



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Štěpána Výborného a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **KTPB s. r. o.**, se sídlem Vackova 892/43, Brno, zastoupený Mgr. Lukášem Regecem, advokátem se sídlem V parku 2316/12, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2023, č. j. 29 Af 4/2021 - 47,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

[1] Rozhodnutím ze dne 9. 11. 2020, č. j. 42412/20/5300-21444-712862, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 17. 5. 2019, č. j. 2696383/19/3003-52521-711227, č. j. 2696684/19/3003-52521-711227, č. j. 2697420/19/3003-52521-711227, č. j. 2697541 /19/3003-52521-711227, č. j. 2697634/19/3003-52521-711227 a č. j. 2697676/19/3003-52521-711227, kterými byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a dle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období duben, červenec, srpen, září, říjen a listopad 2014 (dále jen „předmětná zdaňovací období“) a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále.

[2] Žalovaný dospěl k závěru, že obchodní transakce mezi stěžovatelem a dodavatelem Promo Czech Group s.r.o. (dále jen „Promo Czech“) byly zatíženy podvodem na DPH, přičemž se zjevně nejedná pouze o důsledek podnikatelského selhání.

[3] K existenci daňového podvodu žalovaný uvedl, že o realizaci služeb reklamní prezentace obchodní firmy žalobkyně na sportovních a dalších akcích není pochyb, avšak jejich cena byla až 58násobně nadhodnocena, byly přeprořádány v řetězci obchodních korporací, ve kterých se vyskytují nekontaktní dodavatelé, kteří si neplní (neplnili) své povinnosti vůči správci daně, fakturace mezi nimi probíhá v rychlém časovém sledu a přímý dodavatel žalobce je subjekt bez podnikatelské historie v daném oboru, u něhož došlo v krátkém časovém předstihu před zahájením obchodní spolupráce se žalobcem ke změně na pozici jednatele. Tento přímý dodavatel se navíc zavázal dodat předmět plnění v okamžiku, kdy sám neměl „smluvně ošetřené“ jeho pořízení. Společnosti zapojené v řetězci nadto nezveřejňovaly své účetní závěrky ve sbírce listin, neměly internetové stránky a jejich skutečná sídla se nenacházela na adresách zapsaných v obchodním rejstříku. Společnosti DIRECT 74, u které byla identifikována chybějící daň, a ROXTA MORAVA se proto pro správce daně staly nespolehlivými plátcí a společnost SIDWELL Advertising nespolehlivou osobou. Stejně tak dodavatel žalobce se správcem daně nespolupracuje a stal se nespolehlivým plátcem.

[4] Zjištěné skutečnosti také svém souhrnu potvrzují, že žalobce o svém zapojení do podvodu na DPH vědět mohl a měl. Žalovaný poukázal především na neetablovanost dodavatele, chyby v označení adresy dodavatele ve smlouvě, extrémní nadhodnocení cen služeb, neplnění smluvních podmínek dodavatelem při fakturaci či na pasivní kontrolu poskytnutých zdanitelných plnění bez dostatečné obezřetnosti. Žalobce zároveň nepřijal žádná relevantní opatření k zabránění své účasti na podvodu na DPH.

