



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové, soudce Ivo Pospíšila a soudkyně Jiřiny Chmelové v právní věci žalobce: **BAB mont s.r.o.**, se sídlem Klíčovská 805/11, Praha 9, zastoupeného advokátem Mgr. Tomášem Krejčím, se sídlem Pařížská 204/21, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2023, č. j. 27805/23/5300-21443-713236, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 5. 2024, č. j. 17 Af 24/2023 - 90,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 5. 2024, č. j. 17 Af 24/2023 - 90, a rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 8. 2023, č. j. 27805/23/5300-21443-713236, **se zruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti částku 18 200 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Tomáše Krejčího, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci a rozsudek městského soudu**

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal dne 25. 5. 2022 dodatečné platební výměry na DPH za období leden 2017 až prosinec 2018, kterými žalobci za jednotlivá zdaňovací období doměřil DPH a přede-psal penále. Žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a napadené platební výměry potvrdil. Souhlasil tak se závěrem správce daně, že v posuzované věci byly naplněny podmínky pro nepřiznání žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně z důvodu prokázání jeho vědomé účasti na podvodu na DPH.

[2] Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou, ve které zpochybnil doměření DPH ve vztahu k reklamním službám (spočívajícím v zajištění reklamních ploch na sportovních akcích v záběru televizních kamer a zajištění vytištění firemního loga u periodik či na dalších akcích) poskytnutým od společnosti L.M.N. COMPANY spol. s r.o. (dále jen „společnost L.M.N.“); nesouhlasil se závěrem daňových orgánů, že toto plnění bylo zasazeno daňovým podvodem.

[3] Městský soud neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Konstatoval, že žalobní námitky v podstatě opakují to, co již žalobce namítal v odvolání, a proto k nim odkázal na argumentaci žalovaného uvedenou v napadeném rozhodnutí. S ní se ztotožnil a případně ji rozvinul o své úvahy. Potvrdil přitom závěr žalovaného týkající se existence daňového podvodu.

[4] V souvislosti s otázkou podvodných řetězců a narušení neutrality daně soud shrnul, že společnost 7System s.r.o. neuhradila DPH vyplývající z daňového přiznání za prosinec 2018 a společnost Colombatti s.r.o. neuhradila daňovou povinnost doměřenou na základě daňové kontroly. Obě společnosti nakoupily reklamní plnění od COMPERSCO s.r.o. a svou daňovou povinnost uměle snižovaly fiktivními plněními od dalších společností. K narušení neutrality daně došlo také tím, že do řetězců byly zapojeny společnosti v pozici neplátců (Avantris Trade s.r.o., COMPERSCO s.r.o.), které ale měly být z důvodu překročení obratu registrovány jako plátcí DPH. Byla zjištěna propojenost společností, které se nejeví jako standardní podnikatelé, neboť neprezentují svou činnost, staly se nespolehlivými plátcí DPH, docházelo u nich ke změnám jednatelů na osoby s bydlištěm mimo území ČR či osoby nedohledatelné; Colombatti s.r.o. byla následně vymazána z obchodního rejstříku. Dodavatel žalobce společnost L.M.N. byl v pozici subjektu, který pouze „přeprodával“ reklamní plnění. I u této společnosti však lze shledat narušení neutrality daně, neboť byla v případě předmětných plnění vědomě zapojená do podvodu na DPH, jak vyplývá z rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2023, č. j. 16516/23/5300-22441-712084.

[5] Pokud se jednalo o vědomostní test, tj. existenci objektivních okolností, na jejichž základě se lze domnívat, že žalobce mohl vědět o své účasti v podvodném řetězci, soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že cena posuzovaných plnění byla nadhodnocená. Společnost L.M.N. fakturovala žalobci za reklamní plnění, která patří mezi riziková z hlediska podvodů na DPH, za období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2018 celkovou částku 8 954 000 Kč včetně DPH. Přitom hodnotu těchto plnění vyčíslil správce daně podle orientačně vypočtených cen od prvotních poskytovatelů na 475 666 Kč včetně DPH. Soud nepřisvědčil žalobní námitce, že by použití tohoto referenčního vztahu pro posouzení výše ceny nebylo adekvátní. Daňové orgány tím totiž dokládaly, že došlo k neúměrnému navýšení ceny předmětných plnění, a to 18,8krát; takový rozdíl nelze odůvodnit dodatečnými náklady zprostředkovatele reklamy. Podle soudu daňové orgány nemusely namísto toho zjišťovat ceny předmětných plnění od zprostředkovatelů reklamy. Žalobci nic nebránilo, aby tvrdil a prokázal, že je takové navýšení ceny reklamy obvyklé, resp. aby tvrdil a prokázal obvyklé ceny předmětného plnění od zprostředkovatelů reklamy. Žalobce si též mohl a měl provést průzkum trhu (jak vůči přímým poskytovatelům reklamy, tak vůči zprostředkovatelům reklamy), jinak na něho nelze pohlížet jako na řádného hospodáře.

pokračování

[6] Ve vztahu k výběru dodavatele městský soud s odkazem na rozhodnutí žalovaného uvedl, že ani u zdánlivě spolehlivých obchodních partnerů nelze na kontrolní mechanismy při obchodování úplně rezignovat, zvláště pokud se jednalo o zprostředkovatele reklamního plnění. Společnost L.M.N. vykazovala vysokou hodnotu cizích zdrojů (hodnota jejího vlastního majetku byla v roce 2015 mínusová a v roce 2016 ve výši 150 000 Kč), což je znakem předluženosti, potažmo nestability a rizikovosti dodavatele. Rovněž to signalizuje zapojení dodavatele do transakcí zasažených podvodem na DPH.

[7] Městský soud rovněž souhlasil se závěrem žalovaného, že vědomost žalobce o jeho účasti na daňovém podvodu potvrzovala také obecná smluvní dokumentace mezi ním a jeho dodavatelem – společností L.M.N. Některá reklamní plnění byla sice definována poměrně přesně, některé okolnosti však byly žalobci zjevně lhostejné, jako např. na kolika zápasech bude jeho reklamu vidět, na kterých fotbalových stadionech měl žalobce nabyt reklamní plochy, u inzerce v deníku Sport nebyla konkretizována strana umístění či data vydání, případně jejich počet (k těmto plněním dokonce ani nedošlo, což platí i pro magazín Sport). Smlouvy dále neobsahují cenový rozpis jednotlivých položek, cena byla určena pouze souhrnnou částkou. Není tedy zřejmé, v jakém rozsahu se cena váže k jednotlivým poskytovaným reklamním plochám a jakou úlohu hrálo odvysílání reklamy na různých kanálech. Žalobce tak dle soudu neměl žádnou možnost vyhodnotit, zda je pro něj předmětné plnění výhodné, popř. v jakém rozsahu, jaký vliv na cenu mělo zprostředkování reklamy apod. Ani daňové doklady neobsahovaly jasnou specifikaci předmětu a rozsahu plnění. Žalobce byl tedy dle soudu k faktickému obsahu předmětných plnění velmi lhostejný. Rovněž absence sankcí vyplývajících z neplnění podmínek smlouvy ze strany dodavatele je značně neobvyklá; přitom sankce pro žalobce v případě prodlení s placením smluvní odměny nastaveny byly. Soud se též ztotožnil s názorem žalovaného, že žalobce nemohl předmětná plnění kontrolovat, potažmo vymáhat a reklamovat, a to s ohledem na obecnost předmětných smluv. Problematické byly rovněž úhrady plnění. Nebylo možno zjistit přímou vazbu mezi skutečně uskutečněnými přijatými plněními a daňovými doklady vydanými společností L.M.N.

