



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **Jan Nevšímal**, se sídlem Chýnovská 852, Planá nad Lužnicí, zastoupený advokátem Mgr. Ing. Vítem Křivánkem, se sídlem V Parku 2316/12, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2019, č. j. 41797/19/5300-22444-711307, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 1. 2023, č. j. 9 Af 52/2019 - 104,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci pěti dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2012 až prosinec 2012 a březen a duben 2013 (dále jen „platební výměry“) a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně.

[2] Žalobci byla daň doměřena odchylně od daně, kterou za předmětná zdaňovací období vyčíslil v daňových přiznáních. Důvodem bylo vyloučení nároku na odpočet uplatněný z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele PAVI s.r.o.; spočívající (i) v nákupu reklamních služeb a (ii) nákupu technických služeb při správě a údržbě areálu žalobce (dále jen „facility služby“).

[3] Správce daně vycházel z výsledků daňové kontroly DPH, kterou provedl Finanční úřad pro Jihočeský kraj, jakožto dožádaný správce daně (dále jen „dožádaný správce daně“). Nárok na odpočet DPH odmítl uznat z důvodu účasti žalobce na podvodu na DPH, o němž žalobce měl a mohl vědět, přičemž nepřijal taková rozumná opatření, aby zajistil, že předmětná plnění součástí podvodu na DPH nebudou. Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl a platební výměry potvrdil.

[4] V případě nároku na odpočet DPH u reklamních služeb žalovaný setrval na právním názoru správce daně; u nároku, jež se týkal facility služeb na rozdíl od něj shledal, že nebyly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, neboť nebylo dostatečně prokázáno, v jakém rozsahu byly tyto služby žalobci poskytnuty.

[5] Žalobce proti rozhodnutí žalovaného podal žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji napadeným rozsudkem zamítl. Pokud jde o oprávněnost nároku na odpočet DPH z přijetí reklamních plnění, nebylo podle městského soudu mezi stranami sporu o tom, že žalobce formálně prokázal splnění hmotněprávních podmínek pro jeho přiznání. Jelikož jej daňové orgány odmítly uznat z důvodu účasti žalobce na podvodu DPH, o kterém vědět mohl a měl, městský soud posuzoval, zda je možné nárok na odpočet DPH žalobci z tohoto důvodu odepřít.

[6] Předně se městský soud zabýval existencí podvodu na DPH. Žalovaný podle něj při svém souvisejícím posouzení správně vycházel z právního rámce stanoveného judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu. Uvedl, v jakých nestandardních okolnostech daňový podvod spatřoval. Zjištěné okolnosti se týkaly společnosti S&T SPONZORING s.r.o. (dodavatele společnosti PAVI s.r.o.) a ve svém souhrnu měly za následek, že nebylo možné ověřit zjištěné nadměrné navýšení obrátů v řetězci. Několikanásobní navýšení ceny plnění při zachování minimální daňové povinnosti a bez doložení přidané hodnoty, nekontaktnost společnosti S&T SPONZORING s.r.o., propojení člena předsedy představenstva fotbalového klubu FK SPARTAK MAS Sezimovo Ústí a.s., Jiřího Smrže, se společností PAVI s.r.o., kde byl jediným jednatelem, či hotovostní výběry milionových částek považoval správce daně (včetně existence chybějící daně u společnosti S&T SPONZORING s.r.o.) za znaky

pokračování

podvodu na DPH. Tato zjištění žalobce relevantním způsobem (vyjma existence chybějící daně) nezpochybnil, městský soud z nich proto nadále vycházel.

[7] Dále městský soud přistoupil k přezkumu závěru žalovaného, že žalobce měl a mohl vědět, že je součástí podvodného řetězce. V nyní projednávané věci bylo podle něj prokázáno, že obchodní transakce probíhaly za neobvyklých podmínek. Žalobce se v žalobě mj. dovolával závěrů vyplývajících z rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 3. 2021, č. j. 61 Af 2/2020 - 120, (dále jen „rozsudek S.O.S. DIFAK“) ve věci jiného daňového subjektu, jenž se však nacházel na stejné pozici v rámci podvodného řetězce jako žalobce. Městský soud proto v napadeném rozsudku zároveň vysvětlil, proč některé objektivní okolnosti hodnotil v nyní projednávané věci jinak.

[8] Za dílčí objektivní okolnost městský soud označil smlouvu o reklamě, kterou uzavřel žalobce se společností PAVI s.r.o. dne 15. 2. 2011 za cenu 15 050 000 Kč bez DPH (dále jen „smlouva o reklamě“). Předmětem této smlouvy byla propagace žalobce prostřednictvím fotbalového klubu FK SPARTAK MAS Sezimovo Ústí a.s., jehož předseda představenstva Jiří Smrž byl od roku 1999 jediným jednatelem a společníkem PAVI s.r.o. Smlouva o reklamě vykazovala podle městského soudu řadu nedostatků (chybějící konkrétní cenový rozpis, sjednání práv a povinností účastníků smlouvy při poskytování plnění atd.). Právě její obecný obsah vzbuzoval (ve spojení s vysokou cenou reklamního plnění) podle městského soudu pochybnosti o solidnosti transakce.

[9] Ekonomické opodstatnění uzavření smlouvy o reklamě podle městského soudu nebylo zjištěno ani v řízení před správcem daně, ani v řízení odvolacím. Městský soud se v tomto směru ztotožnil s hodnocením žalovaného. Poukázal také na to, že reklamní služby jsou s ohledem na těžkosti spojené s věcnou a časovou průkazností jejich poskytování rizikovou komoditou.

[10] Stěžejní objektivní okolnost představovaly vysoké ceny reklamních plnění od doby včlenění společnosti S&T SPONZORING s.r.o. do řetězce. Podle žalobce se smluvní cena odvíjela od rozsahu a kvality individuálně poskytované prezentace, ale i od nemožnosti dosáhnout tuto prezentaci jinak, než přes společnost PAVI s.r.o. S touto argumentací se však městský soud neztotožnil. Jelikož se několikanásobně navýšena cena reklamního plnění odvíjela již od ceny subdodavatele společnosti S&T SPONZORING s.r.o., lze stěží připustit, že měla původ ve výhradním postavení společnosti PAVI s.r.o. Neúměrné zvýšení cen muselo být žalobci zřejmé s ohledem na jeho poznatky o cenách ze smluv s jinými fotbalovými kluby.

[11] Námitkám ohledně nedostatečného posouzení adekvátnosti výše ceny reklamního plnění městský soud nepřisvědčil. Srovnání ceny, které správce daně provedl v souvislosti se šesti jinými sportovními kluby, označil za dostatečné a ztotožnil se se závěrem žalovaného, že sjednaná cena reklamního plnění byla nadhodnocená.

[12] Dále městský soud posuzoval, zda žalobce přijal opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována k ověření, zda plnění nejsou součástí podvodu na DPH. Dospěl

k závěru, že žalobce nevěnoval vstupu do smluvního vztahu se společností PAVI s.r.o. dostatečnou pozornost. Neověřoval způsob stanovení ceny, ani výhodnost reklamy. Blíže nezkoumal ani dopady propagace na svou podnikatelskou činnost. Již samotná výše ceny za reklamní plnění měla být podle městského soudu signálem k ověření bližších podrobností. Obezřetnosti a rozumnému hospodaření nenasvědčuje rovněž skutečnost, že žalobce uzavřel smlouvu o reklamě neodpovídající kvality. Dostatečnou míru obezřetnosti tedy nedodržel a rozumná opatření k zabránění své účasti na podvodu na DPH nepřijal. Námitky žalobce, které směřovaly proti závěru žalovaného o splnění podmínek pro neuznání nároku na odpočet daně z důvodu zapojení žalobce do podvodu na DPH, proto nejsou podle jeho názoru důvodné.

[13] Městský soud se dále zabýval námitkami, jež se týkaly nároku na odpočet DPH z přijetí facility služeb. Žalovaný na rozdíl od správce daně shledal, že nebyly splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH, neboť v řízení nebylo dostatečně prokázáno, v jakém rozsahu byly tyto služby žalobci poskytnuty. Předmětem posouzení v řízení před městským soudem tudíž bylo prokázání rozsahu a četnosti plnění, přičemž důkazní břemeno v tomto případě tížilo žalobce. Podle městského soudu však žalobce proti souvisejícím zjištěním v žalobě ničeho nenamítal a bránil se toliko procesními námitkami ohledně nepokračování výslechu svědka Jiřího Smrže. Městský soud dospěl k závěru, že další výpověď tohoto svědka nemohla vyvrátit vyvstalé pochybnosti a námitkám žalobce nepřisvědčil.

[14] Pokud jde o námitky procesního charakteru, městský soud shledal, že namítané vady řízení nebyly způsobitelné ovlivnit věcné závěry daňových orgánů. Námitkám, jež se týkaly vad řízení před správcem daně a jeho postupu po seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění (dále jen „VKZ“) městský soud nepřisvědčil. Vady s vlivem na zákonnost neshledal ani ve způsobu nařizování výslechu svědků v období letních měsíců roku 2019.