[5] Žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Brně nyní napadeným rozsudkem. Krajský soud nesouhlasil se žalobcem, že žalovaný nedostatečně aplikoval *Axel Kittel test*. Krajský soud ve shodě se žalovaným shledal, že zjištěné skutkové okolnosti ve svém souhrnu svědčí o jednom z typických modelových případů podvodu na DPH. Za významné skutkové okolnosti o vědomosti žalobce o účasti na podvodu na DPH krajský soud považoval neetablovanost dodavatele, pasivitu žalobce při zjišťování cen u sportovních klubů, úhradu neúměrně vysokých cen reklamy, pasivitu při ověřování obchodního partnera žalobce, toleranci nedodržování smluvních ujednání, fotodokumentaci nekorespondující v časové rovině se zdanitelným plněním a absenci kontroly reklamního plnění. Krajský soud konstatoval, že žalobce v řešeném případě žádné zvláštní opatření nepřijal, provedl toliko zcela základní ověření svých dodavatelů ve veřejných rejstřících, čímž riziko svého zapojení do daňového podvodu nemohl minimalizovat. K ceně reklamních služeb krajský soud dále uvedl, že rozdíl mezi cenou, za kterou první subjekty v řetězci reklamní služby nakoupily, a za kterou je pořídil žalobce, je tak enormní (až 58násobek), že není vysvětlitelný přidanou marží reklamních společností, ani provedením případných dílčích prací. Otázka ceny má vliv i na závěr, zda žalobce věděl, nebo vědět měl a mohl o tom, že transakce jsou zasaženy podvodem. Žalobce neučinil nic, čím by si skutečnou cenu zjistil a ověřil.

pokračování

[6] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatel v kasační stížnosti v první řadě namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Krajský soud dle jeho názoru nevyložil, z jakých důvodů při aplikaci tzv. *Axel Kittel testu* přihlédl pouze ke stanoviskům žalovaného. Krajský soud rovněž chybně toliko odkázal na závěry žalovaného vyslovené v průběhu daňového řízení.

[8] V druhé kasační námitce stěžovatel uvádí, že se žalovaný patřičně nevěnoval kompletnímu testu daňového podvodu (tzv. *Axel Kittel test*) s ohledem na domnělou účast stěžovatele na daňovém podvodu. Krajský soud ani daňové orgány stěžovateli nesdělily, jaká opatření stěžovatel nepřijal, respektive jaká měl přijmout, aby se účasti v podvodném řetězci vyhnul.

[9] Stěžovatel rozporuje, že věděl nebo měl vědět o své účasti na daňovém podvodu. K odkazu na účetní závěrky společnosti Promo Czech konstatuje, že jejich nezveřejnění mohl seznat až po realizaci prověřovaných služeb. Informace o nezveřejněných účetních závěrkách navíc není sama o sobě dostačující pro vědomost o podvodu. Při hodnocení kvality uzavíraných smluv pak krajský soud i daňové orgány pominuly, že smluvní strany obecně disponují autonomií vůle. Pokud smluvní strany ve smlouvě písemně nekonkretizují postup při případné reklamaci vadně poskytnutých plnění či způsob kontroly provedených plnění, nelze takové jednání hodnotit jako nedostatečné. Stěžovatel se rovněž domnívá, že nemůže být sankcionován za to, že jeho dodavatel využil pro svou ekonomickou činnost existenci virtuálního sídla, zvláště za situace, kdy byl jeho dodavatel kontaktní a prováděl sjednané reklamní plnění. Také neexistence webové prezentace obchodní korporace Promo Czech nemůže být vyhodnocena jako objektivní skutečnost svědčící jeho vědomosti o podvodu na DPH. Stěžovatel dále odmítá tvrzení o neetablovanosti dodavatele, neboť jeho jednatel mu byl osobně znám a měl zkušenosti s podnikáním v oboru reklamní činnost a marketing. Stěžovatel také podotýká, že jeho dodavatel se stal nespolehlivým plátcem až od 1. 5. 2018, přičemž před zahájením obchodní spolupráce si ověřil registraci dodavatele jako plátce DPH a ověřil, že dodavatel nefiguruje v registru nespolehlivých plátců.

