



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové, soudce Filipa Dienstbiera a soudkyně Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **HDT impex s.r.o.**, sídlem Botanická 238/3, Dalovice, zastoupená JUDr. Pavlem Ungrem, advokátem, sídlem Harantova 511/14, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 5. 2020, č. j. 19252/20/5300-22442-712600, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 9. 2023, č. j. 57 Af 21/2020-156,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

## I. Vymezení případu

[1] Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku žalovaný změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 9. 2018, č. j. 85027/18/2401-50523-403139, č. j. 854068/18/2401-50523-403139, č. j. 854094/18/ 2401-50523-403139 a č. j. 854117/18/2401-50523-403139, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců červenec 2013 (ve výši 315 000 Kč), srpen 2013 (ve výši 210 000 Kč), listopad 2013 (ve výši 210 000 Kč) a prosinec 2013 (ve výši 609 000 Kč). Změna spočívala v uložení povinnosti žalobkyni zaplatit penále z doměřené daně. V ostatním zůstaly dodatečné platební výměry

nezměněny. Dále rozhodnutí žalovaného změnilo dodatečný platební výměr ze dne 12. 12. 2018, č. j. 1018211/18/2401-50523-403139, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období září 2013 ve výši 422 000 Kč a uložena povinnost zaplatit penále ve výši 84 400 Kč, tak, že doměřená daň byla snížena na částku 147 000 Kč a penále sníženo na částku 29 400 Kč.

[2] V odůvodnění rozhodnutí žalovaný provedl podrobný právní výklad problematiky podvodu na DPH dle judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu, na jejichž základě potvrdil závěr správce daně o účasti žalobkyně na podvodu na DPH. Žalovaný ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že žalobkyni byl důvodně odepřen nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých od dodavatele Praha Production Servis s.r.o. (specifikovaných v rozhodnutí), která spočívala v obstarání reklamy – odvysílání sponzorského vzkazu s uvedením loga žalobkyně (a dalších sponzorů) Českou televizí na televizní stanici ČT1. Celková hodnota plnění spočívajícího v obstarání odvysílání pěti sponzorských vzkazů se stopáží 10 až 15 sekund činila v základu daně 7,1 mil. Kč (tedy více než 8,5 mil. Kč včetně DPH).

[3] Existence podvodu na DPH spočívala dle žalovaného v daném případě v narušení daňové neutrality (chybějící dani), neboť dodavatel žalobkyně [společnost Praha Production Servis s.r.o. (dále jen „dodavatel PPS“)] za posuzovaná zdaňovací období přiznal pouze nízkou daňovou povinnost, kterou navíc neuhradil, a za zdaňovací období měsíců srpen, září a prosinec 2013 mu byla doměřena daňová povinnost v řádech několika mil. Kč, kterou rovněž neuhradil. Dodavatel PPS nezveřejňoval účetní závěrky, stal se pro správce daně nekontaktním a v průběhu odvolacího řízení byl zrušen s likvidací.

[4] Podvod na DPH dle žalovaného prokázaly také další nesrovnalosti, z nichž za zásadní považoval mnohonásobné nadhodnocení ceny plnění spočívajícího v obstarání reklamy/sponzoringu jmenovaným dodavatelem pro žalobkyni. Plnění objednané dodavatelem PPS u České televize v hodnotě několika desítek tisíc Kč (20 až 35 tis. Kč za sponzoring v jednom pořadu) dodavatel přeprodal žalobkyni za cenu v řádech stovek tisíc až jednotek milionů Kč (700 tis. Kč až téměř 3 mil. Kč za sponzoring v jednom pořadu). Činnost dodavatele PPS dle žalovaného spočívala pouze v objednání reklamy/sponzoringu u České televize a poskytnutí grafické podoby loga žalobkyně pro vysílání. Faktické začlenění sponzorských vzkazů do pořadů již zajišťovala Česká televize. Žalovaný rovněž poukázal na skutečnost, že srovnatelná plnění (obstarání odvysílání sponzorského vzkazu) poskytovaná jinými mediálními agenturami se pohybovala v cenovém rozmezí 90 000 Kč až 300 000 Kč. Navýšení ceny dodavatelem PPS nemělo dle žalovaného ekonomické opodstatnění. K námitce žalobkyně žalovaný zkoumal také tu část ceny plnění, která měla dle tvrzení žalobkyně odrážet též výrobu sponzorského vzkazu. Tuto část žalovaný vyhodnotil jako marginální (cca 12 000 Kč), přičemž označil za neobvyklé, aby odměna za obstarání (pře prodej reklamy) řádově převyšovala hodnotu její výroby. Obdobně nemohly dle žalovaného výši ceny objasnit ani brožury doložené žalobkyní k jednotlivým pořadům, obsahující údaje o sledovanosti, avšak bez konkrétního vyhodnocení objednané a odvysílané reklamy/sponzoringu.