[15] Ani nedokončení výslechu svědka Jiřího Smrže dne 20. 9. 2019 nebylo podle městského soudu vadou, jež by měla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Městský soud připomněl, že se jednalo o již v pořadí druhý výslech tohoto svědka. Ačkoliv výslech Jiřího Smrže ohledně facility služeb nepokračoval, podle městského soudu tomu tak bylo patrně proto, že nebyl vzhledem k jiným okolnostem nezbytný. Přisvědčit nelze ani tvrzení o nevypořádání námitky podjatosti. Podle městského soudu ji totiž žalobce vznesl v žalobě pro způsob stanovení termínu výslechu svědků, a nikoliv z důvodů podle § 77 odst. 1 daňového řádu.

[16] Zásadní vadou odvolacího řízení nebyl podle městského soudu ani postup žalovaného podle § 115 daňového řádu. Žalobci bylo dne 9. 9. 2019 doručeno seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení (dále jen „seznámení“). Žalovaný postupoval podle městského soudu v zákonných mezích; se změnou právního názoru na důvod neuznání nároku na odpočet DPH u facility služeb žalobce seznámil a vyzval jej k vyjádření. Taktéž jej seznámil s doplněním dokazování v odvolacím řízení, včetně prvního výslechu Jiřího Smrže dne 25. 7. 2019. Jestliže je účelem

pokračování

postupu podle § 115 daňového řádu seznámit daňový subjekt s novými skutečnostmi a důkazy tak, aby na ně mohl reagovat, nemohl mít tento postup žalovaného dopad do práv žalobce. Žalobce měl prostor pro reakci i po zaslání seznámení, neboť se dalšího výsledku svědka dne 20. 9. 2019 účastnil. Byť žalovaný nepostupoval tak, že by po druhém výsledku Jiřího Smrže zaslal žalobci nové seznámení, jedná se podle městského soudu o formální vadu, jež nemá vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

[17] Městský soud neshledal důvodnou ani námitku, podle níž žalovaný rezignoval na vlastní hodnocení věci a převzal obsah výsledků dokazování, které v odvolacím řízení provedl správce daně. Podle městského soudu se jednalo se o shrnutí tvrzení svědků a hodnocení jejich výpovědi, jež je souladné s jejich obsahem. Městský soud proto neviděl důvod, proč by toto hodnocení nemohl žalovaný převzít do svého rozhodnutí převzít. Žalovaný nadto sám zevrubně posuzoval výsledky kontrolních zjištění, opravil právní úvahy správce daně ohledně části plnění a vyplnil mezery v dokazování.

[18] Pokud jde o námitku ohledně uplatnění principu legitimního očekávání, kterou žalobce vztáhl k rozsudku S.O.S. DIFAK, městský soud dospěl k závěru, že s ohledem na skutkovou odlišnost věcí nemůže mít žalobce v otázce vědomostního testu legitimní očekávání. Ani námitka ohledně pověření stejných úředních osob doplněním dokazování v odvolacím řízení nemůže obstát. Žalovaný uložil doplnění dokazování správci daně, což bylo nejenže v souladu se zákonem, nýbrž i věcně a časově hospodárné. Hodnocení výsledku dokazování pak bylo na žalovaném.

[19] Městský soud uzavřel, že daňové orgány při posouzení věci nepochybily, ke svým závěrům shromáždily dostatečné podklady, podrobně s nimi pracovaly a zároveň s nimi žalobce seznámily. Žalobu proto postupem podle § 78 odst. 8 jako nedůvodnou zamítl.

II. Kasační stížnost a další vyjádření účastníků řízení

II. A.

Kasační stížnost

[20] Proti napadenému rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost z důvodů, které podřadil pod § 103 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[21] Konkrétní kasační námitky stěžovatel vymezil ve čtyřech stížnostních okruzích, přičemž první okruh kasačních námitek se týkal tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, který podle stěžovatele spočíval v nedostatku důvodů. V této souvislosti poukázal na závěry judikatury Nejvyššího správního soudu, podle nichž je při posouzení, zda lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce, nezbytné hodnotit několik navazujících podmínek. Podle stěžovatele se městský soud s jeho námitkami dostatečně nevypořádal, neboť nevyložil, z jakých důvodů vzal při aplikaci vědomostního testu v potaz pouze stanoviska žalovaného a nehodnotil všechna sdělení stěžovatele. Městský soud neuvedl vlastní právní

hodnocení a pouze odkázal na rozhodnutí žalovaného, jehož odůvodnění formálně potvrdil. Vznesené námitky doplnil stěžovatel výčtem závěrů, jež měl městský soud uvedeným způsobem převzít.

[22] Ve druhém okruhu kasačních námitek vznesl stěžovatel řadu námitek procesního charakteru. Za intenzivní zásah do svých procesních práv označil porušení dvojinstančnosti daňového řízení. Žalovaný prováděl dokazování podle § 115 daňového řádu, pročež pracovníci správce daně uskutečnili v rámci odvolacího řízení dílčí úkony. Závěry správce daně žalovaný převzal, aniž by k nim přidal své hodnocení. Podstatu institutu odvolání tudíž naplnil pouze formálně.

[23] Další procesní pochybení spatřoval stěžovatel v pokračování dokazování v řízení před správcem daně. Správce daně jej seznámil s VKZ, na které podle svého tvrzení stěžovatel reagoval výslovným nesouhlasem. Zpráva o daňové kontrole, s níž byl seznámen následně, však měla obsahovat také hodnocení nových skutečností, které měl správce daně zjistit v mezidobí. Stěžovatel namítl, že mu nebyl dán dostatečný prostor pro seznámení se s fakty, které ovlivnily závěrečné hodnocení správce daně. Upozornil taktéž na to, že efektivitu daňového řízení nelze posuzovat pouze podle rychlosti, jakou probíhalo, ale zejména podle toho, zda došlo ke správnému stanovení daně.

[24] Nejvíce problematické procesní pochybení spočívalo podle stěžovatele v nedokončení výslechu svědka Jiřího Smrže. Stěžovatel považoval jeho výpověď za klíčovou, neboť podle něj disponoval některými rozhodnými informacemi pouze tento svědek. Výslech Jiřího Smrže proběhl celkem dvakrát, přičemž v obou případech byl ukončen na základě stěžovatelem nezaviněné okolnosti; v případě prvního výslechu dne 25. 7. 2019 z důvodu, že Jiří Smrž musel neodkladně odejít na jednání v jiné věci a v případě výslechu dne 20. 9. 2019 ukončil správce daně jednání „z důvodu uzavření budovy Územního pracoviště pro Prahu 1 v 19.00 hod.“. Stěžovatel namítl, že neměl možnost položit svědkovi otázky ohledně reklamního plnění, natož otázky spojené s poskytováním facility služeb. Skutečnost, že žalovaný jeho návrhu na pokračování výslechu nevyhověl, se dozvěděl až z jeho rozhodnutí. Související odůvodnění napadeného rozsudku podle něj uhýbá od rozhodovacích důvodů žalovaného a obsahuje domněnky či nepodložené předpoklady. Jestliže žalovaný nepokračoval ve výslechu svědka, zabránil stěžovateli prokázat svá tvrzení, čímž zasáhl do jeho práva na spravedlivý proces. Neprovedení výslechu nelze odůvodnit ani hrozící prekluzí.

[25] Stěžovatel vznesl také námitku, jež směřovala proti způsobu nařizování výslechů svědků. Ačkoliv návrhům na provedení svědeckých výpovědí žalovaný vyhověl, výslechy nařídil až o 6 měsíců později. Z průběhu daňového řízení podle stěžovatele plyne, že správce daně i žalovaný soustřeďovali tyto úkony do poslední fáze řízení, v čemž spatřuje porušení principu dobré správy a zásady hospodárnosti.

[26] Postup žalovaného nebyl podle stěžovatele v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Uvedl, že mu žalovaný zaslal seznámení, ačkoliv bylo zřejmé, že výslech Jiřího Smrže bude dále pokračovat. Seznámení, které neobsahovalo hodnocení veškerých důkazů, jež byly

pokračování

v odvolacím řízení provedeny, podle stěžovatele neobstojí. Žalovaný podle něj zatížil svůj postup procesní vadou, přičemž s hodnocením městského soudu, který tyto vady označil za formální, stěžovatel nesouhlasí.

[27] Stěžovatel namítl i porušení zásady předvídatelnosti. Odkázal v této souvislosti na výsledek dvou soudních řízení vedených u Krajského soudu v Českých Budějovicích v obdobných věcech [rozsudek ze dne 6. 9. 2019, č. j. 50 Af 5/2018 - 86 ve věci společnosti EKO MB s.r.o. (dále jen „rozsudek EKO MB“) a rozsudek S.O.S. DIFAK]. Krajský soud v Českých Budějovicích příslušná rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Stěžovatel namítl, že i v nyní projednávané věci měl městský soud rozhodnout tak, aby nevznikaly nedůvodné rozdíly. Městský soud se s rozsudkem EKO MB nevypořádal, čímž napadený rozsudek zatížil rovněž vadou nepřezkoumatelnosti.