[10] V poslední žalobním bodě stěžovatel nesouhlasí s pochybnostmi nad cenou plnění. Stěžovatel poukazuje na specifika podnikání v oblasti poskytování reklamních plnění. Po stěžovateli nelze požadovat, aby při realizaci soukromoprávního vztahu úspěšně zjistil výši cen, za které reklamní plochy nakoupil jeho dodavatel. Tyto informace si stěžovatel nemohl obstarat. Navíc stěžovatel neměl žádný přístup k informacím o subdodavatelích společnosti Promo Czech. Stěžovatel v této souvislosti opakuje, že daňové orgány neprokázaly, že mohl či měl vědět, že se účastní „podezřelé“ transakce. V této souvislosti se dovolává závěrů rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 8. 2014, č. j. 62 Af 34/2013 - 78. Stěžovatel rovněž tvrdí, že se žalovaný a krajský soud nedostatečně věnovali zjištění ceny obvyklé. Cena stanovená společností Emerencie s. r. o., která měla reklamní plochy pronajaty přímo od sportovních klubů, nezohledňovala možnosti, které měl stěžovatel v roce 2014, a nezohledňovala ani běžnou obchodní praxi. Stěžovatel neměl možnost získat reklamní plnění přímo od sportovních klubů. Žalovaný chybně a bez dalšího odůvodnění považoval za relevantní cenu stanovenou společností Emerencie

s.r.o. Stěžovatel poukazuje na výsledný efekt reklamy s tím, že cenu reklamy významně ovlivnilo i umístění reklamního banneru v závislosti na televizních kamerách na sportovištích. Stěžovatel trvá na návrhu na zpracování znaleckého posudku pro určení ceny obvyklé. Konečně stěžovatel poukazuje na předložené ceníky reklamního plnění ze sezóny 2018/2019 vydané týmem SK Slavia Praha, z nichž vyplývá, že nemohl vědět, že přijatá reklama může být zasažena daňovým podvodem.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že rozsudek krajského soudu plně vyhovuje požadavkům na přezkoumatelnost. Krajský soud zcela srozumitelně vysvětlil, z jakého důvodu nepřisvědčil námitce stěžovatele, že se žalovaný nedostatečně věnoval *Axel Kittel testu*. Žalovaný se zabýval existencí podvodu na DPH, objektivními okolnostmi svědčícími o tom, že stěžovatel mohl a měl vědět, že se účastní podvodu na DPH, a na závěr i tím, zda stěžovatel přijal přiměřená opatření k tomu, aby zajistil standardní průběh obchodování a předešel tak své účasti na podvodu na DPH. Žalovaný uvádí, že je pouze věcí stěžovatele, jaká opatření k zabránění účasti na podvodu na DPH přijme a doloží, přičemž neexistuje povinnost orgánů finanční správy, aby taková opatření specifikovaly. Žalovaný je přesvědčen, že v řešeném případě byly shledány takové skutkové okolnosti, jež potvrzují existenci podvodného řetězce a stěžovatel o podvodu na DPH vědět měl a mohl.

[12] K ceně za poskytnutou reklamu žalovaný uvádí, že reklamní plnění bylo přeprodáváno v řetězci obchodních korporací, kdy došlo k neúměrnému navýšení ceny, a to v rozmezí od 9,7násobku až po 58násobek, přestože předmětem plnění mezi jednotlivými obchodními partnery bylo pouhé zprostředkování. Stěžovatel se přitom sám pohyboval na trhu reklamních služeb a měl a mohl tedy mít povědomí o cenové hladině reklamních plnění, takže mohl posoudit cenu za tyto služby. Stěžovatel však cenu nijak neověřoval, stejně jako přínos reklamy pro jeho podnikání. Provedení znaleckého posudku pro určení ceny obvyklé by bylo nadbytečné s ohledem na extrémní navýšení ceny. Zjištěná nestandardnost spočívala v nadhodnocení ceny reklamy, nikoliv v její odchylce od ceny obvyklé. Cenová nabídka pro sezónu 2018/2019 pak pro věc není relevantní.

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit.

[16] Za nepřezkoumatelné (pro nedostatek důvodů) lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je

pokračování

postaven základ žaloby (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44). Zároveň ovšem nelze opomenout, že nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se totiž o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014 - 85).

[17] Stěžovatel především namítá, že krajský soud dostatečně neposoudil kritéria tzv. *Axel Kittel testu* a bez dalšího převzal závěry žalovaného.