[8] Žalovaný tedy podle městského soudu prokázal, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní podvodu na DPH. Rovněž žalovaný dostatečně a správně zhodnotil otázku dobré víry a přijetí rozumných opatření ze strany žalobce. Přijatá opatření nebyla vzhledem k výše uvedeným objektivní skutečnostem dostatečná; žalobce kontroloval a prověřoval pouze informace vyplývající z veřejně dostupných rejstříků a evidencí. Ani kontrola uskutečnění plnění nebyla dostatečná ve vztahu k předejití účasti na daňovém podvodu, neboť se týkala pouze splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, které nebyly v tomto případě zpochybňovány.

## II. Důvody kasační stížnosti

[9] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[10] Nepřezkoumatelnost rozsudku spočívá dle stěžovatele v tom, že se soud nedostatečně vyjádřil ke stěžovatelovým žalobním námitkám a nesprávně je označil za zcela obecné. Zejména se nedostatečně vypořádal s námitkou spočívající v tom, že z rozhodnutí žalovaného není zjevné, z čeho správce daně dovodil, že právě plnění poskytnuté stěžovateli ze strany společnosti L.M.N. bylo zasaženo daňovým podvodem, a že společnosti L.M.N. byla doměřena daň z reklamního plnění poskytnutého stěžovateli. Zasažení daňovým podvodem žalovaný dovodil z nadhodnocené ceny za poskytnutou reklamu, oproti ceně reklamy odebrané od přímých poskytovatelů reklamních ploch. Stěžovatel však vysvětlil nemožnost zajištění odběru reklamních ploch od přímých poskytovatelů. Městský soud chybně pouze odkázal na správní rozhodnutí a vědomost společnosti L.M.N. o zapojení do daňového podvodu dovodil z rozhodnutí ze dne 11. 5. 2023, čj. 16516/23/5300-22441-712084. Správce daně netvrdil ani neprokázal, že společnost L.M.N. neodvedla a nezaplatila daň za plnění, která poskytla stěžovateli. Na daném by nic nezměnila ani skutečnost, že by některá plnění, která byla poskytnuta společnosti L.M.N., mohla být zasažena daňovým podvodem v předchozí části řetězce. Stěžovatel přitom v rámci daňového řízení usnesl své důkazní břemeno a prokázal, že mu reklamní plnění od společnosti L.M.N. byla poskytnuta.

[11] Městský soud chybně posoudil žalobní námitku týkající se špatně zvoleného referenčního rámce při posuzování výše ceny přijatého reklamního plnění. Navýšení ceny 18x v řetězci několika zprostředkovatelů, kteří poskytují ještě další služby (jako např. mzdové nároky, pronájem reklamních ploch, zadání reklamy atd.) nelze označit za natolik enormní, aby mělo vzbudit podezření z existence daňového podvodu. Závěr městského soudu ohledně správnosti porovnání ceny za reklamu poskytovanou zprostředkovateli s cenou za reklamu poskytovanou přímými poskytovateli je v rozporu s konstantní rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu, konkrétně s rozsudkem ze dne 14. 7. 2023, č. j. 2 Afs 343/2021 - 43.

[12] Městský soud nesprávně uvedl, že na posuzovanou věc nejsou aplikovatelné závěry rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021 - 67, a ze dne 10. 9. 2021, č. j. 1 Afs 110/2021 - 78, týkající se otázky zjištění ceny obvyklé v souvislosti s posuzováním daně z příjmů. Soud zde uzavřel, že je nezbytné, jedná-li se o reklamu poskytovanou sportovními areály, vycházet z ceny mezi odběratelem a zprostředkovatelem, nikoliv jejich koncovým poskytovatelem. Na věc byly použitelné rovněž závěry rozsudku Soudního dvora EU ze dne 25. 11. 2021, věc C-334/20, *Amper metal Kft*, v němž soud vyslovil, že nepřiměřenost ceny při rozhodování o nároku na odpočet DPH je dle judikatury Soudního dvora EU nepodstatná.

[13] Nesprávný je závěr soudu, že není rozhodná současná nedostupnost kalkulačky, kterou použil správce daně pro podporu svého závěru o nadhodnocení ceny reklamy (konkrétně se jednalo o zjištění ceny výroby banneru, viz bod 180 rozhodnutí žalovaného, pozn. NSS). Ve spisu se nachází screenshot webové stránky s touto kalkulačkou. Zpětně nelze ověřit ani namítat, že je výpočet nesprávný. Stěžovatel napadl rovněž metodiku výpočtu (viz str. 7 a 8 žaloby).

[14] Stěžovatel dále namítl, že postupoval jako řádný hospodář a nebyl povinen si provést průzkum trhu (jak vůči příjemci poskytovatele reklamy, tak vůči zprostředkovatelům

pokračování

reklamy); proto si platí profesionály a také proto je cena zprostředkovatelů vyšší. Nadto předchozí společnost (zprostředkovatel reklamy) stěžovateli poskytovala reklamu za stejnou nebo vyšší cenu. Nic tedy nenaznačovalo tomu, že by cena za reklamu byla nadhodnocená.

[15] Soud nesprávně konstatoval, že stěžovatel nevynaložil patřičnou míru kontroly ve vztahu k výši částek, které za reklamu každoročně vynakládal, k poměru k výši jeho obrátu. V roce 2017 a 2018 činily náklady stěžovatele na reklamu 3,28 %, resp. 2,91 % z jeho celkového obrátu. I osobě bez matematického nadání je tak zjevné, že částka 3 % z obrátu je okrajovým výdajem.

[16] Stěžovatel zrekapituloval přijatá opatření (tj. úplná identifikace partnera; kontaktní údaje osoby jednající za dodavatele; obecná kontrola platnosti registrace k DPH současně s ověřením nespolehlivého plátce; údaj o tom, jak dlouho partner působí na trhu; faktická kontrola, že dodavatel skutečně provedl nebo zajistil nakoupené služby; striktní odmítání plateb v hotovosti), která byla dle jeho přesvědčení dostatečná k zajištění toho, že plnění není součástí podvodu na DPH. Po daňových subjektech nelze požadovat, aby prověřovaly všechny možné subdodavatele podílející se na obchodní transakci. K tíži stěžovatele nelze klást výmaz společnosti Colombatti s.r.o. (dále jen „Colombatti“) z obchodního rejstříku, či nepřihlášení jiných společností k DPH při překročení jejich obrátu. Stěžovatel neobchodoval se společností Avantris Trade, s.r.o. (dále jen „Avantris“) ani Colombatti, ale toliko se společností L.M.N., která mu plnění poskytovala řádně a včas; úhrady probíhaly až po předložení DVD/fotodokumentace s poskytnutou reklamou a její kontrolou.