[28] K věcným námitkám, jež se týkaly reklamního plnění, vymezil stěžovatel další, v pořadí již třetí okruh kasačních námitek. Předně se zaměřil na svou údajnou účast na podvodu na DPH. Odkázal na judikaturu SDEU, podle které nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížená podezřelými skutečnostmi, o kterých plátce daně neví, nebo nemůže vědět. Závěry daňových orgánů a městského soudu označil v tomto směru za chybné. Namítl, že spolupráci navázal pouze se společností PAVI s.r.o.; společnost S&T SPONZORING s.r.o., která figurovala v řetězci před touto společností, neznal. Nemohl tudíž vědět, jakým způsobem a zda vůbec nakupuje společnost PAVI s.r.o. reklamu u jiného subjektu.

[29] Dále se stěžovatel zaměřil na provedené hodnocení objektivních okolností. Žalovaný podle něj neprokázal, že stěžovatel měl a mohl z objektivních okolností seznat, že se účastní obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH. Stěžovatel upozornil, že žalovaný na rozdíl od městského soudu nepovažoval neurčitost smlouvy o reklamě uzavřené mezi ním a společností PAVI s.r.o. za objektivní okolnost a městský soud se k takovému hodnocení nemohl bez dalšího uchýlit. O objektivní okolnost se přitom podle něj nejedná; smlouva potřebné náležitosti obsahovala. Městský soud taktéž nerefletoval, že stěžovatel spolupracoval se společností PAVI s.r.o. již dříve, aniž by obchodní transakce byly správcem daně jakkoliv zpochybněny. I podle judikatury Nejvyššího správního soudu je na základě dlouhodobé bezvadné spolupráce akceptovatelný nižší standard smluvní dokumentace. Písemnou formu smlouvy nevyžaduje ani zákon. Městský soud podle stěžovatele „*překračuje svou pravomoc*“, jelikož nerespektuje autonomii vůle smluvních stran.

[30] Pokud jde o objektivní okolnost, jež spočívala v nadhodnocené ceně reklamního plnění, stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu o jejím neúměrném navýšení bez ekonomického opodstatnění. Po stěžovateli nelze spravedlivě požadovat, aby při realizaci soukromoprávního vztahu úspěšně zjistil výši cen, za které reklamní plnění nakoupil jeho dodavatel. Jak žalovaný, tak městský soud podle stěžovatele nezohlednili, že poslední článek řetězce dodavatelů je mnohdy jediný možný subjekt, přes který lze poskytování reklamních služeb sjednat. V daném případě disponovala exkluzivními marketingovými právy společnost PAVI s.r.o. Stěžovateli jsou k tíži kladeny

okolnosti, které nemohl ovlivnit. Správce daně dospěl k závěru, že neodvedení daně nastalo na úrovni společnosti S&T SPONZORING s.r.o., tedy u obchodní korporace, kterou stěžovatel neznal. Nemohl si tedy být vědom existence domnělého podvodného řetězce, včetně svého napojení na něj. Obdobný přístup představuje podle judikatury excesivní překročení požadavků na důkazní břemeno daňového subjektu podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu. Důkazní břemeno ohledně prokázání existence skutečností, z nichž lze dovodit, že daňový subjekt mohl a měl vědět, že se účastní podezřelé transakce, tíží daňové orgány.

[31] Žalovaný i městský soud se zjištění ceny obvyklé věnovali podle stěžovatele nedostatečně. Městský soud na jedné straně popřel potřebu zjistit cenu obvyklou, na straně druhé klasifikoval smlouvenou cenu jako podezřele vysokou, a vyvodil z ní účast stěžovatele na podvodném řetězci. Žalobní argumentaci ohledně provedení cenového srovnání žalovaným nehodnotil. Otázka ceny za reklamní plnění je podle stěžovatele výslednicí individuální nabídky a poptávky, její výslednou výši ovlivňuje řada faktorů, které jsou v oblasti reklamy ve sportu značně specifické. Neznačená to však, že cenové srovnání nelze provést. Jak městský soud, tak i daňové orgány chybně porovnaly výslednou cenu s „nákladovou“ cenou zjištěnou u subdodavatelské společnosti. Výsledná cena neodráží jen náklad na její vytvoření, ale je daná i odvětvím, ve kterém je poskytována. Podle stěžovatele jsou na věc přenositelné závěry rozsudku EKO MB, který specifikaci cenotvorby poskytování reklamních služeb v oblasti sportu zohlednil.

[32] Nesprávný je podle stěžovatele i závěr městského soudu, podle kterého si stěžovatel mohl být nepřiměřeně vysoké ceny vědom i proto, že platil také za reklamu u jiného sportovního klubu, která však takové výše nedosahovala. Městský soud srovnával pouze cenu, nikoliv rozsah sjednaného plnění, které bylo podle stěžovatele užší. Zároveň posuzoval cenu reklamního plnění u dvou rozličných sportů – fotbalu a hokeje. O relevantní cenové sjednání se tedy nejedná. Jelikož se městský soud cenovým srovnáním (§ výjimkou porovnání reklamy v oblasti hokeje) podle stěžovatele nezabýval, zopakoval důvody, pro které analýza ceny reklamního plnění, jež provedly daňové orgány, nemůže vést k závěru o nadhodnocení zakoupeného reklamního plnění. V této souvislosti konkrétně přednesl (i) srovnání ceny reklamních plnění poskytnutých společnosti PAVI s.r.o. jiným odběratelům, (ii) srovnání ceny reklamních služeb poskytovaných jinými sportovními kluby (SK Dynamo České Budějovice) a (iii) srovnání ceny reklamních služeb sjednaných společnostmi S&T SPONZORING s.r.o. na jiných stadionech. Uvedené doplnil tvrzením o exkluzivních marketingových právech, kterými společnost PAVI s.r.o. disponovala. Městskému soudu přitom vytkl, že související žalobní námitce „neporozuměl“.

[33] Další námitky se týkaly ekonomického přínosu reklamního plnění. Městský soud se podle stěžovatele ztotožnil s hodnocením žalovaného, podle něhož mu reklamní plnění nepřineslo ekonomický efekt, jednotlivými žalobními námitkami se však nezabýval, protože je stěžovatel v kasační stížnosti zopakoval. K ekonomickému přínosu se podle stěžovatele vyjádřili i svědci. Samotný ekonomický efekt přitom nelze zjednodušovat tak, jak to činil žalovaný a potažmo i městský soud. Účinnost reklamy vymezili tak, že reklama musí mít přímou souvislost s konkrétní vyšší obrátou stěžovatele.

pokračování

Ze všech předložených důkazních prostředků je podle něj patrné, že cílem reklamních plnění bylo udržení a získání nových akvizic. Stěžovatel má za to, že vlastní ekonomickou činnost podrobně popsal a vysvětlil, jakým způsobem se do ní promítají náklady na vstup. K prokázání ekonomického přínosu reklamního plnění doložil znalecký posudek č. 778/106-2019. Jelikož mu městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku takřka nevěnoval pozornost, na jeho závěry stěžovatel opět odkázal.

[34] Další kasační argumentaci věnoval smyslu reklamního plnění. Související hodnocení městského soudu (odstavec 110 napadeného rozsudku) označil za „*neporozumění pozice reklamního partnera sportovního klubu*“. Na reklamní plnění nelze dle jeho názoru vztáhnout ani závěry městského soudu o tom, že se jedná o rizikovou komoditu.

[35] Poslední, tedy čtvrtý okruh kasačních námitek, věnoval stěžovatel námitkám, jež se týkaly facility služeb. Žalovaný ani městský soud související nárok na odpočet DPH neuznali, neboť stěžovatel podle nich neunesl důkazní břemeno stran prokázání rozsahu poskytnutého plnění. Uvedené se stěžovatel snažil podle svých slov prokázat písemnými důkazními prostředky, které podle žalovaného rozsah plnění od společnosti PAVI s.r.o. neprokazovaly. V žalobě následně uvedl přibližnou četnost prací v jednom kalendářním roce. Nárok na odpočet se snažil prokázat i výsledkem svědka Jiřího Smrže. V této souvislosti odkázal na související námitku procesní povahy a uzavřel, že v důsledku nepokračování výsledku svědka nemohl tvrzený nárok dostatečně obhájit. V tomto postupu žalovaného spatřuje zásadní vadu.

