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání přistoupí k zahájení daňové kontroly, v níž tyto své poznatky prověří (srov. též KRATOCHVÍL, J., Vyměření a doměření daně. Daně a právo v praxi. Wolters Kluwer ČR, a.s. 2012 č. 11).*“

[33] V rozsudku ze dne 22. 6. 2022, č. j. 8 Afs 196/2019 - 48, Nejvyšší správní soud upozornil, že postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu není namístě tam, kde má správce daně pouze „dílčí indicie“, které by mohly k doměření daně směřovat. V rozsudku č. j. 5 Afs 117/2019 - 22, který ostatně zmiňoval již stěžovatel ve své kasační stížnosti, pak kasační soud dovodil, „že skutečnost, že stěžovatel zahájil daňovou kontrolu pouze ve vztahu k plněním přijatým od konkrétních daňových subjektů a s nimi souvisejícím uskutečnitelným plněním, sama o sobě nedokládá, že by stěžovatel již disponoval dostatečně konkrétními poznatky o posuzované věci.“ Důvody pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu Nejvyšší správní soud neshledal ani ve věci řešené v rozsudku ze dne 11. 3. 2021, č. j. 7 Afs 180/2019 - 57, kde zahrnovaly poznatky správce daně ke dni zahájení daňové kontroly ve vztahu ke zkoumané zakázce toliko zjištění, že daňový subjekt prováděl opravy v bytě zákaznice a za tímto účelem nakoupil nějaký materiál, který mu zákaznice zaplatila předem či po předložení účtenky, přičemž daňový subjekt poskytnuté platby ani nakoupený materiál nezahrnul do své daňové evidence. Naopak důvody pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu zjistil Nejvyšší správní soud ve věci řešené rozsudkem ze dne 24. 9. 2020, č. j. 6 Afs 186/2020 - 32, kdy měl správce daně k dispozici dokumenty, ze kterých „*vyplynulo, že žalovaný ve vztahu k osobě stěžovatele vycházel z dostupných evidencí a porovnáním výpisu z účtu stěžovatele č. 786997840227/0100 a jím podaných daňových přiznání zjistil, že obdržené platby za rok 2010 převyšují příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů uvedené v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob o částku přibližně 5,2 mil. Kč a v roce 2011 bylo na tentýž účet připsáno přibližně 3,3 mil. Kč, zatímco v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2011 stěžovatel uvedl úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů podle § 6 zákona o daních z příjmů ve výši cca 60 tis. Kč, příjmy podle § 7 téhož zákona ve výši cca 3 mil. Kč, výdaje ve výši cca 2,6 mil. Kč a úhrn částek snižujících základ daně ve výši cca 381 tis. Kč.*“

[34] Je tedy zřejmé, že výzvu k podání dodatečného daňového přiznání správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně, tedy o nesprávnosti poslední známé daně. Na základě pouhých indicií takový závěr formulovat nelze; správci daně pak nezbývá než daňovou povinnost prověřit. Povědomí správce daně o tom, že dosud pravomocně stanovená daň není stanovena ve správné výši, musí mít rozsah či intenzitu důvodného předpokladu; nestačí pouhá pochybnost, kterou správce daně nemůže opřít o souhrn dostatečně určitých indicií či o konkrétní důvody (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 79/2021 - 39).



pokračování

[35] Na tomto místě Nejvyšší správní soud podotýká, že skutkovým základem pro posouzení aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu bylo pro rozšířený senát v jeho usnesení č. j. 1 Afs 183/2014 - 55 stanovení daně z příjmů právnických osob. V nyní posuzované věci byla žalobkyni doměřena DPH z důvodu její údajné účasti na daňovém podvodu. Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné s odkazem na vlastní judikaturu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55), reflektující judikaturu Soudního dvora Evropské unie, připomenout, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu nepřiznat nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba ověřit několik skutečností. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo a jaké byly podstatné prvky podvodné struktury. Pokud k podvodu na dani skutečně došlo, je třeba zjistit, zda součástí podvodné struktury byl i konkrétní daňový subjekt. Pokud byl, je na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. V případě, že daňový subjekt nevěděl, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je v rámci zkoumání, zda to vědět mohl a měl, nutno podle okolností zvážit, zda a případně jaká opatření po něm mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit. Podmínka existence daňového podvodu bude pak naplněna tehdy, budou-li dostatečně zjištěny jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že daň chybí v důsledku podvodu, resp. okolnosti svědčící o podvodném charakteru posuzovaných obchodních transakcí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2021, č. j. 2 Afs 147/2020 - 37).