[17] Žalovaný i městský soud učinili nesprávný závěr ohledně neprovedení výslechu navržených svědků - zaměstnanců správce daně, které stěžovatel požadoval k doložení objektivní situace podvodu v podvodném řetězci. „Neregistraci“ společnosti Avantris a výmaz společnosti Colombatti z obchodního rejstříku přitom žalovaný uváděl v napadeném rozhodnutí jako jeden z důkazních prostředků ve prospěch existence podvodného řetězce. Sám správce daně mohl předejít narušení daňové neutrality, případně mohl využít institutu ručení jednatelů u daných společností a chybějící DPH mohl a měl vymáhat po těchto společnostech, nikoliv po stěžovateli.

[18] Dále stěžovatel namítl, že městský soud chybně při vyhlášení rozsudku nesdělil podstatnou část svého odůvodnění; pouze konstatoval, že žalovaný prokázal naplnění všech tří teoretických znaků podvodu na DPH bez jakékoliv korelace ve vztahu ke stěžovateli. Takový postup ovšem soudu umožňuje své rozhodnutí dodatečně doplnit o jakékoliv odůvodnění.

[19] Soud také nesprávně, k tíži stěžovatele, hodnotil neexistenci sankcí a nejasnou specifikaci předmětu plnění. Zároveň však sám považoval některá plnění za dostatečně specifikovaná. Podle stěžovatele nebyla smluvní ujednání obecná. Článek V Smlouvy o poskytování reklamních služeb ze dne 30. 12. 2017 a shodně i Smlouvy o poskytování reklamních služeb ze dne 30. 12. 2016 specifikuje, jaká reklama na jakých akcích má být prezentována v jakém rozsahu včetně charakteru reklamy. Termíny zápasů nelze smluvit, jelikož nejsou předem známy. Ve smlouvách je i jasně ujednána cena za poskytnutou reklamu v roce 2017 částkou 3 800 000 Kč a v roce 2018 v částce 3 600 000 Kč. Úhrada

za poskytnuté plnění probíhala měsíčně na základě vystavené faktury, se kterou byla předložena i dokumentace o poskytnuté reklamě za daný měsíc. Úhrada probíhala bezhotovostně až po provedení kontroly poskytnutého plnění. Stěžovatel tedy kontrolu nezanedbal. Neexistence smluvené sankce ve smlouvách není nic nestandardního. Nadto k úhradě ceny by nedošlo, pokud by stěžovateli nebyla předložena poskytnutá reklama (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2023, čj. 2 Afs 343/2021 - 43).

[20] V souvislosti se závěrem městského soudu týkajícím se nedostatečného prověření dodavatele stěžovatel namítl, že zákon nezakazuje obchodovat se společnostmi, které mají dluhy. Soud i žalovaný mu proto nesprávně vytkli, že obchodoval se společností L.M.N., která měla vykazovat znaky předluženosti. Ze skutečnosti, že společnost vykazuje majetek ve výši 150 000 Kč nelze dovozovat signál o zapojení společnosti do podvodné transakce. Společnost L.M.N. stěžovateli veškerá deklarovaná plnění řádně a včas poskytla, nadto v příloze k účetní závěrce deklarovala, že nemá závazky po splatnosti.

[21] Městský soud tedy nesprávně přenesl důkazní břemeno na stěžovatele; ten jej však unesl prokázáním poskytnutí deklarovaných plnění. Ve věci daňového podvodu důkazní břemeno přechází na správce daně. Stěžovatel jednal profesionálně, obezřetně, přijal veškerá opatření, která byla po něm v rámci prevence účasti na daňovém podvodu možno spravedlivě požadovat. Nemohl mít žádný důvod se domnívat, že se účastní svým nákupem plnění zasaženého podvodem na DPH. Jeho nárok na odpočet je tak oprávněný. Správce daně neprokázal, že by stěžovatel uzavíral obchody se subjekty stojícími na začátku řetězce, že by služby pouze formálně přebíral a že by se subjekty stojícími na začátku řetězce sjednával postup služeb přes jednotlivé články. S těmito námitkami se soud nevypořádal. Stěžovatel rovněž připomněl, že osoba povinná k dani musí důvěřovat v legalitu uskutečněných operací.

### III. Vyjádření žalovaného

[22] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že kasační stížnost nepovažuje za důvodnou a navrhl její zamítnutí. Napadený rozsudek městského je podle něj přezkoumatelný.

[23] V souvislosti s námitkou týkající se objektivních okolností žalovaný uvedl, že stěžovatel přijal šetřená plnění mnohonásobně cenově nadhodnocená oproti jejich odběru od přímých poskytovatelů reklamních ploch, které stěžovatel mohl oslovit, resp. mohl jejich ceny zjistit veřejně dostupným způsobem. Petr Antal (jednatel stěžovatele) se jako bývalý manažer hokejové klubu, bývalý hokejista, bývalý jednatel a společník společnosti ICE CZECH s.r.o. či jednatel a společník společnosti HK Kralupy s.r.o., pohyboval dlouhodobě ve sportovním prostředí, a byl tak znalý toho, jakým způsobem je možné reklamu na sportovních akcích zajistit. K tvrzení stěžovatele o nesprávném referenčním vzorku žalovaný zdůraznil, že v posuzované věci nešlo o stanovení obvyklé ceny za reklamu. Správce daně totiž porovnáním ceny od přímých poskytovatelů reklamy s cenou, za kterou plnění přijal stěžovatel, zjistil, že tento rozdíl činí několikamilionový rozdíl (18,8násobný rozdíl). Při posouzení tohoto rozdílu zohlednil i skutečnost, že zprostředkovatelé reklamy činí další úkony, o které je cena logicky vyšší. V daném případě však tak výrazný rozdíl nelze přikládat nákladům reklamní agentury za její práci.

pokračování

[24] Žalovaný zdůraznil, že mnohonásobně předražená cena stěžovatelem pořízených reklamních služeb nebyla jedinou, ale pouze jednou z objektivních okolností, jež ve spojení s ostatními objektivními okolnostmi ve svém komplexu vytváří soubor nepřímých důkazů, z nichž vyplývá, že stěžovatel mohl vědět, že je účasten podvodného jednání na DPH. Stěžovatel odebral šetřená plnění od dodavatele L.M.N. přesto, že tento subjekt vykazoval zvýšenou rizikovost a problémy se solventností, a přitom znal některé z článků šetřených řetězců předcházejících jeho přímému dodavateli, což navozuje dojem účelového vložení společnosti L.M.N. do řetězců. Smluvním základem šetřených mnohamilionových plnění jsou pouze vágně koncipované písemné smlouvy bez potřebného vymezení předmětu a rozsahu šetřeného plnění, jakož i práv a povinností smluvních stran. Stejně tak daňové doklady jsou ve vymezení předmětu a rozsahu plnění strohé. Taktéž úhrady probíhající na základě splátkového kalendáře bez zohlednění poskytnutého rozsahu plnění a v souvislosti s tímto i nedostatečná možnost kontroly uskutečnění reklamních plnění, nelze považovat za zcela standardní. Reklamní plnění je přitom řazeno mezi potenciálně riziková plnění, inklinující k jejich využívání v rámci podvodných struktur, a to v daném případě při zjištění personální propojenosti mezi společnostmi v řetězci.

#### IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[26] Kasační stížnost je důvodná.

[27] Nejprve se soud věnoval namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, ke které je případně povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí krajského (městského) soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je založeno na dostatku důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí (viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, či ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58). Nejvyšší správní soud shledal, že napadený rozsudek kritéria přezkoumatelnosti splňuje, byť mohla být v některých ohledech jeho argumentace detailnější. Městský soud nicméně uvedl, že žalobní námítky ve značné míře kopírovaly námítky odvolací, aniž by podstatně polemizovaly s meritorním posouzením obsaženým v rozhodnutí žalovaného. Městskému soudu tak nelze vytýkat, že součástí vypořádání žalobních námitek byly právě i odkazy na závěry uvedené v rozhodnutí žalovaného, které soud považoval za dostatečně odůvodněné a věcně správné (viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, na který odkázal již městský soud).

[28] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku především v tom, že se soud nevypořádal s žalobní argumentací zpochybňující závěr žalovaného, že právě plnění poskytnuté stěžovateli jeho dodavatelem, společností L.M.N., bylo zasaženo daňovým podvodem. Tuto otázku dle stěžovatele nepřezkoumatelně posoudil i samotný žalovaný v napadeném rozhodnutí. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že žalobní námítka

stěžovatele byla v tomto ohledu skutečně spíše obecná, jak konstatoval též městský soud. Stěžovatel namítl, že samotná chybějící daň není dostatečná pro závěr o existenci daňového podvodu a že v případě stěžovatele šlo o běžný obchod; nadto bylo prokázáno uskutečnění poskytnutí plnění. Městský soud v tomto ohledu pro stručnost odkázal na popis existence podvodu v bodech 84-126 rozhodnutí žalovaného a v bodě [23] napadeného rozsudku shrnul, v čem podvodný řetězec a narušení neutrality daně spočívalo (viz shrnutí napadeného rozsudku výše, bod [4] tohoto rozsudku). Námitku, že stěžovatel nezískal žádnou daňovou výhodu, považoval městský soud za obecnou a dostatečně vypořádanou již žalovaným (viz bod 184 rozhodnutí, kde žalovaný zdůraznil, že pro konstatování účasti na podvodu není podstatné, zda daňovou výhodu čerpal sám stěžovatel nebo jiný subjekt v řetězci). Kasační soud shledává toto vypořádání vsutku spíše obecné žalobní argumentace za dostačující a považuje za adekvátní, pokud městský soud v některých otázkách odkázal na podrobné odůvodnění rozhodnutí žalovaného, s nímž se ztotožnil.

[29] Dle stěžovatele byl dále rozsudek nepřezkoumatelný z důvodu absence vypořádání se s tvrzením, že správce daně neprokázal, že by stěžovatel uzavíral obchody se subjekty stojícími na začátku řetězce, resp. že by služby pouze formálně přebíral. K tomu Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že soud není povinen reagovat na každou dílčí námitku, pokud je z jeho odůvodnění zřejmé, proč daná námitka neobstojí (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS). Z odůvodnění napadeného rozsudku (viz bod [33]) je přitom patrné, že soud považoval za jednu z okolností svědčících o vědomém zapojení stěžovatele do daňového podvodu úzkou propojenost mezi společnostmi zapojenými do fakturačního řetězce, resp. provázanost jednatele stěžovatele s těmito společnostmi. Proto také stěžovateli vytkl, že si mohl reklamu zajistit přímějším a ekonomicky výhodnějším způsobem (nikoliv prostřednictvím společnosti L.M.N., která služby pouze přeprodávala). Nadto soud upozorňuje, že uvedenou námitku stěžovatel uplatnil až ve své replice ze dne 7. 5. 2024, tj. až po uplynutí lhůty pro podání žaloby (§ 72 odst. 1 s. ř. s.).

[30] Věcné námitky stěžovatele směřují primárně proti závěru městského soudu, že v posuzované věci existovaly dostatečně silné objektivní okolnosti svědčící o tom, že stěžovatel věděl, nebo mohl a měl vědět, že se účastní daňového podvodu (vědomostní test).

[31] Nejvyšší správní soud připomíná, že tvrdí-li správce daně, že se daňový subjekt účastnil podvodného jednání, případně o tomto podvodném jednání v obchodním řetězci mohl a měl vědět, je jeho povinností shromáždit dostatečné množství důkazů (objektivních okolností), které tento závěr podporují. Předestřené objektivní okolnosti by neměly představovat pouhou odchylku od běžného (standardního) způsobu obchodování, ale mělo by jít o indicie, které ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nestandardnímu jednání vedoucímu k daňovému podvodu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*).

[32] Jde přitom vždy o kompletní posouzení, zda všechny zjištěné okolnosti alespoň mohly v daňovém subjektu, který si nárokuje odpočet, vyvolat pochybnosti o standardnosti („nepodvodnosti“) transakce. V rozsudku ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55, kasační soud uvedl, že „[k]aždý důkaz zajištěný ve správním řízení, zvláště důkaz nepřímý, je třeba vždy

pokračování

*hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů v kontextu s ostatními důkazy, nikoliv izolovaně. I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů není sám o sobě dostačujícím důkazem k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost“.*

[33] V nyní posuzované věci žalovaný shrnul následující objektivní skutečnosti, které dle jeho názoru ve svém souhrnu svědčily o tom, že stěžovatel mohl nabýt podezření o svém zapojení do daňového podvodu:

- nadhodnocená cena reklamního plnění;
- výběr dodavatele, společnosti L.M.N, která vykazovala znaky předluženosti;
- způsob úhrady plnění, k níž byl sjednán splátkový kalendář, v němž ovšem nebyla konkrétně stanovena splatnost;
- obecná smluvní ujednání se stroze vymezeným předmětem plnění, absence sankcí směřujících vůči dodavateli;
- nejasná specifikace předmětu a rozsahu plnění na daňových dokladech;
- rizikový charakter reklamních plnění - často využívaných k daňovým podvodům;
- ztížená možnost kontroly sjednaného plnění;
- personální propojenost v řetězci (osobní propojenosti Petra Antala, jednatele stěžovatele, se společnostmi ICE CZECH LETŇANY a Avantris).

[34] Stěžovatel směřoval podstatnou část svých kasačních námitek proti závěru žalovaného a potažmo i městského soudu o nadhodnocené ceně plnění. Nejvyšší správní soud shledal tuto kasační argumentaci důvodnou.

[35] Obecně lze konstatovat, že nepřiměřená cena plnění bez logického vysvětlení může představovat (a často v praxi daňových orgánů představuje) jednu z objektivních okolností, jež svědčí o podvodu na DPH (např. rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2023, č. j. 5 Afs 115/2022-54, bod 37, a v něm vyjmenovaná prejudikatura). Pokud je tedy cena za přijatá zdanitelná plnění natolik „předražena“, že i průměrný daňový subjekt bez speciálních znalostí by mohl a měl vědět, že se jedná o cenu neobvyklou a přemrštěnou, a daňový subjekt k její výši neposkytne žádné ekonomicky racionální zdůvodnění, bude se nepochybně jednat o objektivní skutečnost svědčící o možné vedomosti daňového subjektu o jeho účasti na podvodu (srov. rovněž rozsudek ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019 - 27).