[5] Žalovaný pokládal za neobvyklý také obsah smlouvy uzavřené žalobkyní s dodavatelem PPS, která podrobněji nespécifikovala délku ani rozsah plnění, období

pokračování

odvysílání sponzorského vzkazu určovala pouze rámcově. Smlouva nevymezovala typ pořadu ani čas vysílání, chyběl rovněž způsob určení výše ceny (kalkulace a její jednotlivé složky).

[6] Další pochybnosti dle žalovaného vzbuzoval také způsob úhrady smluvní ceny. Ačkoli dle smlouvy měla být cena hrazena bezhotovostně, k úhradám docházelo hotovostními platbami, jejichž výše byla vždy rozdělena tak, aby byl dodržen zákonný limit omezující hotovostní platby. Úhrada dvou daňových dokladů pak byla realizována s téměř dvouletým odstupem, navíc až poté, co došlo k zahájení daňové kontroly. To vše vyvolalo u daňových orgánů důvodné pochybnosti, zda pokladní doklady nebyly vyhotoveny dodatečně (v této souvislosti nebylo prokázáno ani zaúčtování plateb).

[7] Žalovaný se dále v souladu s judikaturou podrobně zabýval otázkou, zda žalobkyni byly, resp. mohly a měly být známy objektivní okolnosti nasvědčující její účasti na podvodu. Měl za to, že žalobkyni si mohla a měla být vědoma mnohonásobného navýšení ceny plnění. Žalovaný považoval částku převyšující 8,5 mil. Kč za obstarání odvysílání pěti několikasekundových sponzorských vzkazů (vždy na začátku a na konci pořadu) za částku, jejíž přiměřenost by měl zvažovat každý rozumný podnikatel. V této souvislosti zdůraznil, že se nejednalo o klasickou reklamu, nýbrž o pouhý sponzorský vzkaz v podobě uvedení loga žalobkyně bez jakékoli propagace její obchodní činnosti. Přestože sjednané plnění mělo spočívat v obstarání reklamy, z hlediska podmínek České televize se jednalo toliko o odvysílání sponzorského vzkazu, čehož si žalobkyně musela být vědoma. Česká televize v průběhu daňového řízení sdělila, že od léta 2013 (konkrétně od druhé poloviny srpna) vytvářela a zveřejňovala ceníky sponzoringu pro pořady vysílané od září 2013 dále. Od tohoto období tedy žalobkyně mohla také ověřit přiměřenost ceny nasmlouvané služby přímo nahlédnutím do ceníků zveřejněných na webových stránkách České televize, přičemž všechna posuzovaná plnění od dodavatele PPS byla odvysílána až na konci roku 2013 či v roce 2014. Žalobkyně si také musela být vědoma neurčitého obsahu smlouvy i absence podrobnější specifikace přijatých plnění na daňových dokladech, byť se jednalo o transakce významné hodnoty. Bezesporu jí byl znám rovněž průběh a způsob provádění úhrad v hotovosti obcházejících zákonem stanovený limit, včetně pozdních úhrad dvou daňových dokladů až po zahájení daňové kontroly. Žalovaný také upozornil na virtuální sídlo a nezveřejňování účetních závěrek (a tedy nemožnost ověřit hospodaření) dodavatele PPS.

[8] Předmětem posouzení ze strany žalovaného byla také otázka, zda žalobkyně prokázala přijetí takových opatření, která po ní bylo možno rozumně požadovat a která by účast žalobkyně na podvodu vyloučila. Žalovaný v této souvislosti v rozhodnutí podrobně popsal, jaká opatření přicházela do úvahy (prověření výše obvyklé ceny obdobných obstaratelských plnění, ověření ceny vysílání vzkazu sponzora u České televize, zpřesnění smlouvy s bližším vymezením předmětu plnění a kalkulací ceny). Pouhá důvěra žalobkyně v dodavatele PPS založená na dosavadních obchodních vztazích nepředstavovala dle žalovaného opatření dostatečná k zamezení účasti na daňovém podvodu.