[18] Nejvyšší správní soud k této námitce předesílá, že není nic závadného na tom, pokud krajský soud v napadeném rozsudku odkáže na závěry správních orgánů vyřčených v napadených rozhodnutích. Jak vyložil zdejší soud již v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, „*je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou.*“ Obecně proto nelze krajskému soudu vyčítat, jestliže odkáže na odůvodnění napadeného správního rozhodnutí či pokud se zde vyslovenými závěry souhlasí a považuje je za přílehlavé.

[19] Jestliže se tedy krajský soud se závěry daňových orgánů ztotožnil a ve svém odůvodnění vyšel mimo jiné z argumentů obsažených v žalobou napadeném rozhodnutí, není na tomto postupu nic neobvyklého ani rozporného s právem. Krajský soud vyložil skutečnosti, na základě jakých seznal existenci daňového podvodu (viz za všechny odst. 33), a důkladně posoudil otázku vědomosti stěžovatele o účasti na něm (viz souhrn v bodě 45), včetně absence přijetí adekvátních opatření (odst. 36 a 39). Z úvah krajského soudu jednoznačně vyplývá, že kritéria stanovená tzv. *Axel Kittel* testem považoval za splněná. Povinnost orgánů moci soudní svá rozhodnutí řádně odůvodnit přitom nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou jednotlivou dílčí námitku; podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi námitkami základními (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/20158–71). Takto krajský soud postupoval, neboť dostatečně posoudil rozhodující skutečnosti svědčící účasti stěžovatele na daňovém podvodu.

[20] Krajský soud také dostatečně zhodnotil obezřetnost stěžovatele před vstupem do obchodního vztahu. V této části odůvodnění (viz odst. 38) sice krajský soud opět vyšel ze závěrů žalovaného, jeho úvahy však pojal za své a vyslovil s nimi souhlas. Výslovně rovněž uvedl, že s argumentací stěžovatele nesouhlasí. Stěžovatel navíc v této části kasační stížnosti pouze obecně namítá chybný postup krajského soudu při odůvodnění rozsudku, aniž by uvedl konkrétní námitky, které dle jeho názoru krajský soud nevypořádal.

[21] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný, neboť je z jeho odůvodnění zřejmé, jakými úvahami byl krajský soud při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. naplněn není.

[22] Stěžovatel dále zpochybňuje věcné důvody pro závěr o jeho vědomé účasti na podvodu na DPH.

[23] Konstantní judikatura zdejšího soudu uvádí (srov. za všechny např. rozsudek ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43), že při rozhodování o tom, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba zjistit, zda podvod na dani skutečně existoval (1. podmínka). Dále je pak 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 (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra). Obdobné podmínky vyplývají také z rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C 439/04 a C 440/04, věc Axel Kittel a Recolta Recycling. V tomto rozsudku vyložený tzv. „Axel Kittel test“ definuje čtyři podmínky, za kterých lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně: (1) existence daňové ztráty ke dni rozhodování; (2) prokázaná existence daňové ztráty dle první podmínky byla důsledkem podvodného jednání; (3) podvodné jednání bylo spojeno s obchodními transakcemi; a (4) daňový subjekt věděl či při vynaložení náležité opatrnosti mohl vědět o spojení podvodného jednání s obchodními transakcemi.

[24] Prokázání první podmínky – existenci podvodu na DPH – stěžovatel v kasační stížnosti nezpochybňuje. Nejvyšší správní soud proto odkazuje k závěrům rozhodnutí žalovaného a krajského soudu. Stěžovatel však namítá, že daňové orgány neprokázaly splnění druhé podmínky, a to vědomosti stěžovatele o jeho účasti na daňovém podvodu.