II. B.

Vyjádření žalovaného

[36] Na vznesené kasační námitky reagoval žalovaný prostřednictvím vyjádření. Stěžovatel podle něj opakuje námitky, které již uplatnil v řízení o žalobě. Námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku je potřebné odmítnout jako nedůvodnou. Žalovaný své závěry odůvodnil, nedošlo ani k tvrzenému porušení dvojinstančnosti daňového řízení. Zásady daňového řízení podle žalovaného správce daně respektoval a nepochybil ani tím, že nepokračoval ve výsledku svědka Jiřího Smrže. V seznámení hodnotil všechny důkazy, jež byly do této doby provedeny, v okamžiku vydání seznámení nebylo zřejmé, zda výsledek bude pokračovat. Z výpovědi svědka nevyplývaly nové skutečnosti, jež by mohly způsobit překvapivost rozhodnutí žalovaného. Zásada legitimního očekávání nebyla podle žalovaného rovněž porušena. Pochybení žalovaný neshledal ani v hodnocení účasti stěžovatele na podvodu na DPH. Pokud jde o námitky týkající se facility služeb, stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, protože mu nárok na odpočet DPH nemohl být přiznán. Závěrem žalovaný Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

II. C

Další podání účastníků řízení

[37] V reakci na vyjádření žalovaného zaslal stěžovatel kasačnímu soudu repliku, v níž setrval na svých dosavadních tvrzeních. K námitce ohledně neprovedení zbytku svědecké výpovědi Jiřího Smrže poukázal stěžovatel mj. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2023, č. j. 6 Afs 153/2022 - 39 (dále jen „rozsudek STRABAG Rail“). V navazujícím vyjádření k replice se následně žalovaný zaměřil právě na závěry vyplývající z tohoto rozsudku. Tyto však podle něj nejsou z důvodu skutkové odlišnosti na nyní projednávanou věc přílehlavé. Z dalšího vyjádření stěžovatele je patrné, že svůj právní názor nezměnil. Nedokončením výslechu svědka žalovaný zamezil stěžovateli prokázat svá tvrzení, a tím došlo k porušení jeho práva na spravedlivý proces.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[38] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích uplatněných důvodů, přičemž též zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s.

[39] Kasační stížnost není důvodná.

[40] Nejvyšší správní soud předesílá, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je, co do širě odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Stejně tak smyslem soudního přezkumu není znovu podrobně opakovat argumentaci, která již zazněla v předchozích fázích řízení, popřípadě nalézt alternativní a za každou cenu originální způsob vyjádření týchž závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017 - 44, odst. [26], či ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 As 168/2018 - 25, odst. [14], nebo ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 - 128, odst. [16]). Při odůvodnění zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (rozsudek ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, se lze spokojit i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09) či zdejší soud (např. rozsudek ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 - 72). Soud může rovněž postupovat tak, že proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí, aniž by musel detailně vypořádat každý dílčí argument uplatněný v žalobě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 2. 2016, č. j. 4 As 113/2015 - 34, odst. [13]). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, jakým je kasační stížnost stěžovatele, který v zásadě ulpívá na detailech a formálních námitkách, jež nemohou mít vliv na závěr soudu o důvodnosti návrhu; opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům spojeným s porušením zásady efektivity a hospodárnosti řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 8/2019 - 56, nebo ze dne 4. 8. 2023, č. j. 10 Afs 12/2021 - 75, odst. [50]).

III.A

pokračování

K nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[41] Nejvyšší správní soud se v rámci vypořádání kasačních námitek nejprve zaměří na namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Platí totiž, že v případě existence vad stanovených v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. již zpravidla není dán prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné napadený rozsudek bez dalšího zrušit.

[42] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za prokázaný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za (ne)správné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za (ne)důvodnou (srov. například nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1995, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76). Rozhodnutí, které je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, obsahuje takové vady skutkových zjištění, které utvářejí rozhodovací důvody, typicky tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je dále takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58), resp. pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (srov. např. rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS).

[43] Stěžovatel spatřoval nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že se městský soud dostatečně nevypořádal se žalobními námitkami. Nevyložil, z jakých důvodů při aplikaci vědomostního testu vzal v potaz pouze stanoviska žalovaného a z jakých důvodů nehodnotil všechna sdělení, které předložil stěžovatel. Městský soud neuvedl vlastní právní hodnocení důkazů a odůvodnění rozhodnutí žalovaného pouze formálně stvrdil.

[44] K uvedeným námitkám Nejvyšší správní soud odkazuje na závěr, který plyne z výše uvedené judikatury; podle něj totiž není účelné opakovat argumentaci, jejímž prostřednictvím daňové orgány vypořádaly námitky stěžovatele v předchozích řízeních, pakliže se s těmito závěry městský soud odůvodněně ztotožnil. Pokud jde o výčet

konkrétních závěrů, které měl městský soud podle stěžovatele převzít, Nejvyšší správní soud ani v jednom z odkazovaných případů důvodnost vznesené námitky neshledal.

[45] Městský soud ve stěžovatelem odkazovaném odstavci 100 napadeného rozsudku popsal zjištění daňových orgánů ohledně obchodního řetězce, na tento však navázal v dalším odstavci hodnocením, podle něhož: „[ž]alobce v podstatě žádné z těchto zjištění správce daně relevantním způsobem nezpochybnil (...) městský soud proto nemá jakoukoliv pochybnost k tomu, aby z uvedených zjištění, s nimiž byl žalobce dostatečně seznámen, nevycházel“. Závěr o apodiktickém převzetí závěrů daňových orgánů nelze učinit ani ve vztahu k obsahu odstavce 114 napadeného rozsudku. Městský soud v něm vysvětlil, proč nelze přisvědčit námitkám o nedostatečném posouzení adekvátnosti výše ceny reklamního plnění, které provedly daňové orgány. V odstavci 110 napadeného rozsudku, jehož obsah měl být podle stěžovatele taktéž příkladem mechanického převzetí závěrů daňových orgánů, se městský soud zabýval ekonomickým přínosem reklamního plnění. Městský soud zde však kromě jiného vysvětlil, proč se v této otázce neztotožnil s náhledem Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsudku S.O.S. DIFAK (na který v žalobě stěžovatel odkazoval) a proč podle něj nemůže důkazní břemeno ohledně otázky ekonomického přínosu reklamy tížit správce daně. Podle Nejvyššího správního soudu nepředstavují zde uvedené závěry toliko převzaté závěry žalovaného.

[46] Podle dalšího tvrzení stěžovatele označil městský soud v odstavci 108 napadeného rozsudku cenu reklamního plnění za „neobvykle vysokou“, aniž by toto tvrzení odůvodnil. Napadený rozsudek je však nezbytné hodnotit jako celek; v navazujících odstavcích se totiž městský soud zabýval i cenou reklamního plnění. Stěžovatelem vytýkanou vadou konečně netrpí ani odstavec 104 napadeného rozsudku, v němž městský soud popsal, jak žalovaný obecně v rámci hodnocení tzv. vědomostního testu postupoval. Vlastní posouzení naplnění podmínek testu pak lze najít v dalších částech napadeného rozsudku.

[47] Podle stěžovatele trpí napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti taktéž z toho důvodu, že se městský soud nevypořádal s odkazem na rozsudek EKO MB.

[48] V této souvislosti je třeba uvést, že povinnost soudu posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci uplatněnou stěžovatelem a tu obsáhle vyvrátit; jeho úkolem je uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130). Stěžovatel odkázal v řízení na dva rozsudky, které podle něj mají porovnatelný skutkový základ. V nyní projednávané věci činil městský soud své závěry při vědomí existence odlišné rozhodovací praxe Krajského soudu v Českých Budějovicích, jak v napadeném rozsudku sám upozornil. Byť městský soud nekonfrontoval své závěry rovněž s druhým stěžovatelem odkazovaným rozsudkem, nepředstavuje tento postup vadu, jež by měla vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Jak již bylo uvedeno výše, soud není povinen reagovat na každou dílčí argumentaci stěžovatele či provádět komparaci skutkového stavu a právního posouzení s obsahem všech rozhodnutí, na která stěžovatel v žalobě odkáže. Námitce nepřezkoumatelnosti tak nelze přisvědčit ani v posledně uvedeném případě.

pokračování

III. B

K tvrzeným vadám procesní povahy

[49] Další část kasační argumentace představovaly námitky procesního charakteru. Stěžovatel postupně namítl (i) porušení dvojinstančnosti daňového řízení, (ii) pokračování dokazování v řízení před správcem daně, (iii) nedokončení výsledku svědka Jiřího Smrže a postup žalovaného v odvolacím řízení a (iv) porušení zásady předvídatelnosti.