[9] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou Krajský soud v Plzni nejprve zamítl rozsudkem ze dne 12. 4. 2022, č. j. 57 Af 21/2020-69. Tento rozsudek Nejvyšší správní soud zrušil ke kasační stížnosti žalobkyně rozsudkem ze dne 9. 6. 2023, č. j. 6 Afs 126/2022-63. Nejvyšší správní soud v něm potvrdil správnost závěrů krajského

soudu o dostatečném prokázání existence daňového podvodu na DPH, již se však nezabýval zjištěnými skutkovými okolnostmi svědčícími o možné vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu (ani související otázkou dostatečnosti žalobkyní přijatých opatření za účelem minimalizace rizika účasti na daňovém podvodu), neboť nebylo postaveno najisto, zda skutkový stav zjištěný správními orgány v této části nevyžaduje zásadní doplnění. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku č. j. 6 Afs 126/2022-63 dospěl k závěru, že krajský soud zatížil řízení vadou mající za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé tím, že se v odůvodnění rozsudku nevypořádal s důkazními návrhy, jejichž provedení žalobkyně navrhovala za účelem prokázání ekonomické opodstatněnosti a přiměřenosti výše ceny obstaratelských služeb, ani nevysvětlil, proč nepřistoupil k provedení navržených důkazů. Krajský soud v dalším řízení doplnil dokazování navrženými listinnými důkazy (protokoly a rozhodnutími specifikovanými dále v odůvodnění tohoto rozsudku). Z nich zjištěné skutečnosti však dle krajského soudu nemohly zpochybnit řetězec nepřímých důkazů prokazujících možnou vědomost žalobkyně o podvodu na DPH. Krajský soud proto žalobu opětovně zamítl rozsudkem označeným v záhlaví.

[10] Za primární nepřímý důkaz o možné vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu krajský soud považoval ve shodě s žalovaným zejména samotnou výši úplaty. Cenu za obstarání služby mohla žalobkyně dle krajského soudu porovnat s výší ceny samotné obstarávané služby (cena za odvysílání sponzorského vzkazu Českou televizí), kterou bylo možno zjistit z veřejně dostupného ceníku. Ačkoliv byl ceník zveřejněn až po uzavření smlouvy, stalo se tak dle krajského soudu v dostatečném předstihu před odvysíláním jednotlivých sponzorských vzkazů. Žalobkyně však cenu vůbec nezjišťovala a nekonfrontovala dodavatele PPS s výrazným cenovým rozdílem. Krajský soud v souvislosti se sjednanou výší ceny poukázal též na absenci elementární opatrnosti žalobkyně. Odměna dodavatele byla sjednána v celkové částce 7,1 mil. Kč bez DPH, aniž bylo patrné, jaká část připadá na výrobu a zveřejnění sponzorského vzkazu v České televizi. Žalobkyně tak ze samotné smlouvy nemohla zjistit cenu obstarávané služby a výši provize dodavatele PPS a dostat tak požadavkům hospodárného a racionálního nakládání s majetkem při vstupu na nový trh. Krajský soud dále zdůraznil nestandardní způsob provádění plateb v hotovosti ve značné výši prováděné žalobkyní rovněž v rozporu se smluvním ujednáním. Poukázal také na obsah sponzorského vzkazu, který toliko dvakrát v průběhu vysílání pořadu sděloval, že partnerem vysílaného pořadu je žalobkyně, aniž z něj vyplývala jakákoli spojitost s předmětem jejího podnikání. Krajský soud zpochybnil způsobilost takového vzkazu reálně oslovit potenciální zákazníky žalobkyně, přičemž obsah a způsob propagace pokládal za podezřelý také v porovnání se značnou cenou (taktéž v porovnání s celkovými dosahovanými příjmy žalobkyně za příslušná zdaňovací období).