[36] Například v rozsudku ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022 - 31, kasační soud shrnul, že je třeba „posuzovat celkový přístup daňového subjektu, a to zejména s ohledem na skutečnost, zda odpovídá běžným obchodním vztahům. Orgánům finanční správy nepřísluší hodnotit výhodnost či nevýhodnost konkrétního podnikatelského rozhodnutí. Pokud tedy podnikatel objedná reklamu za nepřiměřeně vysokou cenu, má to být primárně trh, který po čase ukáže, zda bylo toto rozhodnutí správné. Pro závěr o tom, zda subjekt daně věděl či vědět mohl a měl, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je naopak rozhodující způsob, kterým tento subjekt celkově přistupuje ke svému podnikání a vstupuje do obchodních vztahů. Právě v tomto kontextu může být nadhodnocenost ceny za reklamní plnění (a to i dvojnásobná) jednou z dílčích objektivních okolností, která až v souhrnu s dalšími okolnostmi povede k závěru, že daňový subjekt vedl své podnikání natolik nestandardně, že si byl či prostě musel být vědom

*toho, že se může účastnit podvodu na DPH. Pokud tedy není nepřiměřenost cenového rozdílu oproti běžným situacím již na první pohled zřejmá, musí posuzování nadhodnocené ceny za reklamní plnění probíhat právě v kontextu komplexního hodnocení celkového přístupu subjektu daně.“*

[37] Daňové orgány i městský soud vycházely v případě stěžovatele ze zjištění, že cena jím odebíraného reklamního plnění byla 18,8krát vyšší nežli cena nabízená za reklamní služby prvotními poskytovateli. Žalovaný i městský soud přitom stěžovateli vytkli, že neprovedl průzkum trhu, ve kterém by srovnal cenu s jinými dodavateli; s ohledem na to, že se stěžovatel dlouhodobě pohyboval ve sportovním prostředí a měl zde různé osobní kontakty, mohl poptat reklamní plochy přímo u sportovních zařízení.

[38] Nejvyšší správní soud však přisvědčuje stěžovateli, že to byly naopak daňové orgány, které se měly podrobněji zabývat „přiměřeností“ ceny hrazené stěžovatelem za reklamní služby a které vycházely při posouzení výše ceny z nesprávného referenčního vztahu.

[39] Ačkoliv kasační soud již opakovaně připustil, že cenu za reklamní plnění uhrazenou daňovým subjektem v pozici „posledního článku“ v řetězci není třeba vždy porovnávat s cenou „obvyklou“ (tj. s cenou nabízenou např. od jiného zprostředkovatele reklamy), ale postačí její srovnání s cenou nabízenou v prvním článku řetězce, bude vždy záležet na konkrétních okolnostech případu, zda bude takové srovnání dostatečně vypovídající.

[40] Například v rozsudku ze dne 15. 8. 2018, čj. 6 Afs 31/2018 - 53, soud uvedl, že *„nebylo nutné, aby správce daně určil zcela přesnou obvyklou či průměrnou cenu, neboť postačuje, že zjistil, že předmětné dodávky byly realizovány za zjevně násobné ceny oproti normálu. Nejvyšší správní soud je sice dalek tomu, aby stěžovateli určoval, za jako cenu měl předmětné obchody realizovat, avšak musí poukázat na to, že takové několikanásobné navýšení ceny by mělo být doloženo či nějak vysvětleno.“* V rozsudku ze dne 17. 7. 2024, č. j. 6 Afs 326/2023 - 50, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že více jak čtyřicetinasobné zvýšení původní ceny, při srovnání ceny mezi prvním a posledním článkem řetězce, je skutečně přehnané a s ohledem na okolnosti případu neodůvodněné (obdobně hodnotil mnohonásobná zvýšení cen NSS v rozsudcích ze dne 15. 2. 2022, č. j. 2 Afs 222/2020 - 35, či ze dne 22. 7. 2021, č. j. 2 Afs 147/2020 - 37, a ze dne 28. 2. 2022, č. j. 3 Afs 119/2020 - 38).

[41] V některých případech však kasační soud zastal názor, že porovnání ceny hrazené daňovým subjektem v postavení „posledního článku“ v řetězci s cenou od prvotního poskytovatele není adekvátní. Konkrétně v rozsudku č. j. 2 Afs 343/2021 - 43 (na který odkazoval i stěžovatel), který se týkal rovněž zprostředkování reklamy v oblasti sportu, soud označil uvedený postup správce daně při posuzování přemrštěnosti ceny za nedostatečně cílený. Pochopitelně je totiž nutno zohlednit vedle „prvotní ceny“ a ceny za vytvoření „banneru“ také další náklady zprostředkovatelů reklamy, jako například nájem reklamní plochy a další služby, rovněž také provizi za zprostředkování. Soud v tehdy řešené věci zdůraznil, že i třicetinasobné navýšení ceny za reklamní plnění ve sportovním prostředí oproti ceně nabízené prvním článkem řetězce nemusí být natolik alarmující, aby bylo možno bez dalšího dovodit, že se jedná o enormně vysokou cenu signalizující účast na daňovém podvodu. Za adekvátní považoval, aby daňové orgány srovnaly cenu hrazenou tehdejším stěžovatelem s cenou, která by byla na trhu dosažena při nákupu v obdobné tržní

pokračování

pozici, v jaké se stěžovatel nacházel – tedy nikoli při nákupu přímo u zdroje reklamních prostor, nýbrž od zprostředkovatele, který na trhu nabízí možnosti umístění reklamy. Cenu nabízenou přímo prvním článkem řetězce (fotbalovým klubem) nebylo možno považovat za referenční i z toho důvodu, že klub nabízel prostory pouze u sebe samotného, avšak stěžovatel nakupoval reklamu u subjektu, který ji sám nakoupil od svého dodavatele, jenž byl součástí širšího řetězce.

[42] V nyní posuzované věci byla sice nadhodnocená cena reklamního plnění toliko jedním z více důkazů, které dle daňových orgánů měly ve stěžovateli vzbudit podezření z účasti na podvodu, nicméně z rozhodnutí žalovaného kasační soud dovozuje, že se jednalo o důkaz stěžejní, který se prolíná celým odůvodněním rozhodnutí, a na němž byl vědomostní test do značné míry vystavěn. V takové situaci daňové orgány nemohly vycházet pouze z obecného odhadu přemrštěnosti ceny, nýbrž měly kvalifikovaně posoudit, zda bylo skutečně v daných tržních podmínkách namístě považovat stěžovatelem hrazenou cenu za enormně vysokou či zjevně iracionální. To však neučinily.