[36] Z výše uvedeného vyplývá, že pro to, aby správce daně důvodně předpokládal doměření daně v případě účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, musí zjistit celou řadu na sebe navazujících skutečností, tj. chybějící daň v řetězci spolu obchodujících daňových subjektů, a to v důsledku daňového podvodu, dále objektivní okolnosti svědčící o zaviněné účasti daňového subjektu na podvodu (věděl nebo vědět měl) a dále, zda byla daňovým subjektem přijata dostatečná opatření, aby účasti na daňovém podvodu zabránil. Za účelem zjištění všech těchto dílčích kroků musí správce daně většinou provádět rozsáhlé dokazování (např. výsledkem relevantních svědků nebo dožádáním informací o daňových subjektech od jiných správců daně). Důvodný předpoklad, že daná transakce byla zasažena podvodem na DPH, a že je tudíž namístě daňovému subjektu doměřit chybějící daň, tak nelze považovat za triviální otázku. Ostatně z odst. [60] usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 183/2014 - 55 vyplývá, že výjimka pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu je namístě především v případech podvodného jednání daňového subjektu, neboť tento postup by mohl vést ke zmaření cíle správy daní.

[37] Ze správního spisu vyplývá, že v nyní posuzované věci obdržel správce daně během místního šetření dne 5. 10. 2015 (srov. protokol č. j. 2853608/15/3216-60561-807105) od žalobkyně příslušné smlouvy o reklamě a propagaci, které uzavřela se společnostmi PRESSTEX a TONDINO, a to včetně vystavených faktur a dalších účetních dokladů, jakož i další smlouvy o reklamě a propagaci uzavřené s jinými subjekty. Správce daně následně dne 24. 11. 2015 zahájil se žalobkyní daňovou kontrolu ve věci DPH za příslušná zdaňovací období. Z protokolu o zahájení daňové kontroly vedeného ve spise pod č. j. 3140895/15/3216-60561-801567 vyplývá, že jejím předmětem bylo posouzení plnění přijatých v souvislosti s poskytováním reklamních a propagačních služeb.

[38] Vzhledem k výši sjednaných cen za uskutečněná reklamní plnění pojal správce daně podezření, že předmětné transakce mohou být zasaženy podvodem na DPH. Sjednaná cena totiž činila za reklamu v areálu Golf Aréna Ostrava za období 1. 11. 2012 až 31. 12. 2012 celkově 200 000 Kč bez DPH, za reklamu v areálu Handball KP Brno za období od 16. 11. 2012 až 31. 12. 2012 celkově 300 000 Kč bez DPH a v areálu SK Sigmy Olomouc za období 1. 1. 2013 do 31. 12. 2014 celkově 5 250 000 Kč bez DPH. Nejvyšší správní soud souhlasí, že přemrštěná cena za poskytnuté služby skutečně může sloužit jako dílčí indicie (srov. již stěžovatelem zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 61/2019 - 27). Z takovýchto podkladů nicméně nejsou zřejmé další pro věc podstatné skutečnosti; především zda v daném řetězci transakcí došlo k porušení zásady neutrality daně, a to v důsledku daňového podvodu, a dále zda žalobkyně mohla či měla vědět, že se účastní podvodu na DPH, a případně zda přijala dostatečná opatření, aby účasti na daňovém podvodu zabránila. Z uzavřených smluv taktéž není zcela zřejmé, měla-li takováto vysoká cena logické opodstatnění spočívající např. v tom, že byla žalobkyni přidána dodatečná hodnota plnění oproti jinému srovnatelnému reklamnímu plnění, popř. zda společnosti PRESSTEX a TONDINO měly výhradní oprávnění poskytovat reklamní plnění v předmětných sportovních areálech, což by mohlo v důsledku velkého zájmu vysvětlovat razantní zvýšení ceny. Všechny tyto podstatné skutečnosti bylo namíste prověřit v rámci daňové kontroly.