[11] Žalovaným zjištěný řetězec důkazů nemohly dle krajského soudu narušit ani listiny předložené žalobkyní až v soudním řízení. Rozhodnutí žalovaného č. j. 19535/20/5300-22442-7012600 a č. j. 13598/20/5300-22442-712600, stejně jako protokol Finančního úřadu pro Karlovarský kraj č. j. 926190/18/2401-60563-401780, se netýkaly reklamních plnění v televizním vysílání, nýbrž typově zcela jiných plnění (pronájem vozidla, pronájem skladových prostor a obstarání reklamy tiskovinami, plakáty, billboardy apod.). Protokol Finančního úřadu pro Karlovarský kraj č. j. 709032/21/2401-60562-402039 o výslechu svědka M. J. (*pozn.: výslech byl proveden v jiném daňovém řízení a až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného*) se sice vztahuje k reklamám/sponzorským vzkazům

pokračování

vysílaným v České televizi, a tedy k plněním zasaženým podvodem na DPH, avšak dle krajského soudu jsou v něm zachycená vyjádření svědka k otázce stanovení ceny naprosto obecná. Vysokou cenu svědek odůvodnil zpracováním analýzy sledovanosti, aniž konkretizoval, v čem analýza spočívala a jaká měla být její přidaná hodnota. Totéž dle krajského soudu platí i ohledně svědkem uváděné „duševní složky ceny“.

[12] Krajský soud také neshledal, že by žalobkyně přijala dostatečná opatření k zamezení účasti na podvodu na DPH, za něž nepovažoval dlouhodobost spolupráce žalobkyně s dodavatelem PPS ani jím pořádané kulturní akce.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[13] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala i proti v pořadí druhému rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž obsáhle rekapitulovala dosavadní průběh řízení. Nesouhlasila s hodnocením krajského soudu stran kritéria podezřele vysoké ceny a opětovně namítala, že o údajném nadhodnocení odměny dodavatele PPS nemohla vědět, neboť Česká televize zveřejnila svůj ceník až po uzavření smlouvy mezi stěžovatelkou a dodavatelem PPS. V obchodním styku není dle stěžovatelčina přesvědčení standardem, aby účastníci prověřovali a hodnotili rozhodné skutečnosti až po uzavření smlouvy. Navíc, i kdyby tak stěžovatelka učinila, není zřejmé, jak by mohla přimět dodavatele PPS ke změně sjednaných podmínek. Dodavatel PPS měl od České televize vysílací časy nakoupeny exkluzivně, a stěžovatelka se tak ani *ex post* nemohla dozvědět o ceně exkluzivního, na trhu neobchodovaného, vysílacího času, což dle jejího názoru měl prokázat výslech svědka M. J.

[14] Stěžovatelka dále zpochybnila závěr žalovaného a krajského soudu o značném a neodůvodněném navýšení ceny. Cenu výroby sponzorského vzkazu zjištěnou žalovaným (12 000 Kč) označila za zcestnou. Žalovaný a krajský soud dále dle stěžovatelky nezohlednili, že dodavatel PPS musel přihlížet k rigoróznímu manuálu České televize, který stanoví podmínky výroby a technického provedení reklamních spotů. Dále byla dle stěžovatelky zcela opomenuta konzultační činnost dodavatele PPS (doporučení výběru pořadů, kde bude sponzorský vzkaz odvysílán, a vyhodnocení účinnosti reklamy), stejně jako jeho marže a náklady na provoz.

[15] Stěžovatelka rovněž nesouhlasila s hodnocením krajského soudu ohledně určení sjednané ceny. Názor krajského soudu, že smlouvy o poskytnutí reklamního plnění mívají přesně rozepsané jednotlivé položky (složky) ceny, je podle stěžovatelky odtržený od reality. V této souvislosti stěžovatelka odkázala na smlouvu o reklamě a propagaci na tzv. účtenkovku, kterou uzavřelo Ministerstvo financí obsahující rovněž jednotnou a blíže nerozepsanou cenu. Namítala, že žalovaný a krajský soud po ní vyžadují standard, který nedodržuje ani stát.

[16] Stěžovatelka dále uvedla, že úkolem krajského soudu po vydání zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu bylo ověřit, zda by výpověď svědka M. J. mohla prokázat nevědomost stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu. Krajský soud se však dle stěžovatelky se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nevypořádal objektivně a provedené důkazy dezinterpretoval. V protokolu o výsledku jmenovaného svědka provedeného v jiném řízení (č. j. 709032/21/2401-60562-402039) jsou dle stěžovatelky podrobně popsány jak proces výroby reklamy, tak jednotlivé složky ceny,