[43] Správci daně je nutno vytknout, že neprovedl širší analýzu cen za nabízené reklamy, resp. že nezjišťoval ceny hrazené jinými daňovými subjekty v obdobném postavení jako stěžovatel, kteří neodebírali reklamu přímo od prvotního poskytovatele. Jinými slovy, daňové orgány nepatřičně srovnávaly nesrovnatelné. Srovnání ceny hrazené stěžovatelem s cenou nabízenou „prvním článkem řetězce“ zde mohlo představovat spíše jen prvotní krok k získání informace o cenách reklamy v daném segmentu trhu. Správce daně nezjišťoval, v jaké fázi řetězce došlo k navýšení ceny, ani se nezabýval tím, zda takové zvýšení mělo nebo mohlo mít nějaké opodstatnění, resp. zda jednotlivé články řetězce nabízely služby s určitou přidanou hodnotou oproti předchozím článkům. Pouze obecně uzavřel, že navýšení ceny je natolik výrazné, že ji nelze odůvodnit ani dodatečnými náklady zprostředkovatele, ani tím, že byla sjednána komplexní reklama, tj. balíček služeb, v jehož rámci by si reklamní agentura zvyšovala ceny provizí za svoje služby. Nijak však neuvažoval nad tím, jaké navýšení ceny by ještě bylo v daném případě odpovídající. Správce daně kalkuloval pouze s cenou výroby banneru, nezabýval se však výší obvyklých nákladů zprostředkovatelů reklamy, včetně například jejich provize, o něž se přirozeně musí ceny nabízené prvotními poskytovateli reklamy zvýšit (a to eventuálně i několikanásobně). Závěr daňových orgánů o nadhodnocené ceně tak Nejvyšší správní soud považuje za zcela obecný a nedostatečně odůvodněný. Je přitom třeba zdůraznit, že sám stěžovatel nepovažoval sjednanou cenu za enormně vysokou, a ani kasační soud nemá za to, že by cena zvýšená 18,8x oproti ceně od prvotních poskytovatelů nutně musela být na první pohled alarmující.

[44] V souvislosti s námitkou stěžovatele týkající se nedostupnosti kalkulačky, pomocí níž správce daně vypočetl cenu za výrobu banneru, Nejvyšší správní soud uvádí, že v tomto ohledu nijak zásadní pochybení daňových orgánů neshledal. Ostatně tato otázka ani není, s ohledem na výše uvedené závěry kasačního soudu, příliš podstatná. Stěžovatel nicméně již v žalobě (na kterou v této otázce v kasační stížnosti odkázel) správně poznamenal, že není dostatečné, pokud správce daně pouze obecně kalkuluje s cenou výroby banneru, aniž by zohlednil specifika poskytované reklamy, jako např. umístění na stadionech, zápasech, v časopisech atd.

[45] Pokud jde o použití závěrů rozsudků Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 109/2021 - 67 a č. j. 1 Afs 110/2021 - 78, lze přisvědčit městskému soudu, že v těchto věcech se jednalo o jinou situaci, konkrétně o úpravu základu daně z příjmů v situaci, kdy se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, jež by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních podmínkách (§ 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Zde tedy srovnání s „cenou obvyklou“ v podstatě již vyplývá z textu zákona. Proto závěry uvedených rozsudků v skutku nejsou na případ stěžovatele použitelné. Dále se stěžovatel dovolával závěrů rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-334/20, *Amper*, podle něhož pro účely vzniku nároku na odpočet DPH není relevantní skutečnost, že cena plnění neodpovídá obvyklé ceně srovnatelného plnění (např. v podobě referenční hodnoty určené daňovým orgánem) nebo že přijaté plnění ve skutečnosti nevedlo ke zvýšení tržeb příjemce plnění. Tyto závěry ostatně korespondují s dřívější judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž sama okolnost, že daňový subjekt zaplatil za poskytnuté plnění vysokou cenu, ještě nezakládá správci daně oprávnění neuznat stěžovateli nárok na odpočet. Takový postup je namístě až poté, co daňový subjekt k výzvě finančních orgánů uspokojivě nedoložil a neprokázal, že pro vynaložení tak značné částky existovaly racionální důvody (viz např. rozsudek ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 43/2013 - 52). Jak již ovšem výše kasační soud vysvětlil, v nyní souzené věci se finančním orgánům nepodařilo přesvědčivě prokázat, že cena hrazená stěžovatelem za reklamní plnění byla enormně vysoká. Proto ani nebylo namístě po stěžovateli požadovat prokázání ekonomického opodstatnění této ceny.

[46] Pro posouzení výše ceny za reklamu byl podstatný rovněž argument stěžovatele, že se jeho výdaje za reklamu s ohledem na předchozí roky snižovaly, případně byly srovnatelné, a proto cenu ani sám nepovažoval za příliš vysokou. Správce daně přitom pochybil, pokud se podrobněji nezabýval tím, jaké byly předchozí výdaje stěžovatele za obdobná reklamní plnění. Pokud by totiž obdobně vysoké výdaje za reklamu stěžovatel vykazoval dlouhodobě, těžko by mu mohlo být vytýkáno, že měl nyní cenu za reklamu považovat za nebývale vysokou. Jestliže by naopak došlo k výraznému vzrůstu nákladů na reklamu oproti dřívějšku, nepochybně by to mohlo signalizovat, že cena je podezřele vysoká (viz např. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2023, č. j. 10 Afs 19/2023 - 64; v tehdy řešené věci došlo dokonce k sedmnáctinásobnému zvýšení ceny za reklamu oproti předchozímu roku, což napovídalo o nepřiměřenosti výdajů daňového subjektu za reklamu).

[47] Dále Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný zcela správně při hodnocení „přemrštěnosti“ ceny posuzoval, nakolik byl nákup reklamy pro stěžovatele v měřítcích jeho podnikání významný a jaké zkušenosti měl jednatel stěžovatele v daném oboru. Jeho poznatky ovšem nesměřují k přesvědčivému závěru, že cena za reklamu byla jednoznačně nepřiměřeně vysoká.

[48] Obecně lze za podezřelou skutečnost považovat, pokud jsou výdaje daňového subjektu na reklamní plnění nepoměrně vyšší v porovnání s jeho celkovými dosahovanými příjmy (viz např. již uvedený rozsudek NSS č. j. 6 Afs 326/2023 - 50, či rozsudek ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022 - 31 – ve zde řešené věci soud shledal nestandardnost v tom, že výdaje daňového subjektu vynaložené na reklamní plnění představovaly v jednom roce 84 % všech vynaložených výdajů tohoto subjektu a 54 % jeho dosažených příjmů). V nyní posuzované věci je ovšem nutno přisvědčit stěžovateli, že pokud jeho výdaje na reklamu

pokračování

představovaly v letech 2017 i 2018 zhruba 3 % jeho obratu, nejedná se v měřítku jeho podnikání o natolik významný výdaj. Ostatně i žalovaný v napadeném rozhodnutí podotknul, že celkový podíl nákladů stěžovatele vynakládaných na reklamní plnění byl přiměřený (viz bod 163 napadeného rozhodnutí). Jakkoliv je nutno žalovanému na jednu stranu přisvědčit v tom, že daňový subjekt by měl jednat s péčí řádného hospodáře, a tedy by si měl počínat při vynakládání milionových částek na reklamu obezřetně, na druhou stranu je třeba zdůraznit, že je v zásadě na úvaze daňového subjektu, jaké ceny je ochoten platit. Až pokud správce daně prokáže, že je taková cena s ohledem na dané tržní podmínky zjevně přemrštěná, lze ji daňovému subjektu přiřkládat k tíži jako podezřelou skutečnost nasvědčující jeho vědomé účasti na podvodu. To se však v posuzované věci daňovým orgánům nepodařilo, a skutečnost, že stěžovatel patrně nevynaložil veškeré úsilí k co největší minimalizaci nákladů na reklamu, tak nelze považovat za „podezřelou“ skutečnost svědčící o nestandardnosti stěžovatelova podnikání.