[50] Předně je nezbytné vyloučit z přezkumu námitku týkající se pokračování dokazování v řízení před správcem daně. Nejvyšší správní soud při porovnání obsahu kasační stížnosti s obsahem žaloby totiž zjistil, že se tyto námitky téměř shodují. Část žalobní námitky stěžovatel parafrázoval, jinou část převzal téměř doslovně; stěžejní je nicméně skutečnost, že nepřednesl související kasační argumentaci, prostřednictvím níž by se snažil zpochybnit závěry městského soudu. Na uvedeném nemění nic ani odstavec, kterým stěžovatel převzatou argumentaci v kasační stížnosti doplnil; jedná se toliko o upozornění na potřebu efektivity daňového řízení, nikoliv o námitku směřující proti závěrům napadeného rozsudku. Námitku proto Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[51] Ke stejnému závěru Nejvyšší správní soud dospěl i v případě námitky porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení. I tato námitka má svůj předobraz v procesním podání, jež stěžovatel učinil v soudním řízení. Stěžovatel totiž do kasační stížnosti postupně převzal části z jeho repliky ze dne 1. 1. 2023 (č. l. 86 a násl. spisu městského soudu). Odstavec 22 kasační stížnosti tak odpovídá (až na dílčí výjimky v podobě vynechání či nahrazení jednotlivých slov), obsahu odstavce 41 zmíněné repliky. Ačkoliv pořadí odstavců či doslovné znění textu stěžovatel zcela nezachoval, převzal z repliky i další části textu. Po rekapitulaci závěru městského soudu (odstavec 27 kasační stížnosti) a stručného vyjádření nesouhlasu s jeho posouzením, v kasační stížnosti následuje opět text, jež byl původně obsahem repliky (srovnej odstavec 29 kasační stížnosti a odstavec 39 repliky). Byť se nejedná o doslovně převzatý text, vynechání či nahrazení některých slov synonymy či užití jiných procesních označení pro účastníky řízení, nepředstavují relevantní zpochybnění závěrů městského soudu, neboť na závěry městského soudu nijak nereagují. I tato námitka je tak nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[52] Další námitkou je neprovedení zbytku svědecké výpovědi Jiřího Smrže a tvrzený nezákonný postup žalovaného podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel má za to, že odůvodnění napadeného rozsudku (v této souvislosti odkázal na odstavec 147 napadeného rozsudku) uhýbá od rozhodovacích důvodů žalovaného a obsahuje jen domněnky. Stěžovatel neměl podle svého tvrzení možnost položit svědkovi veškeré otázky. Neprovedení výpovědi nelze odůvodnit ani hrozící prekluzí práva na doměření daně. Argumentaci stěžovatel následně v replice doplnil o odkaz na rozsudek STRABAG Rail, jehož závěry jsou podle něj příléhavé i na nyní projednávanou věc.

[53] Před posouzením toho, zda lze závěry vyplývající z rozsudku STRABAG Rail přenést i na posuzovaný případ, je nezbytné shrnout podstatné okolnosti tohoto rozhodnutí. V tamním řízení správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení předvolal podle § 115 odst. 1 daňového řádu k výsledku svědkyni. Zástupci žalobkyně i svědkyni sdělil, že jí nejprve bude klást otázky správce daně, přičemž tyto budou rozděleny do dvou částí. Zástupce daňového subjektu měl mít možnost svědkyni pokládat otázky na konci každého z těchto okruhu. Informoval též, že svědkyně bude v 16:00 hod. odvedena Policií ČR. V průběhu výsledku položil správce daně svědkyni 82 otázek (první část), poté dal možnost zástupci žalobkyně položit svědkyni otázky k prvnímu okruhu. Zástupce žalobce kolem 15:00 hod. požádal správce daně, aby situaci vyhodnotil a navrhl termín pokračování výsledku. Správce daně žalobkyni sdělil, že termín případného pokračování výsledku svědkyně není schopen určit a zástupce bude vyrozuměn. V závěru jednání zástupce žalobkyně mj. sdělil své výhrady k případnému nepokračování výsledku svědkyně. Na žádost žalobkyně o zaslání listin a urgenci dokončení výsledku svědkyň (kromě výše uvedené svědkyně probíhal ve věci i výslech jiné svědkyně) správce daně odpověděl, že požadavek na pokračování výsledků považuje za nedůvodný; výslech bude pokračovat v případě, že žalovaný dospěje k odlišnému názoru. V seznámení poté žalovaný shrnul, že správci daně uložil doplnění odvolacího řízení o výsledky obou svědkyň, přičemž výsledky k tomuto období byly provedeny vyčerpávajícím způsobem a žalobkyni bylo umožněno pokládat svědkyním otázky.

[54] Šestý senát Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že výslech svědkyně nebyl v tamní věci proveden řádně a úplně. Byť žalobkyni bylo umožněno klást svědkyni otázky, bylo tomu tak v limitovaném a nepoměrně menším rozsahu, než to bylo umožněno správci daně. Dokazování v daňovém řízení tak bylo zatíženo procesní vadou, jež mohla mít vliv na meritorní závěr žalovaného.

[55] Obdobnou argumentaci prosazuje v nyní projednávané věci stěžovatel. Nejvyšší správní soud však po prostudování daňového spisu dospěl k závěru, že skutkový stav se v nyní projednávané věci od skutkového stavu věci, kterou projednával šestý senát, značně liší. Jak správně uvedl městský soud (odstavec 146 napadeného rozsudku), stěžovatel měl možnost pokládat svědkovi otázky již v průběhu prvního výsledku dne 25. 7. 2019, přičemž, jak plyne z protokolu o výsledku svědka ze dne 25. 7. 2019, jeho zástupce tuto možnost využil. Výslech svědka pokračoval i dne 20. 9. 2019; v průběhu tohoto výsledku měl stěžovatel rovněž možnost klást svědkovi otázky. Uvedené ostatně nerozporoval, namítal pouze to, že výslech svědka v odvolacím řízení nepokračoval.

[56] V případě, kdyby žalovaný stěžovateli vyhověl, jednalo by se o již o třetí výslech Jiřího Smrže. Jestliže jeho výpověď stěžovatel považoval za natolik klíčovou, jak zdůrazňoval, měl podle Nejvyššího správního soudu dostatečný prostor zvolit procesní obranu tak, aby postupoval dostatečně efektivně již v průběhu dosavadních dvou výsledků. Ve věci, kterou se zabýval šestý senát Nejvyššího správního soudu, poskytl příslušný správce daně zástupci daňového subjektu možnost pokládat svědkyni dotazy jednou a ve výrazně omezeném časovém prostoru jedné hodiny. Naproti tomu v nyní projednávané věci měl stěžovatel prostor násobně větší. Stěžovateli lze přisvědčit v tom,

pokračování

že hrozící prekluze nemůže být obecně důvodem pro nepokračování ve výslechu svědka. Daňové řízení však zároveň nelze (právě s ohledem na prostor, jež byl stěžovateli pro výslech svědka již poskytnut) ani prodlužovat. Nejvyšší správní soud proto neshledal tuto kasační námitku důvodnou.

[57] Stěžovatel dále namítl, že městský soud „*uhýbá*“ od rozhodovacích důvodů žalovaného. Citoval přitom část jeho rozhodnutí, podle kterého stěžovatel: „*měl dostatečný prostor pokládat svědkovi otázky, měl možnost dostatečně srozumitelně, konkrétně a zejména k věci formulovat své otázky a další výslech zmíněné osoby nepovažuje za nutný ani účelný, a to s ohledem na zásadu hospodárnosti řízení a s ohledem na blížící se konec lhůty pro stanovení daně pro předmětná ZO, který připadl na 30. 10. 2019.*“ Jako protiklad k uvedené citaci stěžovatel citoval část obsahu odstavce 147 napadeného rozsudku, podle něhož: „*výslech k otázce facility plnění nepokračoval, patrně z toho důvodu, že tento výslech nemohl být vzhledem k výsledkům daňové kontroly, původnímu výslechu téhož svědka Jiřího Smrže a naprosto chybějícím podkladům k rozsahu a četnosti služeb fatální a nezbytný jako náhrada či důkazní protiváha neprokázaných tvrzení a současně i z časových důvodů a hospodárnosti řízení, kdy dokončení výslechu v uvedeném směru již proto nebylo zásadní.*“

[58] Nejvyššímu správnímu soudu není zcela jasné, proč stěžovatel porovnává obsah právě těchto dvou částí rozhodnutí žalovaného a napadeného rozsudku. Citovaná část napadeného rozsudku (tedy ta, která podle stěžovatele „*uhýbá*“ rozhodovacím důvodům žalovaného) směřuje patrně k posouzení účelnosti další svědecké výpovědi Jiřího Smrže v části týkající se facility služeb. Obdobné hodnocení však lze nalézt také v rozhodnutí žalovaného, který v závěru svého rozhodnutí konstatoval, že: „*nevnímá nutnost pokračování odvolatelem nastaveného způsobu pokračování provádění výslechu svědka za kýžené a pro věc podstatné. Pro řádné hodnocení svědecké výpovědi individuálně i v kontextu s dalšími provedenými důkazy bylo odvolacím orgánem postupováno ve smyslu přílehlavé právní úpravy.*“ Odkazovaný odstavec 147 napadeného rozsudku nadto obsahuje i další úvahy městského soudu, na jejichž základě dospěl k závěru, že již není nezbytné ve výslechu svědka pokračovat. Tyto svým obsahem rozhodovacím důvodům žalovaného odpovídají. Námitce, jejímž jádrem bylo domněnka, že odůvodnění napadeného rozsudku se míjí s důvody prezentovanými v rozhodnutí žalovaného, tedy nelze přisvědčit.