jakož i to, že zisk dodavatele PPS činil pouze 20 %. Nejednalo se tedy o obecná tvrzení, jak v napadeném rozsudku dovodil krajský soud. Z protokolu dle stěžovatelky dále vyplynulo, že bylo možno vyslechnout zaměstnance dodavatele PPS ohledně objednávky analýz pořadů a jejich sledovanosti a že existuje “důsledná dokumentace každé zakázky“. Stěžovatelka považovala za pravděpodobné, že pokud by svědek M. J. tuto výpověď zopakoval i v nyní přezkoumávaném daňovém řízení, mohla označit další důkazy, vyžádat je k provedení a vyvrátit jimi základní teze žalovaného a krajského soudu. Krajský soud tak stěžovatelce upřel možnost prokázat okolnosti důležité pro unesení jejího důkazního břemene. Dle stěžovatelky je zjevné, že zjištěný skutkový stav opětovně neobstojí a vyžaduje zásadní doplnění.

[17] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti věnoval otázkám nadhodnocení ceny plnění a absence cenové kalkulace a setrval na svém názoru, že takto vysoká cena plnění sjednaná ve smlouvě bez bližší specifikace jejích složek (kalkulace) neumožňovala stěžovatelce ověřit její přiměřenost, a to s přihlédnutím ke skutečnosti, že stěžovatelka neměla s reklamním trhem žádné zkušenosti. Reagoval také na stěžovatelčinu argumentaci na smlouvu o reklamě a propagaci na tzv. účtenkovku, kterou stěžovatelka porovnávala s obsahem jí uzavřené smlouvy.

[18] K nevyslechnutí svědka M. J. žalovaný podotkl, že zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu neuložil krajskému soudu povinnost provést tento důkaz, nýbrž doplnit dokazování stěžovatelkou předloženými listinami. To krajský soud v dalším řízení učinil. Dle žalovaného byly skutkové okolnosti zjištěny bez důvodných pochybností i bez provedení tohoto výsledku. Z protokolu o výsledku tohoto svědka pořízeného v jiném daňovém řízení (č. j. 709032/21/2401-60562-402039) dle žalovaného vyplynulo, že svědek se k tvorbě ceny vyjádřil pouze obecným způsobem a nevysvětlil mnohonásobné navýšení ceny ani další podezřelé okolnosti. Tvrzení svědka o přiměřenosti zisku 20 % dle žalovaného neodpovídá realitě (zvláště v porovnání s cenou plnění nakoupeného přímo od České televize). K dalším stěžovatelkou uváděným důkazům žalovaný uvedl, že je stěžovatelka mohla navrhnout k dokazování dříve, což však neučinila.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že krajský soud rozhodoval napadeným rozsudkem znovu poté, co byl jeho původní rozsudek ve věci zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2023, č. j. 6 Afs 126/2022-63. Podle § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), je nepřipustná kasační stížnost proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[20] Institut nepřipustnosti opakované kasační stížnosti brání tomu, aby se Nejvyšší správní soud znovu zabýval věcí, „u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil“ (nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, N 119/37 SbNU 519). Vedle zákonné výjimky podání opakované kasační stížnosti (krajský soud se neřídil závazným právním názorem) dovodila judikatura nad rámec dosloveného znění § 104 odst. 3

pokračování

písm. a) s. ř. s. další výjimky, které brání odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí. Jedná se typicky (avšak nikoli výhradně) o situace, kdy je zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu odůvodněn závažným procesním pochybením krajského soudu, nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, nebo nedostatečným zjištěním skutkového stavu věci (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, bod 24), tedy situace, kdy pro vadu rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud nemohl přistoupit k posouzení věci samé.

[21] V nyní souzené věci stěžovatelka jednak namítá, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, což v souladu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. odůvodňuje přípustnost opakované kasační stížnosti. Další kasační námitky směřují proti závěrům krajského soudu o možné vědomosti stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu, přičemž k obdobným kasačním námitkám se Nejvyšší správní soud v předchozím zrušujícím rozsudku nemohl vyjádřit s ohledem na výše popsané procesní pochybení krajského soudu. Věcné posouzení závěrů krajského soudu, že stěžovatelka mohla a měla vědět o účasti na podvodu, tak v předchozím rozsudku nebylo provedeno a Nejvyšší správní soud je jím může zabývat až nyní. Kasační stížnost stěžovatelky proto nelze považovat za nepřípustnou pouze z toho důvodu, že se jedná o kasační stížnost opakovanou.