[25] V případě zaviněné účasti daňového subjektu na podvodných obchodech musí správce daně prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že daňový subjekt o podvodném charakteru obchodů věděl, nebo vědět mohl a měl. V daňovém řízení je třeba chránit dobrou víru daňového subjektu tak, aby nebyl nespravedlivě „sankcionován“ v případě, že byl shodou okolností a (nezaviněně) bez svého vědomí vtažen do řetězce dodávek, jehož cílem je získat protiprávní výhodu. Smyslem tohoto korektivu je ochránit subjektivní práva daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly jeho součástí. V běžných podnikatelských situacích nelze po daňovém subjektu požadovat, aby při své rutinní činnosti zkoumal – bedlivěji než běžně – zda se někdo v distribučním řetězci dopustil nebo by se v budoucnu mohl dopustit podvodného jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 - 47, odst. 21).

[26] V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud nachází dostatek objektivních okolností, které ve svém souhrnu prokazují vědomost stěžovatele o zapojení do daňově podvodného řetězce.

[27] Za první významnou objektivní okolnost považuje kasační soud cenu sjednaného plnění. Stěžovatel, který v době posuzovaných obchodních transakcí již několik let působil v oblasti reklamních služeb, si musel být vědom, že sjednaná cena plnění je neúměrně

pokračování

vysoká, obzvláště jestliže neměl žádné specifické požadavky na svou propagaci. Stěžovatel ani netvrdí, že si ověřoval přiměřenost ceny plnění, přestože několikanásobné navýšení ceny oproti ceně, za které reklamní plochy nakoupil první článek řetězce (společnost Emerencie), je minimálně nestandardní. Kasační soud připomíná, že správci daně sice nepřísluší hodnotit hospodárnost vynakládání finančních prostředků daňových subjektů, nepřiměřená cena plnění bez logického vysvětlení je ovšem jednou z okolností, jež svědčí o podvodu na DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2023, č. j. 5 Afs 115/2022 - 54), a to včetně o vědomosti o účasti na daňovém podvodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 11/2020 - 55).

[28] Nejvyšší správní soud nepopírá tvrzení stěžovatele o specifikách podnikání v reklamní oblasti spočívající ve velkém objemu reklamního prostoru a v prodeji reklamní plochy na sportovních stadionech prostřednictvím zprostředkovatelů. Uvedené však nic nemění na závěrech daňových orgánů a krajského soudu, že navýšení ceny v dodavatelsko-odběratelském řetězci o vyšší jednotky a až desítky násobků mělo ve stěžovateli vyvolat podezření, zdali transakce nejsou zatíženy podvodem na DPH. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že nemusel znát konkrétní cenu, za kterou reklamní plochu nakoupil jeho dodavatel, jestliže se však v oblasti reklamy již delší čas pohyboval a měl s ní zkušenost, což nerozporuje, mohl snadno usoudit, že cena za reklamní plnění požadovaná jeho dodavatelem je neúměrně vysoká. Jestliže stěžovatel přirovnává svůj případ k věci řešené v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 8. 2014, č. j. 62 Af 34/2013 - 78, tak tato komparace není přílehavá, neboť stěžovateli nebylo kladeno k tíži smluvní ujednání subjektů v řetězci či samotné vytvoření řetězce. Citovaný rozsudek navíc neřešil podvod na DPH, jak již stěžovateli vysvětlil krajský soud v napadeném rozsudku.

[29] Nejvyšší správní soud také souhlasí s krajským soudem, že zjišťování ceny obvyklé bylo v daném případě nadbytečné, neboť několikanásobné navýšení ceny, které nebylo odůvodněno jakoukoli přidanou hodnotou a nemělo ekonomické opodstatnění, svědčilo podvodu na DPH a vědomosti stěžovatele o něm. Enormní navýšení ceny představuje natolik významnou okolnost, že nebylo nezbytné zjišťovat obvyklou cenu za reklamní plnění ani znaleckým zkoumáním. Nejvyšší správní soud uznává, že krajský soud sice okrajem konstatoval, že za cenu obvyklou by považoval cenu, za něž předmětná plnění prodávala společnost Emerencie (viz bod 44), toto kusé konstatování však krajský soud učinil pouze v souvislosti s tím, že zjištěné rozdíly mezi cenami, za které byly reklamní služby pořízeny a za které je bylo možné pořídit, představují okolnosti, které lze při obvyklé míře opatrnosti zjistit a ekonomicky racionálně reflektovat. Nadále tedy považoval za klíčové několikanásobné navýšení ceny, což vyplývá i z dalších částí odůvodnění a ze skutečnosti, že se krajský soud zjištěním ceny obvyklé důkladně nezabýval.