[59] Stěžovatel vznesl dále námitku, jež směřovala vůči procesnímu postupu žalovaného v odvolacím řízení. Namítl, že žalovaný mu zaslal seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu, ačkoliv bylo zřejmé, že výslech Jiřího Smrže bude pokračovat. Tento postup není podle něj v souladu s postupem předpokládaným tímto ustanovením, protože žalovaný zatížil svůj postup procesní vadou.

[60] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

[61] Při výkladu § 115 odst. 2 daňového řádu lze vycházet z rozsudku rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 - 52, na který ostatně odkázal i sám stěžovatel. Ačkoliv se rozšířený senát v uvedeném rozsudku zabýval zejména výkladem první věty § 115 odst. 2 daňového řádu, vyslovil též některé obecné právní názory, které jsou obecně použitelné na výklad tohoto ustanovení. Upozornil v něm, že: *„odvolací daňové řízení je ovládáno principem plné apelace, tedy že shledá-li odvolací orgán důvody pro modifikaci přezkoumávaného rozhodnutí, nemůže věc vrátit k dalšímu řízení správcí daně prvního stupně (kasační model), ale má povinnost sám konečně rozhodnout. Aby tak mohl učinit bez újmy na procesních právech daňového subjektu, musí mít tento subjekt stejný komfort, jaký měl k dispozici v řízení předcházejícím rozhodnutí v prvním stupni. A to zajišťuje právě úprava § 115 daňového řádu.“* Na uvedené poté navázal závěrem, podle kterého: *„jestliže je daňový subjekt zatížen důkazním břemenem, měl by se dozvědět, zda je v souvislosti s nově provedeným dokazováním unesl. V opačném případě by se o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení mohl poprvé dozvědět až z rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí (srov. přiměřeně též rozsudky ze dne 28. 11. 2018, čj. 9 As 257/2017 - 46, č. 3848/2019 Sb. NSS, či ze dne 14. 11. 2019, čj. 8 As 244/2018 - 82, č. 3958/2020 Sb. NSS, a tam trefně použité přirovnání k dětské hře 'na slepou bábu'). To by v důsledku zbytečně přesouvalo jeho první možnost obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy. Takový výklad je nutné odmítnout jako popírající nejen zásadu subsidiarity soudního přezkumu (srov. § 5 s. ř. s.), ale i zásadu dvojinstančnosti (aspoň u jedné instance musí daňový subjekt mít možnost se k závěrům správních orgánů vyjádřit) a zásadu procesní ekonomie.“*

[62] Podle Nejvyššího správního soudu je nezbytné mít na zřeteli smysl a účel § 115 odst. 2 daňového řádu. Lze přitom vyjít z komentářové literatury, podle které jím je: *„předcházení vzniku překvapivých rozhodnutí“*. Odvolací orgán bude podle § 115 odst. 2 daňového řádu postupovat: *„v případě, kdy (...) dospěje k odlišnému právnímu názoru od právního názoru prvoinstančního správce daně. Z textace komentovaného ustanovení však vyplývá, že se tak děje pouze v případě, kdy odvolací orgán hodlá rozhodnout v neprospěch odvolatele (rozuměj ještě přísněji, než rozhodl prvoinstanční správce daně, viz § 114 odst. 2 in fine). Odvolací orgán není nucen takto postupovat tam, kde v důsledku změny právního hodnocení odvolání zamítne. Výše uvedený výklad se však příčí smyslu a účelu komentovaného ustanovení, jelikož ústí právě ke vzniku překvapivých rozhodnutí. O tomto svědčí mj. komparace s civilním soudnictvím, kdy změna právního názoru v odvolacím řízení je skutečností natolik zásadní, že je povinností odvolacího soudu účastníky s touto změnou vždy seznámit. Není jediného důvodu, proč by tomu mělo být v daňovém řízení jinak. Přinejmenším by jazykový výklad měl ustoupit výkladu teleologickému, kdy by mělo být povinností odvolacího orgánu seznámit odvolatele se změnou právního názoru vždy nezávisle na tom, jak má v úmyslu odvolací orgán nakonec rozhodnout. Pouze tak bude zajištěno, že odvolatel bude mít prostor se alespoň jednou vyjádřit k nově vyskytnuvšímu se právnímu názoru. Jsou-li tak naplněny podmínky komentovaného ustanovení, je povinností odvolacího orgánu seznámit odvolatele se svým předběžným odůvodněním. Jedinou výjimkou bude stav, kdy v důsledku nových skutečností či změny právního názoru bude mít odvolací orgán v plánu odvolání zcela vyhovět. Nemá-li však odvolací orgán tento záměr, musí poskytnout odvolateli prostor vznést*

pokračování

své argumenty a pokusit se tak dosáhnout změny.“ (LICHNOVSKÝ, O. - ONDRÝSEK, R. a kolektiv.: *Daňový řád. Komentář*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 561).

[63] Z výše uvedeného plyne, že odvolací orgán je povinen seznámit odvolatele s odlišným hodnocením skutkového a právního stavu zjištěného v řízení před správcem daně. Rozhodnutí, kterým žalovaný zamítá odvolání a potvrzuje rozhodnutí správce daně vydané v prvním stupni, je třeba ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu považovat za rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Opačný výklad by v rozporu s principem subsidiarity soudní ochrany totiž přenášel efektivní možnost právní argumentace proti novému právnímu názoru odvolacího orgánu do řízení před správními soudy.

[64] Optikou těchto závěrů je nezbytné nahlížet i na nyní projednávanou věc. Svůj právní názor vyjádřil žalovaný v seznámení, které bylo stěžovateli doručeno dne 9. 9. 2019. Tento dokument zachycoval jak změnu právního názoru žalovaného ohledně facility služeb, tak i obsah výsledků svědků provedených v odvolacím řízení, a to včetně prvního výsledku Jiřího Smrže dne 25. 7. 2019. Součástí seznámení byla také výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ve lhůtě 15 dnů od jejího doručení podle § 115 odst. 3 daňového řádu. Již s ohledem na časovou souslednost nemohl být obsahem seznámení druhý výsledek Jiřího Smrže, který proběhl dne 20. 9. 2019. Tyto okolnosti ostatně popsal městský soud v odstavci 152 napadeného rozsudku, přičemž následně konstatoval, že pokud je účelem postupu podle § 115 daňového řádu seznámit daňový subjekt s novými skutečnostmi a důkazy, a umožnit mu tak na ně reagovat, byla práva stěžovatele zachována. Podstatnou okolností je skutečnost, že stěžovatel se druhého výsledku Jiřího Smrže dne 20. 9. 2019 účastnil a mohl mu klást otázky.

[65] Popsaný postup zcela jistě není procesně bezvadný. Nejvyšší správní soud se však s přihlédnutím ke shora předestřenému smyslu a účelu § 115 odst. 2 daňového řádu ztotožňuje v nyní projednávané věci s hodnocením městského soudu, podle něhož se jedná o vadu, jež nemá vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. V den konání výsledku stěžovatel měl o právním náhledu žalovaného na posuzovanou věc informace právě na základě seznámení. Oproti seznámení se pak hodnocení žalovaného nezměnilo a jelikož byl zároveň stěžovatel přítomen u druhého výsledku svědka, nemohlo být následným vydáním rozhodnutí žalovaného (byť bez opakovaného formalizovaného vydání seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu) za těchto okolností porušeno jeho právo na spravedlivý proces. Nezbytné je rovněž dodat, že stěžovatel v kasační stížnosti nikterak nespécifikoval, v čem tvrzené porušení jeho procesních práv mělo spočívat (mimo tvrzení o zatížení postupu žalovaného procesní vadou). Tato námitka tak není důvodná.

[66] Stěžovatel vznesl také námitku proti způsobu nařizování svědeckých výpovědí. Ačkoliv návrhům na provedení svědeckých výpovědí bylo vyhověno, nařizeny byly až o 6 měsíců později. Podle stěžovatele je zřejmé, že správce daně i žalovaný soustřeďovali výsledky svědků do poslední fáze řízení, v čemž spatřuje porušení principu dobré správy a zásady spolupráce.

[67] Obdobnou námitku přednesl stěžovatel již v průběhu řízení před městským soudem. Jádrem žalobní (nyní kasační) námitky bylo tvrzení o pozdním nařízení výslechu navrhovaných svědků. V kasační řízení stěžovatel vyjádřil nesouhlas s hodnocením městského soudu v odstavci 145 napadeného rozsudku, podle kterého námitka nepřiměřenosti koncentrace výslechů svědků v krátkém časovém horizontu nemá vliv na zkrácení jeho práv, neboť se jednalo o doplnění dokazování na návrh stěžovatele a snahu žalovaného toto doplnění realizovat. K tvrzenému porušení principu dobré správy a zásady spolupráce však podle Nejvyššího správního soudu nedošlo; kasační soud v postupu žalovaného, stejně jako městský soud, nespátřuje ani cílený postup daňových orgánů ve snaze jakkoliv poškodit stěžovatele, ani porušení jim vypočtených zásad. Ze snahy žalovaného provést svědecké výslechy je spíše patrná snaha dostatečně objasnit skutkový stav projednávané věci.