[22] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[23] Námitka, že se krajský soud „objektivně nevypořádal“ se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu obsaženým ve zrušujícím rozsudku, není důvodná. Jak již bylo uvedeno výše, v předchozím zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud uložil krajskému soudu povinnost vypořádat se s důkazními návrhy stěžovatelky, tedy důkazy provést, anebo řádně odůvodnit jejich nadbytečnost. Krajský soud postupoval zcela v souladu s tímto závazným právním názorem. V dalším řízení provedl k důkazu veškeré listiny navržené stěžovatelkou a provedené důkazy podrobně a přesvědčivě vyhodnotil v bodě 46 odůvodnění napadeného rozsudku (viz shrnutí výše v bodě [11] tohoto rozsudku). Nejvyšší správní soud v této souvislosti instruoval krajský soud následovně: „*V situaci, kdy by provedením těchto důkazů bylo skutečně prokázáno, že správce daně zastavil jiná daňová řízení vedená se stěžovatelkou v obdobných věcech právě na základě skutkových zjištění opírajících se o výslechy M. J., znamenalo by to, že jakkoli se při vydání rozhodnutí žalovaného o odvolání mohl skutkový stav zjištěný v daňovém řízení jevit jako úplný a dostatečný, ve světle zjištění plynoucích z provedených důkazů by neobstál a vyžadoval by zásadní doplnění.*“ Z důkazů provedených v dalším řízení však nevyplývalo, že by jiná (žalovaným zastavená) daňová řízení byla se stěžovatelkou vedena v obdobných věcech, neboť se ukázalo, že obě rozhodnutí o zastavení řízení byla vydána ve věcech, které se vůbec netýkaly reklamy/sponzorských vzkazů v televizním vysílání, nýbrž typově zcela odlišných plnění. Z provedeného dokazování tedy vyplynulo, že se nejednalo o obdobné věci, jak stěžovatelka tvrdila. Tentýž závěr platí také v případě jednoho z předložených protokolů. Krajským soudem doplněné důkazy proto v nyní souzené věci nezpochybnily skutkový stav zjištěný v daňovém řízení.

[24] Protokol o výslechu svědka M. J. (č. j. 709032/21/2401-60562-402039), pořizený v jiném daňovém řízení, pak sice popisuje okolnosti obstarávání odvysílání reklam/sponzorských vzkazů Českou televizí, tedy okolnosti plnění zasažených podvodem

na DPH. Avšak ani tento protokol nebyl způsobilý zpochybnit žalovaným zjištěný skutkový stav, jak správně vyhodnotil krajský soud. Obsah protokolu zachycující svědkovy obecné popisy souvisejících služeb (výběr pořadu, připravení právně nezávadného sloganu, zpracování analýz sledovanosti) nelze dle Nejvyššího správního soudu považovat za dostačující pro odůvodnění neadekvátní ceny plnění smlouvené mezi stěžovatelkou a dodavatelem PPS (viz dále). S analýzami sledovanosti (poměrně obecnými brožurami) předloženými stěžovatelkou se správní orgány vypořádaly již v daňovém řízení. Z protokolu o výslechu svědka tedy nelze zjistit žádnou novou skutečnost, která by byla schopna zvrátit závěr správních orgánů, že ani hodnota stěžovatelkou uváděných souvisejících služeb nemohla odůvodnit výši ceny za obstarání odvysílání reklamy/sponzorského vzkazu, která v průměru šedesátkrát převyšovala cenu samotné obstarávané služby. Zbývá pouze doplnit, že Nejvyššímu správnímu soudu je z jeho rozhodovací činnosti známo že osoba svědka M. J. se opakovaně vyskytuje u případů souvisejících s porušením daňových povinností (viz případy shrnuté v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2024, č. j. 6 Afs 203/2023-58, bod 23), což výrazně snižuje důvěryhodnost jím tvrzených skutečností.

[25] Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti rovněž namítala, že z protokolu o výslechu svědka M. J. vyplynula možnost vyslechnout rovněž zaměstnance dodavatele PPS ohledně analýz sledovanosti, včetně možnosti provést důkazy dokumentací dodavatele PPS, který měl každou zakázku důkladně dokumentovat, konstatuje Nejvyšší správní soud, že tyto důkazy mohla stěžovatelka navrhnout již v předchozím řízení, což však neučinila. Nelze tedy přisvědčit stěžovatelčinu tvrzení, že jí krajský soud upřel možnost prokázat důležité okolnosti případu.