[30] Na uvedeném nemůže nic změnit ani stěžovatelův odkaz na vysokou sledovanost sportovních přenosů (především ze stadionu SK Slavia Praha), neboť ta sama o sobě nezodpovídá několikanásobné navýšení ceny reklamního plnění v řetězci bez jakékoli přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud se také ztotožňuje s krajským soudem a žalovaným, že stěžovatelem předložené ceníky za reklamu nejsou relevantní. Za prvé se týkají jiného časového období (sezóny 2018/ 2019), v němž byla sportovní úroveň klubu SK Slavia Praha významně odlišná oproti roku 2014. Za druhé tyto ceníky neuvádějí údaje o délce placeného

časového úseku a rozměrech LED plochy panelu, ke kterému se vztahuje uváděná cena. Tyto skutečnosti významně snižují vypovídající hodnotu předložených ceníků.

[31] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že cena sjednaného plnění byla v posuzované věci v dodavatelském řetězci natolik navýšena, že sama o sobě implikuje vědomost stěžovatele o účasti na podvodu na DPH. Navíc nelze přehlížet, že se nejednalo o jedinou objektivní okolnost prokazující vědomost stěžovatele o podvodném jednání.

[32] Nejvyšší správní soud považuje za další významnou objektivní okolnost pasivitu stěžovatele ohledně kontrol předmětných plnění. Ačkoli se jednalo o reklamní plnění v řádu statisíců korun, stěžovatel k opačným tvrzením správce daně nedoložil, že by realizaci reklamního plnění jakkoli relevantně kontroloval, naopak jednatel dodavatele ve své svědecké vypovědi uvedl, že fotodokumentaci neprováděl. Stěžovatel sice v průběhu daňového řízení předložil určitou fotodokumentaci, která měla prokazovat reklamní propagaci za období duben a květen 2014, ta však byla prokazatelně pořízena v období říjen až prosinec 2013, říjen a listopad 2014 a leden 2015. K této okolnosti se stěžovatel v kasační stížnosti nijak nevyjadřuje, ačkoli svědčí účelovosti jednání stěžovatele a podporuje závěr o jeho vědomosti o zapojení do podvodu na DPH.

[33] Z hlediska vědomosti stěžovatele o účasti v podvodném řetězci nelze také přehlížet, že stěžovatel vstoupil do obchodního vztahu se společností, která zahájila svou činnost v oblasti reklamních služeb pouze měsíc před započatím obchodní spolupráce se stěžovatelem. Jakkoli kasační soud nepomíjí tvrzení stěžovatele o známosti jeho jednatele a jednatele společnosti Promo Czech, tak s ohledem na další zjištěné skutečnosti tato tvrzení nemohou dostatečně vyvrátit závěr, že uzavření smlouvy na plnění v řádu statisíců korun s nově vzniklou společností, která neměla v daném oboru žádné zkušenosti, bylo nestandardní. Stěžovatel sice poukazuje na zkušenost jednatele dodavatele s reklamní činností, ten však byl pouze od března 2003 do dubna 2004, tj. více než deset let před realizací sporných obchodních transakcí, jednatelem společnosti, jež se zabývala reklamní činností a marketingem. Tato časově vzdálená a krátkodobá činnost dle kasačního soudu nemůže vyvrátit závěr o neetablovanosti dodavatele v oblasti reklamních služeb.