[39] Na základě výše uvedeného proto Nejvyšší správní soud shledává kasační námitku stěžovatele důvodnou. Právní závěr krajského soudu spočívající v tom, že bylo potřeba před zahájením daňové kontroly žalobkyni podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení, byl nesprávný. Nutno podotknout, že krajský soud si navíc v rámci jednotlivých závěrů protiřečí. Nejprve totiž stěžovateli vytkl, že z rozsahu plnění a výše dohodnuté ceny je možné odvodit důvodný předpoklad pro doměření daně, tedy že žalobkyně byla účastna daňového podvodu, na druhou stranu však při posouzení jednotlivých žalobních námitek stěžovateli vytkl, že provedl nedostatečná zjištění ohledně objektivních okolností, tedy srovnání cen srovnatelných plnění. Z druhého závěru krajského soudu tak naopak vyplývá, že nebylo možné *prima facie* důvodně předpokládat doměření daně, neboť nebylo dostatečně prokázáno, že žalobkyně věděla nebo vědět mohla, že se účastní podvodu na DPH.

[40] Zároveň je potřeba dát stěžovateli za pravdu co do otázky porušení zásady předvídatelnosti a právní jistoty. Krajský soud (dokonce jeho stejný senát) dospěl v rozsudku č. j. 25 Af 24/2019 - 86 (ve stejném časovém období a ve skutkově podobné věci) k závěru, že „vydání výzvy dle § 145 odst. 2 daňového řádu není z povahy věci na místě v případě zjištění nasvědčujících odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu. Tato výzva totiž předpokládá nesprávnost dříve podaného daňového tvrzení. V případě podvodu však deklarovaná plnění byla vskutku přijata, a proto i daňová tvrzení jsou formálně správná. Navíc, i kdyby taková výzva byla vydána, pak v případě nevědomého zapojení do podvodu nemá daňový subjekt poznatky, na základě nichž by nároky z transakcí zasažených podvodem neuplatňoval, a v případě vědomého zapojení, nelze očekávat, že by od podvodu jen v důsledku výzvy upustil a o obohacení se dobrovolně připravil (tam by naopak výzva mohla vést ke zmaření cíle správy daní ve smyslu odst. 60 usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 183/2014 - 55 ze dne 16. 11. 2016, publ. pod č. 3566/2017 Sb. r. NSS)“ (zvýrazněno Nejvyšším správním soudem).

pokračování

[41] Ústavní soud k otázce předvídatelnosti soudních rozhodnutí ve svém nálezu ze dne 30. 11. 2016, sp. zn. I. ÚS 1663/16, uvedl, že „[s]oud poruší princip předvídatelného rozhodování a zasáhne do práva účastníků řízení na spravedlivý proces, jestliže v jejich věci, která se po skutkové i právní stránce ve svých podstatných rysech shoduje s jinou věcí, ve které již učinil rozhodnutí, rozhodne v jejich neprospěch, aniž by změnu svého postoje přesvědčivým způsobem odůvodnil, opíraje se přitom o akceptovatelné racionální a objektivní důvody.“ V případě, kdy orgán veřejné moci rozhoduje skutkově a právně obdobné případy, by měla být jeho rozhodovací činnost z dlouhodobého hlediska konstantní. Zásada předvídatelnosti a právní jistoty sice nemůže být při své aplikaci bezbřehá a orgán veřejné moci má právo svou zavedenou praxi měnit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009 - 233), nicméně svůj odlišný postup by měl vysvětlit. To se však v tomto případě nestalo, neboť krajský soud neobjasnil, proč o měsíc později postupoval v napadeném rozsudku (ve skutkově a právně obdobném případě) diametrálně rozdílně.