[26] Ke kasační námitce týkající se stěžovatelkou tvrzené nevědomosti o účasti na podvodu na DPH Nejvyšší správní soud nejprve předesílá, že dokazování existence objektivních skutkových okolností svědčících o tom, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu věděl, anebo vědět mohl a měl, spočívá zpravidla v prokázání provázaného komplexu dílčích podezřelých okolností (střípků mozaiky), a to nepřímými důkazy, které však nelze vytrhávat z kontextu a hodnotit izolovaně, neboť jejich důkazní síla spočívá právě v jejich komplexnosti (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, body 35 a 47, ze dne 10. 11. 2022, č. j. 6 Afs 232/2021-46, bod 21, nebo výše citovaný rozsudek č. j. 6 Afs 203/2023-58, bod 18).

[27] V nyní souzené věci Nejvyšší správní soud souhlasí s posouzením žalovaného a krajského soudu, že žalobkyně mohla a měla vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Žalovaný tento závěr opřel o celou řadu nepřímých důkazů prokazujících podezřelé okolnosti obchodního případu: nepřiměřená cena plnění, obsah sponzorských vzkazů propagující toliko název stěžovatelky, nikoliv její obchodní činnost, neurčitý obsah smlouvy bez specifikace typu pořadu, času vysílání, či jednotlivých složek ceny, daňové doklady bez bližší specifikace přijatých plnění, hotovostní platby prováděné v rozporu se smlouvou a obcházející zákonný limit, pozdní úhrada dvou daňových dokladů až po zahájení daňové kontroly, virtuální sídlo dodavatele plnění a nezveřejňování účetních závěrek.

[28] Krajský soud se s ohledem na obsah žaloby podrobněji zabýval zejména zjištěnou nepřiměřenou cenou plnění a s tím související otázkou absence podrobnější specifikace



pokračování

tvorby ceny ve smlouvě, jakož i obsahem obstarávané reklamy/sponzorského vzkazu; a dále podezřelými hotovostními platbami. To však neznamená, že ostatní podezřelé okolnosti pominul. Ohledně nich krajský soud odkázal na precizní vypořádání žalovaným, s jehož hodnocením se ztotožnil. Vzhledem k tomu, že v kasační stížnosti stěžovatelka zpochybňovala toliko závěry týkající se nepřiměřenosti ceny plnění (a v této souvislosti částečně závěry o nestandardnosti smlouvy uzavřené s dodavatelem PPS), je zřejmé, že se soustředila toliko na zpochybnění vybraných podezřelých okolností případu, jejichž přesvědčivost je však nutno posuzovat a hodnotit právě v komplexu všech ostatních dílčích podezřelých okolností vyjmenovaných výše. Ty však stěžovatelka v kasační stížnosti nevyšvětluje ani je nevyvrací.

[29] Ačkoli správci daně nepřísluší hodnotit hospodárnost vynakládání finančních prostředků daňových subjektů, představuje nepřiměřená cena plnění bez logického vysvětlení jednu z okolností, jež svědčí o podvodu na DPH (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2023 č. j. 5 Afs 115/2022-54, bod 37, a v něm vyjmenovaná prejudikatura). Jak vyplývá ze správního spisu a žalobou napadeného rozhodnutí, cena plnění poskytnutého dodavatelem PPS a spočívajícího v obstarání odvysílání reklamy/sponzorského vzkazu převyšovala cenu samotné obstarávané služby v průměru cca šedesátkrát (podrobněji viz bod [4] tohoto rozsudku). Takovou výši ceny za obstaratelské služby nelze uspokojivě vysvětlit údajným poskytnutím souvisejících doplňkových služeb, jako je poradenství spojené s výběrem vhodného pořadu založené na zpracování analýz sledovanosti, příprava sloganu „*tento pořad Vám přináší há dé té partner vaší zábavy*“ a případná následná analýza sledovanosti. Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry rozsudku ze dne 26. 8. 2020, č. j. 8 Afs 78/2018-56, bod 21, v obdobné věci: „*K určitému zvýšení ceny vlivem prodeje reklamního prostoru mediálními agenturami dojít mohlo, nikoliv ale k tak mnohonásobnému zvýšení (zhruba k sedmapadesátinásobnému navýšení oproti běžnému čtvrtinásobnému navýšení), jak naznačuje stěžovatelka. Stejně tak Nejvyšší správní soud nevidí důvod pro zásadní zvýšení ceny ani ve službách, které byly stěžovatelce poskytnuty vedle samotného zajištění reklamního prostoru.*“