[34] Za okolnost svědčící vědomosti stěžovatele o účasti na daňovém podvodu Nejvyšší správní soud považuje také skutečnost, že stěžovatel netrval na dodržení smluvních ujednání ohledně fakturace. V průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že daňové doklady dodavatel stěžovatele vystavoval v rozporu se smlouvou až k poslednímu dni daného měsíce (vyjma zdaňovacího období duben 2014), ačkoli ve smlouvě byla fakturace sjednána vždy k 10. dni daného kalendářního měsíce. Nedodržení smlouvy nasvědčuje tomu, že smlouva o reklamě byla uzavřena pouze formálně.

[35] Ve vztahu ke „kvalitě“ uzavřené smlouvy a k absenci smluvních ujednání o způsobu kontroly a o reklamaci Nejvyšší správní soud uznává, že smluvní strany disponují autonomií vůle. Při hodnocení kvality smlouvy jako objektivní skutečnosti proto musí ze strany daňových orgánů osvědčeno, že takto běžně smlouvy formulovány nebývají, resp. že uvedená smlouva svým obsahem vybočuje z užívaného smluvního standardu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019 - 40). Takto však žalovaný postupoval, neboť uvedl, že ujednání o způsobu kontroly a o reklamaci

pokračování

by ve smlouvě uzavřené na plnění v řádů statisíců korun nemělo absentovat, což krajský soud aproboval. S tím se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, dodává však, že tato okolnost byla pro posouzení vědomosti stěžovatele o účasti na daňovém podvodu spíše doprovodná. V souhrnu s dalšími zjištěnými skutečnostmi ale potvrzuje závěry krajského soudu a žalovaného.

[36] Za „doprovodnou“ okolnost lze považovat také virtuální sídlo dodavatele stěžovatele. Nejvyšší správní soud nerozporuje, že dodavatel stěžovatele mohl mít virtuální sídlo, rozhodovací praxe však virtuální sídlo obecně považuje za objektivní okolností svědčící (ve spojení s dalšími okolnostmi) o vědomosti daňového subjektu o zapojení do podvodu na DPH (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2024, č. j. 8 Afs 20/2022 - 48). Stejně platí také o absenci webových stránek, která sice může být běžným jevem, zároveň se však jedná o indicii svědčící nutnosti zvýšené opatrnosti (za všechny srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2018 č. j. 6 Afs 31/2018 - 53). Absence webových stránek dodavatele by tedy nemusela prokazovat vědomost stěžovatele o účasti na podvodném obchodním řetězci, v souhrnu s ostatními objektivními okolnostmi však závěr o této vědomosti také podporuje.

[37] Stěžovatel dále namítá, že nemohl získat vědomost o účasti na daňovém podvodu kvůli nezveřejnění účetních závěrek některých subjektů zapojených do obchodního řetězce. Stěžovatel však v této argumentaci pomíjí konstatování krajského soudu (viz odst. 37), že *„žalovaný tyto považuje za skutečnosti svědčící o podvodu, kterým byly transakce zasaženy, nikoliv o tom, že žalobce o podvodu věděl nebo vědět měl a mohl. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by žalovaný či správce daně kladli tyto skutečnosti žalobci k tíži.“* Stěžovatel doslovně setrvává na své žalobní argumentaci, aniž by jakkoli reagoval na citované odůvodnění napadeného rozsudku. Již proto nemůže být jeho argumentace důvodná, neboť nesměřuje k důvodům napadeného rozsudku. Kasační soud se shoduje s krajským soudem, že žalovaný nezveřejnění účetních závěrek dodavatele stěžovatele v rámci vědomostního testu vůbec nehodnotil, a proto se argumentace stěžovatele míjí s obsahem rozhodnutí žalovaného. Stejně platí o námitce stěžovatele, že jeho dodavatel se stal nespolehlivým plátcem až v roce 2018. I tuto okolnost uvedli žalovaný a krajský soud pouze v souvislosti s prokázáním existence daňového podvodu, aniž by ji považovali za důkaz o vědomosti stěžovatele o účasti na podvodu. Kasační argumentace stěžovatele se tedy v tomto ohledu míjí s obsahem napadeného rozsudku i rozhodnutí žalovaného.