[49] Dále kasační soud uvádí, že fakt, že se jednatel stěžovatele dlouhodobě pohybuje ve sportovním prostředí a měl by mít určité povědomí o adekvátní ceně za zprostředkování reklamy, může napovídat i tomu, že stěžovatel považoval cenu za odpovídající, nikoliv pouze tomu, že ji měl shledat přemrštěnou, jak se domnívá žalovaný. Kasační soud přitom již dříve vyslovil, že určitou míru opatrnosti či zdrženlivosti je nutno od daňového subjektu očekávat zejména v situaci, v níž obdobné služby poptává na reklamním trhu poprvé (viz např. rozsudek NSS č. j. 6 Afs 326/2023 - 50). Stejně tak dle Nejvyššího správního soudu nelze stěžovateli oprávněně vytýkat, že nepoptal dodání reklamy u některých společností představujících „dřívější“ články v řetězci s ohledem na to, že se osobně znal s jejich představiteli. Ačkoliv by takový postup mohl být pro stěžovatele ekonomicky výhodnější, není namístě mu obecně vytýkat (bez toho, aby správce daně blíže prokázal enormní výši ceny za zprostředkování reklamy), že poptal reklamní plnění od zprostředkovatele, a hodnotit tak výhodnost či nevýhodnost jeho svobodného podnikatelského rozhodnutí. V daňovém řízení nadto vyplynulo, že se jednatel stěžovatele osobně znal rovněž s jednatelem dodavatele společnosti L.M.N., což také může odůvodňovat výběr právě tohoto dodavatele.

[50] Vzhledem k výše uvedenému je kasační soud, na rozdíl od městského soudu, přesvědčen, že správce daně nedostal své důkazní povinnosti, neboť se mu nepodařilo demonstrovat, že cena za reklamní plnění hrazená stěžovatelem byla natolik vysoká, že již na první pohled musela vzbuzovat pochybnost o její „standardnosti“. Nadhodnocená cena plnění tak nemůže představovat dostatečně významnou objektivní skutečnost svědčící o vědomosti stěžovatele o jeho zapojení do daňového podvodu. Blíže neprokázané podezření na přemrštěnou cenu by mohlo být eventuálně toliko podpurným důkazem v komplexu dalších dostatečně přesvědčivých objektivních skutečností. Podle Nejvyššího správního soudu však ani ostatní objektivní skutečnosti nebyly natolik silné, aby mohly prokázat vědomou účastí stěžovatele na podvodu.

[51] Jednou z těchto objektivních skutečností měl být výběr dodavatele, resp. nedostatečné prověření společnosti L.M.N. ze strany stěžovatele. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že v obecné rovině považuje za dostatečné, pokud si daňový subjekt ověří svého obchodního partnera pomocí informací vyplývajících z veřejně dostupných rejstříků a evidencí, což také v posuzované věci stěžovatel učinil. Za nutně podezřelou skutečnost,

kteřá by podnikatele měla odradit od navázání obchodního vztahu, nelze považovat předluženost obchodního partnera, jak tvrdí žalovaný a potvrzuje městský soud. Tato skutečnost sice značí určitou rizikovost tohoto partnera, sama o sobě však nemusí nic signalizovat o zapojení dodavatele do daňového podvodu. Typickými podezřelými skutečnostmi svědčícími o rizikovosti obchodního partnera, resp. o jeho možném zapojení do podvodu na DPH je např. skutečnost, že jde o nově založenou společnost, případně o společnost mající „virtuální sídlo“, dochází u ní k častým změnám jednatelů, či je jednatelem nedohledatelná osoba s bydlištěm mimo ČR, společnost nezveřejňuje účetní závěry ve sbírce listin obchodního rejstříku apod. Takové nestandardnosti však u dodavatele stěžovatele zjištěny nebyly. Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že nedostatečné ověření dodavatele stěžovatele mělo spočívat rovněž v tom, že si stěžovatel neověřoval, že „zda jeho služby i ceny odpovídají standardům v daném tržním segmentu“. I v rámci této objektivní skutečnosti tak žalovaný opět směřuje k nadhodnocení ceny dodaného reklamního plnění, která ovšem, jak již soud výše vysvětlil, nebyla dostatečně prokázána. Nejvyšší správní soud proto přisvědčuje stěžovateli, že si svého dodavatele prověřil dostatečně.

[52] Se stěžovatelem lze rovněž souhlasit v tom, že po daňových subjektech nelze požadovat, aby prověřovaly všechny možné subdodavatele podílející se na obchodní transakci. To však daňové orgány po stěžovateli ani nevyžadovaly. Již městský soud konstatoval, že k tíži stěžovatele nelze klást výmaz společnosti Colombatti z obchodního rejstříku. Tuto skutečnost totiž daňové orgány zmiňovaly v souvislosti s prokázáním samotného daňového podvodu (viz bod [24] napadeného rozsudku), nikoliv v souvislosti s otázkou vědomosti stěžovatele o jeho možném zapojení do podvodu. Obdobně daňové orgány nekladly stěžovateli k tíži nepřihlášení některých společností tvořících předcházející články řetězce k DPH při překročení zákonem stanovené výše obrátu.

[53] Podle kasačního soudu nelze za podstatnou objektivní skutečnost samo o sobě považovat, že finanční správa identifikovala přijímání reklamních služeb jako rizikové plnění často využívané k daňovým podvodům. Pouze na základě této skutečnosti totiž nelze po daňových subjektech odebírajících reklamu od zprostředkovatelů bez dalšího požadovat v podstatě enormní obezřetnost při podnikání, jak to nyní činí daňové orgány.

[54] Další skutečností, na které daňové orgány založily naplnění „vědomostního testu“, byla obecná smluvní ujednání mezi stěžovatelem a společností L.M.N., resp. nejasně sjednaný předmět plnění. Nejvyšší správní soud připomíná, že neurčitý obsah smluv mezi stranami dle rozhodovací praxe může představovat jednu z objektivních skutečností svědčících o existenci daňového podvodu a vědomosti o něm, a to zejména pokud jde o nespécifikování rozsahu reklamy, umístění loga a další (viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 9. 2015, sp. zn. 1 Afs 25/2015 - 49).

[55] V nyní posuzované věci městský soud v bodě [34] napadeného rozsudku připustil, že některá plnění byla ve smlouvách mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem specifikována velmi přesně, zatímco některá nikoliv. Podrobněji se k obecnosti smluvních ujednání vyjádřil žalovaný ve svém rozhodnutí (viz bod 115 a 135), na které soud pro stručnost odkazuje. Městskému soudu lze zcela jistě přisvědčit v tom, že by od stěžovatele bylo možno očekávat větší míru obezřetnosti při formulaci smluv, a že z některých značně obecných ujednání lze dovodit jistá lhostejnost stěžovatele k tomu, v jakém rozsahu bude reklama

pokračování

uskutečněna. Určitou neobvyklostí může být i nesjednání sankcí pro případ porušení povinností ze strany dodavatele, nicméně, jak již uvedl kasační soud i v rozsudku č. j. 2 Afs 343/2021 - 43, se nemusí nutně jednat o podnikatelskou neopatrnost, existuje-li jasná subsidiární zákonná úprava.

[56] Dále daňové orgány stěžovateli vytkly, že k úhradám plnění si s dodavatelem sjednal splátkový kalendář, ovšem bez uvedení splatnosti, ta měla být stanovena v návaznosti na vystavené daňové doklady. Na nich však nebyly údaje o uskutečněných reklamních plnění nijak specifikovány. Tato skutečnost dle Nejvyššího správního soudu rovněž svědčí o určité neobežřetnosti stěžovatele, a žalovaný mu ji tak vytkl oprávněně. Z obou uvedených skutečností logicky vyplývá také další žalovaným specifikovaná objektivní skutečnost, a to ne zcela dostatečná možnost kontroly plnění ze strany stěžovatele.

[57] Dále žalovaný identifikoval jako objektivní skutečnost propojenost v řetězci, resp. osobní vazby mezi společnostmi z fakturačního řetězce. Tato skutečnost je nicméně primárně znakem samotné existence daňového podvodu (žalovaný ji také blíže rozvádí v části svého rozhodnutí, v níž se věnuje právě existenci podvodu). Samotná osobní propojenost jednatele stěžovatele Petra Antala se společnostmi ICE CZECH LETŇANY a Avantis je pouze jednou z možných indicií o vědomosti stěžovatele o jeho účasti na daňovém podvodu.

[58] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že nejsilnějšími objektivními skutečnostmi, které správce daně shromáždil, jsou obecná smluvní dokumentace (byť se nejednalo o naprostou obecnost smluv) a nedostatečná specifikace předmětu a rozsahu plnění na daňových dokladech. Tyto skutečnosti však nejsou ve svém souhrnu k prokázání vědomé účasti stěžovatele na daňovém podvodu dostatečné.

[59] Kasační soud rovněž do značné míry přisvědčuje stěžovateli v tom, že přijal dostatečná opatření, která od něj bylo možno požadovat k předejití možné účasti na podvodném jednání. Žalovaný ostatně ve svém rozhodnutí rovněž podotkl, že stěžovatelem přijatá opatření lze považovat za rozumná; větší nároky na obežřetnost stěžovatele a možná opatření, která od něj bylo nutno vyžadovat, vyvodil zejména ze skutečnosti, že se jednalo o několikamilionové investice do reklamy. Primárně stěžovateli vytýkal, že rezignoval na ověření ceny reklamních ploch a přistoupil na obchodování za ceny, které dle jeho názoru zjevně neodpovídaly běžné cenové hladině. Jak ovšem soud již opakovaně zdůraznil, v posuzované věci žalovaný dostatečně neprokázal přemrštěnost ceny za poskytnutou reklamu, a proto ani zvýšené nároky na přijetí opatření ze strany stěžovatele s odkazem na nadhodnocenou cenu reklamy nelze považovat za opodstatněné.

[60] Lze tedy uzavřít, že městský soud nesprávně potvrdil závěr žalovaného, podle něhož byla cena za reklamu hrazená stěžovatelem enormně vysoká. Daňové orgány totiž neprovedly kvalifikované posouzení cenové situace v segmentu trhu s reklamou, na němž se stěžovatel pohyboval. Zejména nesprávně srovnávaly cenu nabízenou prvotními poskytovateli reklamy s cenou za zprostředkování reklamy, aniž by se blíže zabývaly výší dodatečných nákladů zprostředkovatelů reklamy, o kterou se cena za zprostředkování přirozeně navyšuje. Nejvyšší správní soud nesouhlasí se závěrem městského soudu a žalovaného, že by v posuzované situaci 18,8násobné zvýšení ceny oproti ceně od prvotních

poskytovatelů spolu s dalšími předestřenými objektivními skutečnostmi postačovalo k unesení důkazního břemene správce daně o vědomosti stěžovatele o jeho účasti na podvodném jednání.

[61] Nedůvodná je kasační námitka směřující proti závěru městského soudu, že žalovaný nepochybil, pokud nevyhověl návrhu na provedení výslechů zaměstnanců správce daně jako svědků. Městský soud správně uvedl, že zaměstnanci správce daně jednak nejsou v pozici třetí osoby odlišné od daňového subjektu a správce daně, jednak se navrhané výpovědi měly týkat jiných daňových subjektů. Nejvyššímu správnímu soudu ani není zcela zřejmé, k prokázání jakých okolností by mělo provedení těchto důkazních prostředků sloužit.

[62] Za nedůvodnou považuje Nejvyšší správní soud kasační námitku, dle které městský soud při vyhlášení rozsudku nesdělil podstatnou část svého odůvodnění. V této souvislosti lze poznamenat, že podle § 49 odst. 10 věty druhé s. ř. s. platí, že „[j]akmile soud vyhlásí rozsudek, je jím vázán.“ To se projevuje jednak v tom, že soud nemůže již vyhlášený rozsudek zrušit nebo změnit, jednak v tom, že písemné vyhotovení rozsudku se nesmí s vyhlášeným zněním rozcházet. Kasační soud ze záznamu pořízeného z ústního jednání před městským soudem ověřil, že rozhodující senát městského soudu postupoval zcela standardně, pokud při ústním vyhlášení rozsudku přednesl toliko stručné odůvodnění zamítnutí žaloby. Písemné vyhotovení rozsudku pak jednotlivé důvody zamítnutí žaloby podrobně rozvádí. Stěžovatel sice poznamenal, že by soud mohl dodatečně doplnit písemné vyhotovení rozsudku o jakékoliv odůvodnění, nijak však nekonkretizuje, že by se soud dopustil nějakého nepřípustného doplnění odůvodnění rozsudku. Z kasační stížnosti není zřejmé, kam touto obecnou námitkou stěžovatel směřuje, soud tedy v obdobné míře obecnosti uvádí, že na postupu městského soudu v tomto ohledu nic závadného neshledal.

## V. Závěr a náklady řízení

[63] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek městského soudu zrušil. Zároveň podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, neboť tak měl učinit již městský soud. K rozhodnutí ve věci DPH za rozhodná zdaňovací období je třeba provést šetření spojené zejména se zjištěním, zda byla možno v posuzované věci považovat cenu hrazenou stěžovatelem za reklamu za přemrštěně vysokou. Na základě dodatečného dokazování bude teprve možno vydat rozhodnutí žalovaného.

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

[65] Stěžovatel vynaložil soudní poplatky v celkové výši 8 000 Kč (3 000 Kč za žalobu a 5 000 Kč za kasační stížnost). Žalovaný je proto povinen mu tyto vynaložené náklady nahradit.

pokračování

[66] V řízení o žalobě i o kasační stížnosti byl stěžovatel zastoupen advokátem Mgr. Tomášem Krejčím. Zástupce učinil v řízení před krajským soudem dva úkony právní služby, a to příprava a převzetí zastoupení a podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci stěžovatele mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 6 800 Kč. V řízení o kasační stížnosti učinil zástupce stěžovatele jeden právní úkon, a to podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], za který mu náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 3 400 Kč.

[67] Celkem je tak žalovaný povinen nahradit stěžovateli na náhradě nákladů řízení před správními soudy částku 18 200 Kč k rukám jeho zástupce, Mgr. Tomáše Krejčího, advokáta, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 10. října 2024

Lenka Kaniová  
předsedkyně senátu