[68] Podle svého tvrzení upozornil stěžovatel městský soud na výsledek dvou soudních jednání ve věcech obchodních společností, které rovněž nakupovaly reklamní plnění od dodavatele PAVI s.r.o., a to za obdobných podmínek a v obdobné době. Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudcích EKO MB a S.O.S. DIFAK příslušná rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle stěžovatele měl v jeho právní věci rozhodnout tak, aby nevznikaly nedůvodné rozdíly.

[69] Na odpovídající žalobní námitku přílehavě odpověděl již městský soud v odstavci 156 napadeného rozsudku, kde správně vyhodnotil, že stěžovatel nemůže mít legitimní očekávání při hodnocení otázky vědomostního testu. Ten se totiž váže k subjektu na konci obchodního řetězce. Jedná se tedy jak o jiné subjekty, tak o jiné skutkové okolnosti, které příslušný soud hodnotil. Právě chování konkrétního daňového subjektu způsobuje, že byť se (s výjimkou koncového odběratele) může jednat o stejný obchodní řetězec, nejsou závěry ohledně naplnění či nenaplnění vědomostního testu bez dalšího přenositelné.

[70] Uvedené odkazy lze doplnit popisem dalšího procesního vývoje; zatímco v případě rozsudku EKO MB nepodal žádný z účastníků řízení kasační stížnost, u rozsudku S.O.S. DIFAK zvolil tento procesní postup žalovaný. K jeho kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 17. 5. 2023, č. j. 10 Afs 118/2021 - 74 rozsudek S.O.S. DIFAK zrušil a věc vrátil Krajskému soudu v Českých Budějovicích k dalšímu řízení. Krajský soud poté o věci rozhodl znovu, a rozsudkem ze dne 24. 1. 2024, č. j. 61 Af 2/2020 - 210, žalobu zamítl. Mimořádného opravného prostředku následně využila žalobkyně, která se proti poslední jmenovanému rozsudku bránila podáním kasační stížnosti. Věc je nyní u Nejvyššího soudu vedena pod sp. zn. 2 Afs 28/2024.

III. C

K tvrzeným vadám věcné povahy u reklamního plnění

[71] V úvodu této části kasační stížnosti stěžovatel konstatoval, že mezi stranami nebylo sporu, že splnil hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH z přijatého reklamního plnění ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Jednotlivé námitky proto směřoval proti závěru o své účasti na podvodu na DPH a zejména hodnocení

pokračování

objektivních okolností, které měly svědčit o tom, že se svým jednáním účastnil plnění, jež bylo součástí podvodu na DPH.

[72] Před vlastním vypořádáním námitek považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné připomenout obecná východiska ve vztahu k daňovým podvodům, ostatně těmto teoretickým východiskům vymezil v kasační stížnosti prostor i sám stěžovatel. Podvody na DPH se opakovaně zabývala judikatura SDEU. Situace, v níž daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (rozsudky SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41, nebo ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*, bod 50). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nepostačuje. Nárok na tento odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (body 45 a 49 rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*).

[73] Odkazovanou judikaturu SDEU převzal i Nejvyšší správní soud. Z ní konkrétně plyne, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik skutečností (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 16/2017 - 43). Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). Dále je na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl nebo vědět měl a mohl, 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 jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka, dobrá víra). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností nesou daňové orgány (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018 - 42).

[74] Judikatura Nejvyššího správního soudu také opakovaně zdůraznila požadavek, aby zjištěné skutečnosti svědčící o podvodu na DPH, resp. o tom, že subjekt daně věděl či vědět mohl a měl, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, byly hodnoceny souhrnně, nikoli selektivně a izolovaně (rozsudky ze dne 27. 7. 2022, č. j. 10 Afs 314/2020 - 50, či ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60). Skutkovou situaci je vždy nutné posoudit komplexně a vyhodnotit, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu nasvědčují splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019 - 39). To znamená, že jednotlivé objektivní okolnosti nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit je izolovaně. Síla zjištěných objektivních skutečností může totiž spočívat právě v jejich komplexnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42).

[75] První část námitek se týkala závěru o účasti stěžovatele na podvodu na DPH. Ten závěry daňových orgánů a městského soudu označil za chybné. Připomněl, že v řízení byl identifikován daňový řetězec, na jehož jednom konci figuroval stěžovatel, a na konci druhém společnost S&T SPONZORING s.r.o.; mezi těmito subjekty se vyskytovala společnost PAVI s.r.o., která stěžovateli zajišťovala reklamní plnění u fotbalového klubu Spartak MAS Sezimovo Ústí. Stěžovatel podle svých slov navázal spolupráci jen se společností PAVI s.r.o.; společnost S&T SPONZORING s.r.o. neznal a ve vztahu k němu se jedná o cizí třetí osobu. Nemohl tedy podle svého tvrzení vědět, jakým způsobem a zda vůbec nakupuje společnost PAVI s.r.o. reklamu u jiného subjektu.

[76] Stěžovateli lze přisvědčit, že mu nemohou být k tíži kladeny okolnosti spočívající v jednání jiných daňových subjektů. V intencích nyní projednávané věci mu tedy nemohlo být k tíži přičítáno jednání společnosti S & T SPONZORING s.r.o. Podle Nejvyššího správního soudu nicméně žalovaný nic takového neučinil. Ze zjištění ohledně této společnosti vymezil pouze znaky existence podvodného řetězce a v rámci navazujícího hodnocení vědomostního testu se zabýval jednáním stěžovatele ve vztahu ke společnosti PAVI s.r.o. Jak správně uvedl ve svém vyjádření žalovaný, okolnosti svědčící o povaze dodavatelsko-odběratelských řetězců nejsou stěžovateli kladeny k tíži, nýbrž vypovídají o skutečné povaze obchodního řetězce. Dokládají, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, či jiného omluvitelného důvodu, nýbrž v důsledku jednání, jehož cílem bylo zneužití systému DPH. Kasační námitka tak není důvodná.

[77] Podle další kasační námitky žalovaný neprokázal, že stěžovatel měl a mohl z objektivních okolností seznat, že se účastní obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH. Žalovaný na rozdíl od městského soudu nepovažoval neurčitost smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a společností PAVI s.r.o. za objektivní okolnost. Nadto ani obecně koncipovaná smlouva nedokládá vědomost o účasti v obchodním řetězci zasaženém daňovým podvodem; předmětná smlouva všechny náležitosti předpokládané zákonem obsahovala. Akceptovatelný je i nižší standard smluvní dokumentace, přičemž povinnost uzavírat smlouvy tohoto typu písemně neexistuje. Městský soud podle stěžovatele překračuje svou pravomoc, jelikož nerespektuje autonomii vůle smluvních stran.

[78] Nejvyšší správní soud nepovažuje ani tuto námitku za důvodnou. Byť se opět lze ztotožnit se stěžovatelem v obecné rovině, že se podle rozhodnutí žalovaného nejedná o objektivní okolnost, nelze již přisvědčit tvrzení, že vágnost či neurčitost smlouvy o reklamě považoval za objektivní okolnost městský soud. Ačkoliv se obsahu předmětné smlouvy o reklamě věnoval (odstavec 109 napadeného rozsudku), učinil tak v rámci komparace s obsahem odůvodnění rozsudku S.O.S. DIFAK. Konkrétně uvedl, že: *„není toho náhledu, jak uvádí Krajský soud v Českých Budějovicích, že v dané věci daňového řízení a veřejnoprávních podmínek nároku na odpočet daně podle zákona o DPH, se v případě nedostatečně specifikované smlouvy, zejména v tom, kdo se zavazuje plnit a v cenových relacích jednotlivých reklamních služeb, uplatní dispozitivní ustanovení občanského zákoníku. Jen obecný obsah smlouvy při tak vysoké ceně plnění vzbuzuje vážné pochybnosti o solidnosti*

pokračování

transakce.“ Nejvyšší správní soud se s ním ztotožňuje a uzavírá, že ani této kasační námitce nelze přisvědčit.

[79] Pokud jde o objektivní okolnost, jež měla spočívat v nadhodnocení ceny za reklamní plnění bez ekonomického opodstatnění, stěžovatel namítl, že po něm nelze spravedlivě požadovat, aby při realizaci soukromoprávního vztahu úspěšně zjistil výši cen, za které reklamní plnění nakoupil jeho dodavatel. Kladeny jsou mu tedy k tíži okolnosti, které nemohl ovlivnit. Jak žalovaný, tak městský soud nezohlednili, že poslední článek dodavatelů je mnohdy jediný možný subjekt, přes který lze poskytování reklamních služeb sjednat.