[38] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, že zjištěné a shora rekapitulované objektivní okolnosti v souhrnu prokazují, že stěžovatel mohl a měl vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. Jakkoli by některé z okolností nemusely samy o sobě svědčit vědomosti stěžovatele o zapojení do daňové podvodu, některé z nich (absence jakékoli kontroly plnění a nepřiměřenost ceny) a především jejich souhrn svědčí nedůvodnosti argumentace stěžovatele. Důkazy provedené správcem daně tedy kasační soud ve shodě s krajským soudem považuje za dostatečné, neboť prokázaly vědomost stěžovatele o zapojení do podvodného řetězce.

[39] Nejvyšší správní soud konečně souhlasí s krajským soudem a daňovými orgány, že stěžovatel nepřijal dostatečná opatření k zamezení své účasti na daňovém podvodu.

[40] Nejvyšší správní soud k argumentaci stěžovatele uvádí, že nebylo povinností daňových orgánů uvést, jaká opatření měl přijmout, aby se vyhnul účasti na podvodném jednání. Bylo pouze věcí stěžovatele, jaká opatření k zabránění účasti na podvodu na DPH přijme a doloží, přičemž neexistuje povinnost správce daně, aby taková opatření specifikoval; takový požadavek nevyplývá ani z judikatury Nejvyššího správního soudu. Naopak v rozsudku ze dne 7. 9. 2022, č. j. 8 Afs 123/2020 - 84, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „co se týče nastavení kontrolních mechanismů, Nejvyšší správní soud již mnohokrát opakoval, že není povinností orgánů finanční správy sdělovat daňovému subjektu, jaká kontrolní opatření měl přijmout, aby účinně odhalil daňový podvod a zabránil své účasti na něm (např. rozsudky ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016 - 51, ze dne 13. 5. 2021, č. j. 7 Afs 265/2020 - 61, a ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019 - 79). Ostatně, po daňových subjektech se nepožaduje, aby přijímaly dokonalá opatření, která je za všech okolností zbaví rizika, že uskuteční zdanitelné plnění v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce, který byl objektivně zasazen na některém z předchozích či následujících článků podvodem na DPH. Postačí, že daňový subjekt prokáže, že s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem dané věci dodržel rozumný standard přiměřené obezřetnosti při uzavírání obchodních vztahů. V takovém případě mu totiž v případě existence podvodu na DPH svědčí dobrá víra stran legality uskutečněných plnění.“ V těchto intencích stěžovatel nepostupoval, neboť žádná dostatečná opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu nepřijal.

[41] Stěžovatel uvádí, že zkontroloval, zda jeho smluvní partner je evidován jako plátce DPH a není evidovaný jako nespolehlivý plátce. Pouhé ověření veřejných rejstříků, respektive kontrola, zda smluvní partner je evidován jako plátce DPH a není evidovaný jako nespolehlivý plátce, ale nelze považovat za dostatečné preventivní opatření. Údaj o nespolehlivosti plátce DPH může být z povahy věci vložen do registru až následně, tj. po odhalení a prokázání nesrovnalostí v jeho daňových povinnostech. I s ohledem na zásadu presumpce nevinu tedy dochází k značnému zpoždění uveřejnění tohoto údaje. Informace o „čistém“ registru tedy slouží jen jako orientační údaj, který je vždy posuzovat ve vzájemné souvislosti s ostatními specifiky obchodních partnerů (srov. např. rozsudek kasačního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017 - 70). Ověření registrace dodavatele jako plátce DPH také sama o sobě nemůže představovat dostatečné opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu.

[42] Na základě výše uvedených skutečností dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost, v rozsahu, ve kterém mohla být věcně projednána, není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[43] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 20. září 2024

pokračování

Mgr. Radovan Havelc
předseda senátu