[42] Ačkoliv kasační soud shledal námitku ohledně aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu důvodnou, samo o sobě by toto pochybení ke zrušení napadeného rozsudku nestačilo. Tato otázka má totiž vliv pouze na to, zda je stěžovatel povinen v rámci dalšího řízení (ne)vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. Proto se Nejvyšší správní soud bude dále zabývat kasačními námitkami týkajícími se dostatečného zjištění objektivních okolností.

[43] K otázce, zda byl za účelem srovnání cen zvolen dostatečně vhodný vzorek smluv, stěžovatel namítá, že krajský soud nijak nerefletoval jeho závěry uvedené v napadeném rozhodnutí. Stěžovatel totiž zjistil, že bylo možné sjednat reklamní plnění přímo se sportovními kluby a správce daně během daňové kontroly ověřil, za jaké ceny získaly jiné subjekty reklamní služby v obdobném rozsahu. Není proto podle něj pravdivé tvrzení krajského soudu, že nenastala situace, kdy by bylo postaveno najisto, že žalobkyně mohla bez dalšího uzavřít smlouvu přímo s příslušným sportovním klubem.

[44] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že stěžovatel porovnával cenu zaplacenou žalobkyní pouze s cenami za reklamní plnění nabízenými zájemci o reklamu přímo sportovním klubem, nikoliv cenu nabídnutou zprostředkovaně reklamními společnostmi. Takový vzorek smluv za účelem zjištění, zda byla cena za reklamní plnění přemrštěná, by bylo možné podle názoru krajského soudu akceptovat pouze v případě, **kdyby bylo postaveno najisto, že žalobkyně mohla bez dalšího uzavřít smlouvu o reklamě přímo se sportovním klubem, čímž se podle něj stěžovatel nezabýval**, nebo kdyby nebylo možné zjistit, za jakou cenu nabízely poskytnutí reklamy jiné reklamní agentury, což stěžovatel ve svém rozhodnutí netvrdil. Bylo proto podle krajského soudu namístě, aby žalovaný oslovil žalobkyní poukazovanou společnost PAMBROKE a porovnal jí nabízenou cenu reklamních služeb s cenou, za kterou byly poskytovány reklamní služby žalobkyni.

[45] Stěžovatel v bodě 46 svého rozhodnutí tvrdil, že „[s]právce daně bylo zjištěno, že ve všech třech případech bylo možno sjednat si reklamní plnění přímo s těmito sportovními kluby za mnohem výhodnějších podmínek, kdy bylo možno za mnohem nižší cenu získat větší rozsah poskytnutých reklamních služeb jako např. umístění reklamy v zápasových bulletiních, permanentka na ligové zápasy, možnost vstupu do VIP prostor.“ Z protokolu o ústním jednání ze dne 30. 11. 2015, č. j. 1503118672/15/3216-00490-800655, kasační soud zjistil, že byl proveden výslech jednatelky Golf Aréna Ostrava s.r.o., paní Lenky Krainové. Ta ohledně smluv uzavíraných v období let 2012 až 2015 na poskytování reklamy uvedla, že žádá

reklamní agentura neměla v tomto období exkluzivní práva na umístování reklam v areálu Golf Aréna Ostrava. V případě zájmu mohla jakákoliv společnost uzavřít smlouvu o zajištění reklamy přímo se společností Golf Aréna Ostrava s.r.o. K tomu byly správci daně namátkou doloženy smlouvy o poskytnutí reklamy, které byly uzavřeny přímo s koncovými odběrateli. Ve správním spise se dále nachází úřední záznam z 31. 3. 2017, č. j. 1336868/17/3216-60561-801567. Z něj kasační soud zjistil, že tohoto dne správce daně telefonicky kontaktoval Bc. G. T., předsedkyni zájmového spolku Handball KP Brno, která uvedla, že zájemci o umístění reklamního loga mohli ve sportovní hale v roce 2012 objednat reklamu přímo u zájmového spolku. Za SK Sigma Olomouc, a.s. poskytla na základě udělené plné moci svoji výpověď RNDr. M. K., která je zaznamenána v protokolu ze dne 8. 9. 2015, č. j. 1555187/15/3101-61563-806141. Ta uvedla, že od roku 2011 do poloviny roku 2014 mohla každá společnost uzavřít smlouvu o poskytování reklamních služeb přímo s touto společností. To ostatně potvrdil i svědek Mgr. M. R., bývalý obchodní a marketingový manažer SK Sigma Olomouc pro období roku 2013 (srov. protokol o výsledku svědka ze dne 17. 6. 2019, č. j. 2679512/19/3216-60562-810075), a rovněž svědek D. H., marketingový manažer SK Sigma Olomouc v letech 2013 a 2014 (srov. protokol o výsledku svědka ze dne 23. 7. 2019, č. j. 2965132/19/3216/60562-804514).

[46] Nejvyšší správní soud tak musí dát stěžovateli za pravdu, že závěry krajského soudu v otázce, zda byl za účelem srovnání jednotlivých cen zvolen dostatečný vzorek smluv, nemají oporu ve spisovém materiálu, neboť z něj vyplývá pravý opak, tedy že případní zájemci o reklamu mohli přímo oslovit všechny tři sportovní kluby. S těmito skutečnostmi se krajský soud ve svém rozsudku nijak nevypořádal. Závěr krajského soudu, že se stěžovatel nezabýval otázkou, zda bylo možné bez dalšího uzavřít smlouvu o reklamě přímo se sportovním klubem, čímž podmínil upuštění od porovnávání cen za reklamu nabízenou jinými reklamními agenturami, je tak v přímém rozporu s obsahem spisu, což lze podřadit pod jinou vadu řízení mající vliv na zákonnost rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[47] Z tohoto důvodu je nutné napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Za této situace již nemá smysl zkoumat, zda bylo namíste oslovit reklamní agenturu PAMBROKE za účelem porovnání jí nabízených cen za poskytnutí reklamního plnění. Krajský soud totiž bude muset nejprve posoudit, zda bude stačit srovnání cen, za které poskytovaly sportovní kluby reklamu přímým zájemcům. Možnost přímého sjednání smlouvy o poskytnutí reklamy totiž z tvrzení stěžovatele, jakož i ze spisového materiálu, vyplývá. Věrohodnost těchto důkazů však zůstává na posouzení krajského soudu.

[48] Ačkoliv Nejvyšší správní soud již shledal důvod pro zrušení napadeného rozsudku kvůli vadám řízení rozebraným výše, s ohledem na rychlost a hospodárnost soudního řízení se vyjádří i k poslední uplatněné kasační námitce stěžovatele. Ten k výtce krajského soudu ohledně „porovnávání neporovnatelného“ uvádí, že nešlo jen o prvoligový fotbal, jak tvrdí krajský soud, nýbrž i o reklamu na Golf Arénu Ostrava a v hale Handball KP Brno, kterou zajišťovala společnost PRESSTEX. Tuto skutečnost však krajský soud opomenul, resp. nijak nezohlednil, a proto je podle jeho názoru nutné tuto výtku označit jako nedůvodnou.

[49] Krajský soud skutečně stěžovateli vytkl, že zkušenosti s předchozím reklamním plněním u JK Merko Chlebičov, FS Kravaře, Motosraz Chlebičov a tenisová hala Poděbrady, tedy u sportovních klubů lokálního významu, srovnával s reklamním plněním v rámci prvoligového fotbalu, tj. s reklamou umístěnou v sportovním areálu SK Sigma

pokračování

Olomouc. Tím měl podle krajského soudu stěžovatel „porovnávat neporovnatelné“ reklamní plnění. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že z bodů 46, 49 a 51 odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplývá, že stěžovatel skutečně porovnával předchozí zkušenosti žalobkyně se sjednáváním reklamy u lokálních sportovních klubů s reklamou umístěnou v areálu SK Sigma Olomouc.

[50] K tomuto nutno uvést, že krajský soud tímto svým závěrem nijak nepopírá srovnání předchozích zkušeností žalobkyně s poskytováním reklamy ve vztahu k plnění od společnosti PRESSTEX, tedy reklam umístěných v areálech Golf Aréna Ostrava a Handball KP Brno. Z napadeného rozsudku tedy nelze vyvodit, že by stěžovatel v této části svých úvah měl jakkoliv pochybit. Dané srovnání považuje krajský soud za chybné pouze ve vztahu k plnění poskytovanému společností TONDINO v areálu SK Sigma Olomouc. K tomu ostatně směřovala i uplatněná žalobní námitka, která rozporovala srovnávání ceny reklamy na prvoligovém fotbale se sjednáváním reklamy u sportovních klubů lokálního významu. Nelze tedy v tomto ohledu krajskému soudu vytknout, že tuto námitku nevztáhl pouze či rovněž na poskytování reklamního plnění od společnosti PRESSTEX, neboť byl vázán dispoziční zásadou.

[51] Další námitky vztahující se k otázce „porovnávání neporovnatelného“ stěžovatel již neuplatnil, a kasační soud si je tak za něj nemůže sám domýšlet. Stěžovatel nicméně na konci své kasační stížnosti obecně namítal, že nelze v každém pochybení spatřovat důvod pro zrušení rozhodnutí správního orgánu. Krajský soud v napadeném rozsudku přitom uvedl, že pro přijetí závěru ohledně naplnění objektivních okolností bude stěžejní zjistit objektivní výši ceny za srovnatelná reklamní plnění. Jelikož tuto otázku bude muset krajský soud posoudit znovu v souladu se závěry uvedenými v tomto rozsudku, bude potřeba znovu posoudit celý řetězec jednotlivých na sebe navazujících indicií. Především bude namístě posoudit, zda je řetězec dostatečný pro vyslovení závěru, že žalobkyně věděla či vědět mohla, že se účastní podvodu na DPH. Případné přisvědčení žalobní námitce o nesprávnosti určité dílčí indicie nemusí ještě bez dalšího znamenat, že zbylá zjištění sama neobstojí. Pokud tedy krajský soud v dalším řízení opět přisvědčí námitce žalobkyně, že stěžovatel „porovnával neporovnatelné“ druhy reklamních plnění, bude muset zároveň posoudit, zda na základě dalších zjištěných indicií obstojí tvrzení stěžovatele, že byl splněn 2. krok spočívající v prokázání existence objektivních okolností, a že tedy žalobkyně měla nebo mohla vědět, že se účastní obchodních transakcí zasažených podvodem na DPH.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[52] Kasační stížnost je důvodná, Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu v souladu s § 110 odst. 1 větou první před středníkem s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení na základě § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku. Krajský soud tedy v dalším řízení vypořádá námitku ohledně aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu tak, že správce daně neměl povinnost žalobkyni vyzývat k podání dodatečného daňového tvrzení. V otázce porovnání jednotlivých cen za poskytnuté reklamní plnění dále vezme v potaz podklady obsažené ve spisovém materiálu, z nichž vyplývá možnost si sjednat reklamní plnění přímo od jednotlivých sportovních klubů. Pokud podklady obsažené ve spisu uzná věrohodnými, dále posoudí, zda informace z nich vyplývající postačí pro porovnání jednotlivých cen či zda bylo namístě dále zjišťovat cenu nabízenou jinými reklamními agenturami

zprostředkujícími reklamní plnění koncovým zákazníkům. Krajský soud na závěr posoudí, zda řetězec jednotlivých zjištěných indicií (po eliminaci těch nesprávných) skutečně prokazuje, že byly naplněny objektivní okolnosti, které svědčí o vědomém zapojení žalobkyně do daňového podvodu.

[53] V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. listopadu 2023

JUDr. Jaroslav Vlašín  
předseda senátu