[30] Výši ceny nevysvětlují ani náklady na výrobu sponzorského vzkazu, které správce daně vyčíslil na 12 000 Kč. Ačkoli stěžovatelka v kasační stížnosti označila toto vyčíslení za zcestné, vlastní vysvětlení a konkrétní vyčíslení nákladů sama neuvedla. Nejvyšší správní soud proto nepovažuje zjištěnou výši výrobních nákladů za úspěšně zpochybněnou. Skutečnost, že sponzorský vzkaz musel odpovídat manuálu České televize, nijak neobjasňuje, proč správcem daně zjištěná cena jeho výroby (12 000 Kč) není cenou skutečnou a odpovídající.

[31] Stěžovatelka tak uspokojivě nedoložila a neprokázala, že pro vynaložení částky ve výši 7,1 mil. Kč (bez DPH) za obstarání odvysílání sponzorských vzkazů existovaly racionální důvody, resp. neposkytla logické vysvětlení přiměřenosti ceny tohoto plnění. Lze rovněž souhlasit s krajským soudem, že se jednalo o částku nepoměrně vyšší v porovnání s celkovými dosahovanými příjmy stěžovatelky, vynaloženou na obstarání odvysílání stručného několikasekundového sponzorského vzkazu, který ani nepřibližoval obchodní aktivity stěžovatelky, v průběhu pěti pořadů České televize, aniž stěžovatelka znala konkrétní cenu samotné obstarávané služby. U stěžovatelky bylo možno očekávat určitou míru opatrnosti či zdrženlivosti, a to zejména v situaci, kdy obdobné služby poptávala na

reklamním trhu poprvé. Česká televize v průběhu daňového řízení sdělila, že její reklamní vysílací čas nebyl obchodován exkluzivně (výlučně), stěžovatelka nicméně přistoupila na nabídku dodavatele PPS, aniž jakýmkoliv způsobem cenu plnění (a v jeho rámci cenu obstarávané služby) ověřovala, anebo alespoň žádala o její vysvětlení či způsob kalkulace (k nedostatečnosti takového postupu viz již citovaný rozsudek č. j. 8 Afs 78/2018-56, bod 22, nebo rozsudek ze dne 24. 1. 2024, č. j. 7 Afs 207/2020-53, č. 4579/2024 Sb. NSS, bod 37). Právě v tomto kontextu krajský soud zdůrazňoval absenci kalkulace ceny ve smlouvě s tím, že ani ze smluvních ujednání nevyplývá, že by se stěžovatelka o cenu obstarávané služby a další složky ceny plnění jakkoli zajímala.

[32] V uvedené souvislosti je tedy podružné, že Česká televize uveřejnila ceník až po uzavření smlouvy mezi stěžovatelkou a dodavatelem PPS, neboť stěžovatelka se ani nepokusila informaci o ceně obstarávané služby a o cenách obdobných obstaratelských plnění získat (u České televize, u jiných mediálních agentur, či přímo u samotného dodavatele PPS). Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně potvrdil, že v případech nákupů výrazně předraženého sponzorského času v České televizi prostřednictvím transakcí vykazujících znaky obdobné tomuto případu je logické za účelem určení obvyklé ceny vycházet z ceníkových cen veřejně prezentovaného ceníku služeb dodavatele, za které poskytuje konkrétně vymezenou službu nezávislým osobám (judikatura je shrnuta např. v citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 207/2020-53, bod 36).

[33] Krajský soud tak v napadeném rozsudku dospěl ke správnému právnímu závěru, že pouhou důvěrou stěžovatelky v dodavatele PPS založenou na dosavadních obchodních vztazích (v nichž však stěžovatelka naopak byla dodavatelem, a to plnění výrazně odlišných a nijak nesouvisejících s obstaráváním reklamy a sponzoringu) nelze hodnotit jako přijaté opatření, natož opatření dostatečné k zamezení možné účasti stěžovatelky na daňovém podvodu.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[34] Na základě výše uvedených skutečností tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[35] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. července 2024

Mgr. Ing. Veronika Juříčková

pokračování

předsedkyně senátu