[80] K uvedené námitce lze předně uvést, že případnou vědomost stěžovatele o neúměrném navýšení ceny v řetězci odvodil městský soud z předcházejících zkušeností stěžovatele. V odstavci 112 napadeného rozsudku totiž uvedl, že: „[b]yt' vědomost o této přefakturaci teoreticky vzato, není možné přičítat žalobci, prakticky vědomost žalobce o nadhodnocení cen přesto vyplývá ze zjištění správce daně, že žalobci muselo být zřejmé neúměrné navýšení ceny reklamy vzhledem k tomu, že sám měl poznatky o cenách ze smluv s jinými fotbalovými kluby, např. s prestižním fotbalovým klubem SK Dynamo České Budějovice a s klubem HOCKEY CLUB Tábor o.s. Byť šlo o jiné akce, žalobce měl představu o cenách reklamních a propagačních služeb, neměl nulové zkušenosti s reklamními službami (...).“ K možnosti realizovat požadované reklamní plnění výhradně přes dodavatele PAVI s.r.o. Nejvyšší správní soud uvádí, že výběrem dodavatele se městský soud zabýval opět při porovnání s obsahem rozsudku S.O.S. DIFAK. Kasační soud má za to, že výběr dodavatele úzce souvisí právě s cenou plnění a je potřeba ji posuzovat komplexně, nikoliv izolovaně. Tvrzená možnost realizovat požadované plnění pouze přes jediného možného dodavatele, nepředstavuje podle Nejvyššího správního soudu jakousi formu „bianco šeku“, jímž by bylo možné omluvit jakoukoliv cenu reklamního plnění. Jinými slovy, skutečnost, že dodavatel je jediným, který může *konkrétní požadované plnění* poskytnout, nemůže bez dalšího odůvodnit *libovolnou cenu* takového plnění. Tu je nezbytné posuzovat v souvislosti s dalšími okolnostmi. Tato námitka tak rovněž není důvodná.

[81] Žalovaný i městský soud se zjištění ceny obvyklé věnovali podle stěžovatele nedostatečně; městský soud podle něj zároveň popřel potřebu zjistit cenu obvyklou, přičemž smlouvenou cenu zároveň klasifikoval jako podezřele vysokou a dovodil z ní účast stěžovatele na řetězci zasaženém podvodem na DPH. Městský soud podle stěžovatele nehodnotil žalobní argumentaci, která spočívala v polemice s chybně provedeným cenovým srovnáním v rozhodnutí žalovaného. Jak městský soud, tak i daňové orgány chybně porovnaly výslednou cenu s „nákladovou“ cenou zjištěnou u dodavatelské společnosti. Podle stěžovatele jsou na věc přenositelné závěry plynoucí z rozsudku EKO MB, jež specifikuje cenotvorbu poskytování reklamních služeb v oblasti sportu zohlednil. Skutečnost, že si stěžovatel hradil reklamu i u hokejového klubu, nesvědčí o jeho vědomosti o nepřiměřeně nadhodnocené ceně reklamy od společnosti PAVI s.r.o. Městský soud srovnává pouze cenu těchto plnění, aniž by porovnal jejich rozsah. Toto však nelze ani s ohledem na rozdílnost obou sportů a jejich popularitu.

[82] Vysoké ceně reklamních plnění, kterou městský soud označil za *stěžejní* okolnost mající vliv na posouzení, zda stěžovatel měl nebo mohl vědět o svém zapojení do řetězce stíženého podvodem na DPH, je věnován v napadeném rozsudku značný prostor. Městský soud zrekapituloval závěry, jež vzešly z daňového řízení a námitkám stěžovatele, podle kterých daňové orgány nedostatečně posoudily adekvátnost ceny předmětného reklamního plnění, nepřisvědčil. Nezbytné je poukázat na závěr městského soudu, podle kterého: „*v souzené věci, ostatně v souladu s náhledem žalobce zmíněném i při jednání před soudem, ale i v souladu s porovnáváním cen, které v rámci kontroly a v napadeném rozhodnutí učinily správní orgány, je stanovení ceny obvyklé jako ceny vycházející ze stejných či hodnotových poměrů v čase a místně se neměnicích, v oblasti reklam u sportovních fotbalových klubů téměř neúčelné. Sám žalobce uvedl, že nelze stanovit výchozí cenu, která by byla adekvátní každé individualizované smlouvě. Proto na správce daně nelze klást požadavky, aby k nároku na odpočet daně v rámci svého důkazního břemene prokázání podvodu na DPH prováděl rozsáhlá dokazování ohledně ceny obvyklé z reklamních smluv sjednávaných s fotbalovými kluby a napříč fotbalovými kluby v oblasti jižních Čech, jak v žalobě navrhuje žalobce, a aby prováděl výsledky svědků, které by tyto ceny jen ústně stvrzovaly či přednesly své náhledy na jejich tvorbu a sjednávání. Stejně tak není na něm, aby ověřoval jiné finanční toky pro fotbalové kluby, které by měly mít význam pro rozdíly ve výších cen sjednávaných za reklamu*“ (pozn. zvýraznění doplněno Nejvyšším správním soudem).

[83] Uvedená citace (zejména právě její zvýrazněná část) přináší odpověď na námitku stěžovatele, podle které městský soud „*nehodnotil žalobní argumentaci vedoucí k velice podrobné polemice s chybně provedeným cenovým srovnáním žalovaného*“ (str. 20 kasační stížnosti). Městský soud takové hodnocení posoudil jako nepřiměřený požadavek (podle stěžovatele popření potřeby zjistit cenu obvyklou). Podle Nejvyššího správního soudu tento závěr nekoliduje s názorem městského soudu o neúměrně vysoké ceně, jak tvrdí stěžovatel. Městský soud podle kasačního soudu postupoval při hodnocení ceny plnění správně. Nutno dodat, že zároveň nic nespovídá o tom, že by cena, kterou stěžovatel zaplatil za reklamní plnění společnosti PAVI s.r.o., byla přiměřená.

[84] S ohledem na to, že městský soud stěžovatelem předestřené cenové srovnání neopomněl a vysvětlil, proč se podle něho jedná o nepřiměřený požadavek, lze stěžovatelem opakovaně přednesená související tvrzení o (i) srovnání ceny reklamních plnění poskytnutých společnosti PAVI s.r.o. jiným odběratelům, (ii) srovnání ceny reklamních služeb poskytovaných jinými sportovními kluby (SK Dynamo České Budějovice) a (iii) srovnání ceny reklamních služeb sjednaných společnostmi S&T SPONZORING s.r.o. na jiných stadionech odmítnout jako nepřijatelná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Jedná se totiž toliko o opakování žalobních námitek.

[85] O částečné opakování žalobních námitek se konečně jedná i v případě kasačních námitek stran ekonomického přínosu a smyslu reklamy, které jsou parafrázi na argumentaci vznesenou v řízení před městským soudem. K námitce stěžovatele, že městský soud nehodnotil doložený znalecký posudek, Nejvyšší správní soud odkazuje na odstavec 110 napadeného rozsudku, podle kterého: „[e]konomické opodstatnění uzavření

pokračování

smlouvy o reklamě nevyplýnulo ani ze žalobcem předloženého znaleckého posudku a z výpovědi svědků v odvolacím řízení, což žalovaný opodstatněně odůvodnil na str. 18-20 napadeného rozhodnutí a soud se tímto hodnocením na podkladě nevyznění příčinné souvislosti mezi plněním a závěrem znaleckého posudku ztotožňuje“. V totožném odstavci městský soud předestřel i souhrn dosavadních zjištění daňových orgánů ohledně ekonomického přínosu reklamy a své související úvahy. Pokud jde o argumentaci, jež se vztahovala k hodnocení hlediska rizikovosti reklamního plnění (odstavec 111 napadeného rozsudku), stěžovatel namítl, že v předmětných zdaňovacích obdobích nyní projednávané věci nebylo obecně známo, že by trh s reklamními službami byl z hlediska daňových podvodů rizikový. Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí pouze to, že se nejedná o nosný rozhodovací důvod napadeného rozsudku, nýbrž o popis problematiky spojené s prokazováním nároku na odpočet DPH v dané oblasti.

III. D

K tvrzeným vadám věcné povahy u facility služeb

[86] Žalovaný ani městský soud nárok na odpočet DPH v případě facility služeb neuznali, neboť stěžovatel neunesl důkazní břemeno stran prokázání rozsahu poskytnutého plnění. Stěžovatel k tomu uvedl, že se snažil svůj nárok na odpočet DPH prokázat písemnými důkazními prostředky, které žalovaný odmítl, a připomněl taktéž související žalobní tvrzení. Jádrem kasační námitky je nicméně výtka vůči postupu žalovaného, který nepokračoval ve výslechu svědka Jiřího Smrže, pročež stěžovatel nemohl podle svých slov tvrzený nárok dostatečně obhájit. Uvedenou kasační námitkou se však kasační soud již zabýval v části „*III. B K tvrzeným vadám procesní povahy*“ tohoto rozhodnutí. Dospěl přitom k závěru, že se nejedná o vadu, jež by měla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud proto odkazuje na související odůvodnění obsažené výše v tomto rozhodnutí.

IV. Závěr a náklady řízení

[87] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek městského soudu je zákonný, a proto kasační stížnost proti němu podanou podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[88] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení ze zákona, žalovaný byl ve věci úspěšný, prokazatelné náklady mu však v souvislosti s řízením o kasační stížnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak že nepřiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti žádnému z účastníků (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. ledna 2025

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu