



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Stand by energy s. r. o.**, se sídlem Litice 95, Plzeň, zastoupená JUDr. Ing. Miroslavem Kalousem, advokátem se sídlem U Zvonu 142/11, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 3. 2025, č. j. 55 Af 9/2023-162,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále „*správce daně*“) doměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 8. 4. 2022 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2017 až prosinec 2018 (vyjma srpna 2018) v celkové výši 1 932 000 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále v celkové výši 361 200 Kč. Podle správce daně žalobkyně neprokázala nárok na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, neboť neprokázala, že od svého dodavatele, společnosti L.M.N. COMPANY spol. s r. o., přijala deklarovaná zdanitelná plnění v podobě reklamních služeb.

[2] Odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 14. 6. 2023, č. j. 19885/23/5300-21441-705995, a dodatečné platební výměry potvrdil. V odvolacím řízení však žalovaný změnil důvod, pro který správce daně

původně žalobkyni odepřel nárokové odpočty. Doplněním dokazování v odvolacím řízení dospěl žalovaný k závěru, že hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně žalobkyně splnila, avšak dotčená zdanitelná plnění byla zasažena podvodem na DPH. Žalobkyně přitom o své účasti na podvodu musela či přinejmenším alespoň měla a mohla vědět. Zároveň žalobkyně neprokázala, že si počínala dostatečně obezřetně a přijala adekvátní opatření, aby se účasti na podvodu vyhnula. Žalovaný tak žalobkyni neuznal deklarované odpočty z důvodu její účasti na řetězci zasaženém daňovým podvodem.

[3] Následně se žalobkyně obrátila na Krajský soud v Plzni, který její žalobě vyhověl a rozsudkem ze dne 20. 3. 2025, č. j. 55 Af 9/2023-162, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud souhlasil se žalovaným, že ve věci byly dány znaky podvodu na DPH. Žalobkyně byla součástí řetězce, v němž došlo u některých článků k neodvedení daně. Ve vztahu k žalobkyni však žalovaný podle krajského soudu předčasně konstatoval, že žalobkyně měla a mohla vědět o tom, že je součástí podvodného řetězce. Tento závěr krajský soud učinil na základě závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2024, č. j. 1 Afs 134/2024-35. V tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval situací jiného daňového subjektu, který shodně jako nynější žalobkyně ve zdaňovacích obdobích let 2017 a 2018 odebíral plnění spočívající v reklamních službách od společnosti L.M.N. COMPANY. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku především dospěl k závěru, že daňové orgány neprokázaly nadhodnocení cen reklamních služeb ze strany společnosti L.M.N. COMPANY a v souhrnu neprokázaly takové objektivní okolnosti, které by svědčily o vědomém zapojení daného daňového subjektu do řetězce zasaženého daňovým podvodem. Jakkoliv žalovaný předložil pádné argumenty proti tomuto posouzení, krajský soud neshledal dostatek skutkových ani právních důvodů, pro které by se od právního hodnocení rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35 odlišil. Krajský soud konstatoval, že důvody rozhodnutí žalovaného jsou pečlivě a podrobně vyloženy v jeho rozhodnutí. Mezi účastníky nebyla sporná právní východiska pro posouzení věci, která žalovaný také podrobně popsal. Sporná byla pouze aplikace těchto východisek na okolnosti nynějšího případu. Krajský soud v zásadě aproboval závěry o existenci podvodu na DPH, avšak objektivní okolnosti mající svědčit o účasti žalobkyně na podvodu na DPH shodně jako první senát Nejvyššího správního soudu považoval za nedostatečné. Hledisko nadhodnocené ceny mělo vycházet z nesprávného referenčního rámce, neboť se opíralo o ceny prvotních poskytovatelů reklamních služeb. Daňové orgány nezjišťovaly, u koho a z jakého důvodu došlo k navýšení cen v řetězci a zda nešlo o balíček služeb, patrně s nějakou přidanou hodnotou. Další objektivní okolnosti byly dle krajského soudu jen podpůrné a nedostatečné.

[5] Proti shora specifikovanému rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. Krajský soud věc podle stěžovatele nesprávně právně posoudil a jeho rozsudek je rovněž nepřezkoumatelný. Kasační stížnost tedy opřel o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Stěžovatelovu kasační stížnosti lze přitom v zásadě rozčlenit do třech tematických celků. V prvním z nich stěžovatel rozporuje samotné použití rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35 na nyní posuzovaný případ a přílišný rozsah jeho převzetí krajským soudem. Krajský soud z tohoto rozsudku podle stěžovatele zcela vyšel a rezignoval tím na jakékoli vlastní posouzení. Ve druhém tematickém okruhu stěžovatel namítl překročení dispoziční zásady

pokračování

žalobního přezkumu, neboť krajský soud zrušil stěžovatelovo rozhodnutí především z důvodu, který žalobkyně neuvedla ve své žalobě. Konečně ve třetím tematickém celku stěžovatel rozporuje i samotné meritorní hodnocení krajského soudu, tedy závěr krajského soudu o tom, že stěžovatel neprokázal objektivní okolnosti svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do řetězce zasaženého podvodem na DPH.

[7] V prvním okruhu kasačních námitek tedy stěžovatel napadl přiléhavost rozsudku, který se týkal jiného daňového subjektu, a který krajský soud ve svém rozsudku v zásadě v úplnosti převzal, na stávající případ. Krajský soud podle stěžovatele v první řadě nedostatečně zkoumal, zda jsou závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu použitelné i nyní. Pokud navíc krajský soud dospěl k závěru, že ano, je jeho právní názor chybný. Podle stěžovatele nejsou oba případy natolik podobné, aby bylo možno bez dalšího přenést kompletní posouzení věci prvním senátem Nejvyššího správního soudu i s jeho odůvodněním na zde posuzovanou věc.

[8] Ve druhém okruhu kasačních námitek stěžovatel namítl překročení dispoziční zásady žalobního přezkumu, a ve třetím okruhu rozporuje i samotné meritorní hodnocení krajského soudu. Svou polemiku přitom stěžovatel uvedl v zásadě ke každé objektivní okolnosti, kterou kladl žalobkyni k tíži. Postupně se tak stěžovatel vyjádřil k údajně nesprávnému právnímu hodnocení ohledně nadhodnocení ceny reklamních služeb, nedostatečné obezřetnosti žalobkyně a jejího nedostatečného prověřování dodavatele, společnosti L.M.N. COMPANY, vágních a obsahově nevýhodných smluv a rizikovosti dané komodity.

[9] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

II. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti zhodnotil, 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.).

[11] Kasační stížnost **není** důvodná.

[12] Otázka účasti daňového subjektu na řetězci plnění zasaženém podvodem na DPH se již tradičně posuzuje prostřednictvím následujícího tříkrokového testu: a) daňové orgány jsou povinny vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu a vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo; b) pokud daňové orgány prokáží, že k daňovému podvodu došlo, zkoumá se subjektivní stránka účasti daňového subjektu na řetězci zasaženém podvodem na DPH; c) pokud daňové orgány prokáží obě dvě uvedené podmínky, tj. existenci podvodu a zaviněnou účast daňového subjektu v podvodném obchodním řetězci, daňový subjekt má v návaznosti na předložená zjištění šanci se „vyvinut“ tím, že prokáže přijetí dostatečných opatření, která měla zamezit jeho účasti na podvodných obchodech (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, odst. [13], či ze dne 21. 4. 2022, č. j. 10 Afs 479/2021-56, odst. [14]).

[13] Ve daném případě v zásadě není sporu o tom, že by předmětný obchodní řetězec týkající se poskytování reklamních služeb na sportovních stadionech a ve sportovních médiích, ve kterém figurovala mj. i žalobkyně, byl zasažen podvodem na DPH. To ostatně konstatoval i krajský soud v odst. 12 svého rozsudku; první krok výše přdestřehého testu tedy nijak blíže nerozebíral. S čím se však krajský soud neztotožnil se žalovaným, byl druhý krok testu a závěr o vědomém zapojení žalobkyně do podvodného obchodního řetězce. Proti tomuto závěru se stěžovatel brání kasační stížností.

[14] Předmětem sporu tedy nyní je otázka, zda stěžovatel dostatečně prokázal svůj závěr o tom, že žalobkyně přinejmenším měla a mohla vědět o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem na DPH a rovněž, zda krajský soud při projednání žaloby a při formulaci svých závěrů postupoval v souladu se zákonem. Souhrnně řečeno, krajský soud podle stěžovatele nesprávně vyšel z rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35, který se sice týkal podobného řetězce zasaženého podvodem na DPH, ale jiného daňového subjektu v podobě konečného odběratele. Krajský soud podle stěžovatele rezignoval na jakékoli individuální hodnocení věci a pouze mechanicky převzal závěry uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu.

[15] Nejvyšší správní soud se stěžovatelem nesouhlasí, že by krajský soud ve svém rozsudku nedostatečně zkoumal, zda je rozsudek č. j. 1 Afs 134/2024-35 použitelný i na stávající případ. Krajský soud již v odst. 1 svého rozsudku konstatoval, že objektivní okolnosti svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do řetězce zasaženého podvodem na DPH hodnotil ve světle závěrů vzpomínaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, neboť Nejvyšší správní soud v něm posoudil srovnatelné objektivní okolnosti týkající se obdobného řetězce plnění a společností, byť ve vztahu k jiné žalobkyni. Z odst. 8 rozsudku krajského soudu se navíc podává, že Nejvyšší správní soud v předmětném rozsudku posuzoval odepření odpočtu daně daňovému subjektu, jehož přímým dodavatelem byla shodně jako nyní společnost L.M.N. COMPANY. Krajský soud tedy podle Nejvyššího správního soudu dostatečně odůvodnil, proč v rámci svého právního hodnocení převzal právní názor vyjádřený v rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35: jednalo se v podstatě o shodný obchodní řetězec a rozsudek č. j. 1 Afs 134/2024-35 se týkal téhož přímého dodavatele reklamních služeb (s tím ostatně souhlasil sám stěžovatel ve své kasační stížnosti – srov. její odst. 19). Podle Nejvyššího správního soudu navíc byly nynější žalobkyni byly kladeny k tíži srovnatelné objektivní okolnosti mající svědčit o jejím vědomém zapojení do řetězce zasaženého podvodem na DPH (viz níže).

[16] Rozdílnou otázkou od dostatečného odůvodnění „aplikace“ rozsudku prvního senátu Nejvyššího správního soudu je však otázka správnosti jeho využití. Tu stěžovatel rozporoval taktéž a Nejvyšší správní soud se jí tedy rovněž zabýval.

[17] Nejvyšší správní soud předně nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že by krajský soud do svého rozsudku „kompletně přenesl“ právní hodnocení Nejvyššího správního soudu z rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35.

[18] Z rozsudku krajského soudu vyplývá, že krajský soud z rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35 přejal především závěr spočívající v tom, že srovnání ceny reklamních služeb poskytovaných společnostmi L.M.N. COMPANY s cenami prvotních poskytovatelů reklamy nebylo dostatečně vypovídající (srov. odst. 22 rozsudku krajského soudu). Z rozsudku

pokračování

krajského soudu je rovněž zřejmé, že krajský soud si byl vědom i dalších objektivních okolností, na základě kterých stěžovatel dospěl k závěru o vědomém zapojení žalobkyně do řetězce zasaženého podvodem na DPH (k tomu srov. odst. 15 rozsudku krajského soudu). Podle krajského soudu však objektivní okolnost spočívající v nadhodnocené ceně reklamního plnění představovala okolnost stěžejní, která měla v žalobkyni podle rozhodnutí stěžovatele vzbudit pochybnost o legalitě plnění (odst. 17 rozsudku krajského soudu). Proto krajský soud hodnotil zejména tuto okolnost a v rámci jejího hodnocení vyšel z rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35 tak, jak popsal Nejvyšší správní soud výše.

[19] Ve svém rozsudku tak krajský soud zvolil jako východisko rozsudek prvního senátu Nejvyššího správního soudu a poté dospěl k závěru, že srovnání ceny hrazené žalobkyní s cenou nabízenou prvotními poskytovateli reklamy 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 je 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 byl podle krajského soudu obecný a nedostatečně odůvodněný (odst. 23 rozsudku krajského soudu). První senát Nejvyššího správního soudu přitom přímo k reklamním službám poskytovaným společností L.M.N. COMPANY konstatoval, že cena zvýšená $18,8 \times$ oproti ceně od prvotních poskytovatelů nemusela být na první pohled nutně alarmující. Ve stávající věci měla být cena zvýšena cca 13 až $26 \times$ oproti ceně od prvotních poskytovatelů v závislosti na sazbě pro určení ceny (srov. opět odst. 23 a 24 rozsudku krajského soudu). Právě proto, že se v současném případě navýšení ceny pohybovalo v zásadě ve shodných relacích jako ve věci posuzované prvním senátem Nejvyššího správního soudu, dospěl krajský soud ke shodnému závěru jako rozsudek č. j. 1 Afs 134/2024-35.

[20] K uvedenému navíc krajský soud, opět za pomoci rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35 jako vodítka, doplnil, že obecně lze za podezřelou skutečnost považovat, pokud jsou výdaje daňového subjektu na reklamní plnění nepoměrně vyšší v porovnání s jeho celkově dosahovanými příjmy. První senát Nejvyššího správního soudu přitom přímo k reklamním službám poskytovaným společností L.M.N. COMPANY konstatoval, že výdaje tehdejší žalobkyně na reklamu představovaly zhruba 3 % jejího obrátu, což v měřítku jejího podnikání nepředstavovalo významnou, resp. nestandardní položku (srov. odst. [48] rozsudku prvního senátu). V nyní souzeném případě žalobkyně vynaložila zhruba 6 % svého obrátu, což se zásadně neliší od hodnoty posuzované prvním senátem. I tato skutečnost tedy vykazovala podstatnou shodu s případem posuzovaným prvním senátem.

[21] Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že byt krajský soud v rámci hodnocení dalších objektivních okolností již výslovně neodkazoval na rozsudek prvního

senátu Nejvyššího správního soudu, jeho inspirace tímto rozsudkem je zřejmá i při hodnocení dalších objektivních okolností. Ani to však nelze krajskému soudu bez dalšího vyčítat. Krajský soud ve svém rozsudku výslovně deklaroval, že se cítí být rozsudkem prvního senátu Nejvyššího správního soudu pro shodné okolnosti vázán, a proto z něj vyšel. Z rozsudku krajského soudu je přitom zřejmé, že se krajský soud zabýval všemi objektivními okolnostmi, které kladl stěžovatel žalobkyni k tíži (srov. odst. 29 až 34 rozsudku krajského soudu).

[22] Celý tento okruh kasačních námitek tedy není důvodný. Krajský soud podle Nejvyššího správního soudu zcela zřetelně vysvětlil důvody, pro které vyšel z rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35, a to jak v rámci celkového hodnocení věci, tak v rámci hodnocení jednotlivých objektivních okolností. I Nejvyšší správní soud přitom souhlasí, že nynější věc vykazovala natolik obdobné rysy, aby krajský soud mohl vyjít z předmětného rozsudku prvního senátu Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel v kasační stížnosti ostatně ani neuvedl žádné zásadní odlišnosti, které by odůvodňovaly odlišení se od rozsudku prvního senátu (k tomu viz níže).

[23] Ve druhém okruhu kasačních námitek stěžovatel namítl překročení dispoziční zásady žalobního přezkumu, neboť krajský soud zrušil stěžovatelovo rozhodnutí především z důvodu nesprávně nastaveného referenčního rámce pro prokázání přemrštěnosti sjednané ceny, a tedy nedostatečného prokázání této objektivní okolnosti. Tuto námitku však žalobkyně podle stěžovatele v žalobě vůbec neuplatnila.

[24] Ze žaloby adresované krajskému soudu podle Nejvyššího správního soudu bezesporu vyplývá, že žalobkyně přednesla celou řadu námitek k údajně nadhodnocené ceně sporných reklamních plnění dodaných společností L.M.N. COMPANY – srov. odst. 18 až 20 žaloby. V rámci tohoto okruhu žalobních námitek žalobkyně v odst. 20 žaloby mj. namítla, že *„nepřiměřenost cen poskytnutého plnění žalovaný dovozuje ze svých úvah o možných cenových relacích dílčích plnění, přičemž výpočty, ze kterých vychází, jsou pouze orientační [...] Takovou úvahu však za objektivní skutečnost svědčící o vědomosti žalobkyně na podvodném jednání nelze považovat“*.

[25] Z uvedeného je zřejmé, že výše citovaná žalobní námitka žalobkyně směřovala přesně proti tomu, co následně přezkoumal krajský soud v rámci soudního řízení – tedy proti závěru stěžovatele o nadhodnocené ceně plnění od společnosti L.M.N. COMPANY a údajně nedostatečně vypovídajícím výpočtům ohledně tohoto nadhodnocení. Krajský soud se, jak již Nejvyšší správní soud výše uvedl, ztotožnil se žalobkyní, že závěr stěžovatele o nadhodnocené ceně plnění byl nedostatečně odůvodněn, a zejména z toho důvodu zrušil rozhodnutí žalovaného. Krajský soud tedy nepřekročil obsah žaloby, naopak odpovídajícím způsobem reagoval na žalobkyní uplatněnou žalobní argumentaci. Ani tento okruh kasačních námitek tedy není důvodný.

[26] Stěžovatel, jak již bylo řečeno, rozporoval i samotné meritorní hodnocení krajského soudu. Jak však Nejvyšší správní soud nastínil již výše a dále v tomto rozsudku rozvede, první senát Nejvyššího správního soudu se v rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35 vyjádřil ke všem okolnostem, které se vyskytly i v nynějším případě (ke shodnosti objektivních okolností v obou věcech srov. odst. [33] rozsudku prvního senátu a odst. 15 nyní přezkoumávaného rozsudku krajského soudu). První senát Nejvyššího správního soudu

pokračování

přitom konstatoval, že daňové orgány prostřednictvím těchto okolností neprokázaly vědomé zapojení daňového subjektu do řetězce zasaženého podvodem na DPH. První senát Nejvyššího správního soudu především konstatoval, že navýšení cen za sporná plnění nebyla natolik vysoké, aby v daňovém subjektu vyvolalo pochyby o „legalitě“ plnění; další objektivní okolnosti poté nebyly dostatečné k prokázání závěru o vědomém zapojení daňového subjektu do řetězce zasaženého podvodem na DPH.

[27] Jak je již uvedeno výše, stěžovatel v nynějším případě neuvedl takové odlišnosti, které by odůvodnily rozdílné posouzení věci oproti věci řešené prvním senátem. Nejvyšší správní soud proto také nyní, shodně jako krajský soud, vyšel z rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35.

[28] Jako na první se stěžovatel v kasační stížnosti zaměřil na objektivní okolnost spočívající v nepřiměřeném navýšení cen poskytnutého plnění ze strany dodavatele žalobkyně, společnosti L.M.N. COMPANY. Jak již Nejvyšší správní soud výše opakovaně uvedl, nedostatečné prokázání této okolnosti považoval krajský soud za stěžejní důvod zrušení stěžovatelova rozhodnutí. Stěžovatel proto této okolnosti věnoval ve své kasační stížnosti největší pozornost.

[29] Krajský soud měl na základě rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35 za to, že cena zvýšená zhruba 13 až 26 × oproti ceně od prvotních poskytovatelů nemusela být pro žalobkyni natolik nadhodnocená, aby v ní vyvolala pochyby o legalitě plnění. Krajský soud se tedy opíral o rozsudek prvního senátu Nejvyššího správního soudu, který ve věci shodného dodavatele konstatoval, že pochybnosti o legalitě řetězce nemusela u daňového subjektu vyvolat cena navýšená 18,8 ×. První senát navíc ve svém rozsudku odkázal na další judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž zdejší soud nepovažoval za zjevně přemrštěnou ani cenu zvýšenou 30 × (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2023, č. j. 2 Afs 343/2021-43). S ohledem na shodné rozmezí, ve kterém byla reklamní plnění navýšena i ve stávajícím případě, poté krajský soud dospěl k závěru o nedostatečnosti této okolnosti ohledně vzbuzení pochybností o legalitě řetězce.

[30] S tímto posouzením Nejvyšší správní soud souhlasí. K tomu dodává, že krajský soud nepřijal žádný kategorický závěr o tom, zda cena plnění byla skutečně nepřiměřeně navýšená, či nikoli. Krajský soud pouze dospěl k závěru, že závěr žalovaného o nepřiměřeně navýšené ceně plnění byl předčasný, neboť žalovaný poměřoval cenu plnění pouze ve vztahu k poskytování tohoto plnění prvotními poskytovateli reklamy. Tak tomu však v nynějším případě nebylo a žalobkyně naopak poptávala plnění výhradně od zprostředkovatele, společnosti L.M.N. COMPANY. K tomu navíc Nejvyšší správní soud opětovně odkazuje na daný rozsudek prvního senátu i výše citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 343/2021-43; v nich dospěl k závěru, že v takových případech byl uvedený postup správce daně při posuzování přemrštěnosti ceny 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. Za adekvátní Nejvyšší správní soud považoval, aby daňové orgány srovnaly cenu hrazenou tehdejším daňovým subjektem s cenou, která by byla na trhu dosažena při nákupu v obdobné tržní pozici, v jaké se tento daňový subjekt nacházel – tedy nikoli při nákupu přímo u zdroje reklamních prostor, nýbrž od zprostředkovatele, který na trhu nabízí možnosti umístění reklamy.

[31] Nejvyšší správní soud zde ovšem poznamenává, že to pochopitelně neznamená, že by z judikatury bez dalšího vyplýval nějaký „sazebník“ cen, resp. jejich nadhodnocení oproti cenám prvotních dodavatelů, jak to zmiňuje stěžovatel v kasační stížnosti. Tuto okolnost je vždy třeba hodnotit s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem případu a ke konkrétním daňovým subjektům. Ani v tomto aspektu přitom nelze shledat skutkovou či jinou odlišnost od případu řešeného v rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35, neboť i ve zmiňované věci šlo o daňový subjekt, jehož jednatel se pohyboval ve sportovním prostředí, a který z tohoto titulu mohl dle stěžovatele mít určitou povědomost o cenách za reklamní plnění od prvotních dodavatelů (např. sportovních klubů).

[32] V návaznosti na odst. [31] tak nebylo pro závěr o povědomí žalobkyně o přílišném nadhodnocení ceny dostatečné ani stěžovatelovo konstatování, že žalobkyně ve dvou případech (v březnu 2017 a květnu 2018) zajišťovala reklamu přímo s jedním ze sportovních klubů (odst. 84 rozhodnutí stěžovatele). Z tohoto svého jednání žalobkyně podle Nejvyššího správního soudu s největší pravděpodobností skutečně mohla nabýt povědomí o tom, že sjednání reklamy přímo se sportovním klubem je levnější, než v případě využití zprostředkovatelů (což lze v zásadě usoudit v jakémkoli případě, nikoli pouze v nynější věci). Zde se ovšem úvaha stěžovatele pohybuje spíše v hodnocení vlastního ekonomického rozhodování žalobkyně z pohledu toho, co by pro ni bylo ekonomicky výhodnější, a nikoli zdali tato skutečnost mohla založit její pochyby o legalitě plnění od společnosti L.M.N. COMPANY jako zprostředkovatele. Jak totiž Nejvyšší správní soud uvádí v následujícím odstavci, využití zprostředkovatelů reklamních služeb spolu téměř vždy přináší vyšší náklady daňového subjektu, které jsou však kompenzovány například tím, že se daňový subjekt jednoduše řečeno „nemusí o nic starat“ a veškerou agendu spojenou s poskytováním reklamy obstará právě zprostředkovatel. Ze stěžovatelova závěru, že žalobkyně musela na základě vlastního jednání vědět o tom, že sjednání reklamy přímo se sportovními kluby je levnější než při využití zprostředkovatele, nelze podle Nejvyššího správního soudu usuzovat o vědomosti žalobkyně o zasažení řetězce daňovým podvodem; i v tom posuzovaná věc koresponduje se závěry rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35 a s tam hodnocenými skutkovými okolnostmi. Jak Nejvyšší správní soud navíc opakovaně zdůraznil, povaha zprostředkovatelských služeb ani jejich rozsah doposud nebyly stěžovatelem zjištěny a nebyly zhodnoceny ani ve vztahu k údajně nadhodnoceným cenám reklamních služeb.

[33] Shodný závěr lze poté přijmout ke zbytku odst. 84 a dále 85 stěžovatelova rozhodnutí, ve kterých stěžovatel opakuje, že pro žalobkyni by bylo ekonomicky výhodnější, pokud by reklamy sjednávala přímo s prvotními poskytovateli (zejména sportovními kluby a sportovními médii), a nepostupovala by přes zprostředkovatele, společnost L.M.N. COMPANY. Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud výše, tento závěr stěžovatele v zásadě není chybný, ovšem není ani dostatečný pro konstatování vědomého zapojení žalobkyně do řetězce zasaženého podvodem na DPH. Stěžovatel zde není od toho, aby hodnotil, jaké jednání by bylo pro daňový subjekt ekonomicky nejvýhodnější, jeho úkolem je zjistit objektivní okolnosti svědčící o vědomém zapojení daňového subjektu do řetězce zasaženého podvodem na DPH. Nejvyšší správní soud opakuje, že souhlasí s výchozím závěrem, že nyní navýšená cena (oproti ceně od prvotních poskytovatelů) nemusela v žalobkyni založit pochyby o legalitě plnění a ve stěžovatelově rozhodnutí ani není nijak zjištěno, zda společnosti figurující ve sporném obchodním řetězci, a zejména přímý dodavatel žalobkyně, společnost L.M.N. COMPANY, přidávaly k jejich plněním

pokračování

nějakou přidanou hodnotu, která by odůvodňovala navýšení cen oproti cenám od prvotních poskytovatelů. Jak totiž Nejvyšší správní soud již opakovaně upozornil, i samotné zprostředkování reklamy může představovat určitou přidanou hodnotu. Veškerou komunikaci, dohled a vůbec uskutečnění reklamy zajišťuje zprostředkovatel, a právě v tom spočívá ona přidaná hodnota (např. rozsudky ze dne 7. 12. 2023, č. j. 10 Afs 305/2021-45, odst. [17], a ze dne 16. 1. 2025, č. j. 10 Afs 24/2024-56, odst. [29]).

[34] O dostatečném prokázání této objektivní okolnosti nelze usuzovat ani ze závěru stěžovatele, podle kterého si žalobkyně mohla vyhledat kontakty na reklamní agentury a oslovit je ohledně ceny reklamních plnění a jejich zprostředkovatelských činností (opět odst. 85 rozhodnutí stěžovatele). I tímto konstatováním stěžovatel opět v zásadě daňovému subjektu radí, co mohl vykonat, a toto konstatování svou povahou spadá spíše do třetího a posledního kroku testu ohledně přijetí dostatečných opatření. Rozhodně však ani tento závěr nemůže nyní vést k prokázání vědomosti žalobkyně o zasažení řetězce podvodem na DPH.

[35] Ze všech uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatel v posuzovaném případě doposud neprokázal, že by okolnost spočívající v navýšení cen reklamních plnění představovala okolnost svědčící o vědomém zapojení žalobkyně do řetězce zasaženého podvodem na DPH. Zmíněné navýšení cen není ve spojení s dalšími okolnostmi podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu ještě tak nepřiměřeně vysoké, aby samo o sobě muselo v daňovém subjektu vyvolat pochyby o legalitě plnění (srov. také odst. [31]a [32] výše). Stěžovatel navíc ceny poměřoval s cenami plnění od prvotních poskytovatelů, aniž by se zabýval povahou plnění společnosti L.M.N. COMPANY jako zprostředkovatele reklamy. Je nadto svobodnou volbou daňového subjektu, zda si bude sjednávat poskytování reklamy přímo s prvotními poskytovateli, či zda k tomu využije zprostředkovatele.

[36] K tomu navíc Nejvyšší správní soud opakovaně připomíná, co konstatoval již krajský soud, a sice, že v posuzované věci žalobkyně vynaložila na sporná plnění zhruba 6 % svého obrátu, což nelze bez dalších prokázaných okolností samo o sobě považovat za nepřiměřenou částku a neodpovídající racionálnímu počínání daňového subjektu.

[37] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval stěžovatelovou argumentací ohledně údajně nedostatečné důvěryhodnosti společnosti L.M.N. COMPANY.

[38] Sám stěžovatel ve svém rozhodnutí připustil, že společnost L.M.N. COMPANY byla v obchodním rejstříku zapsána již od roku 2010, měla stálého jednatele a pravidelně zveřejňovala účetní závěrky (srov. odst. 86 rozhodnutí stěžovatele). Již první senát Nejvyššího správního soudu přitom připustil, že předluženost společnosti L.M.N. COMPANY zajisté mohla značit určitou její rizikovost jako obchodního partnera, sama o sobě však nemusela signalizovat nic o jejím zapojení do řetězce zasaženého podvodem na DPH. 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 zjištěny nebyly (shodně odst. 51 rozsudku prvního senátu). Jako

skutečnost svědčící o zapojení společnosti L.M.N. COMPANY do řetězce zasaženého podvodem na DPH poté nelze bez dalšího považovat ani skutečnost, že tato společnost neměla internetové stránky (opět odst. 86 rozhodnutí stěžovatele). Nejvyšší správní soud připouští, že v dnešní době je využívání a prezentace podnikatelských subjektů prostřednictvím internetu zcela přirozenou součástí podnikání, ovšem nejedná se o skutečnost, která by měla sama o sobě značit rizikovost obchodního partnera, případně dokonce jeho zapojení do řetězce zasaženého daňovým podvodem.

[39] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval objektivní okolností spočívající ve vágním znění smluv uzavřených mezi žalobkyní a společností L.M.N. COMPANY. Podle stěžovatele smlouvy nezakotvovaly žádné ochranné mechanismy pro účastníka řízení v případě neplnění smlouvy dodavatelem, ovšem na druhou stranu upravovaly významné postihy pro případ jeho prodlení s úhradou; smlouva rovněž neobsahovala žádnou kalkulaci dílčích plnění a splátkový kalendář nebyl navázán na realizaci a cenu dílčích plnění, nýbrž na vůli dodavatele L.M.N. COMPANY.

[40] Jak ostatně zmínil sám stěžovatel v kasační stížnosti, k těmto skutečnostem se rovněž již vyjádřil první senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35. V souhrnu k těmto objektivním okolnostem první senát Nejvyššího správního soudu konstatoval, že se jednalo o skutečnosti do jisté míry neobvyklé a svědčící o jisté laxnosti a neobezřetnosti daňové subjektu (srov. odst. [54] až [56] rozsudku prvního senátu). Ovšem vzhledem k tomu, že daňové orgány neprokázaly jiné objektivní okolnosti svědčící o vědomém zapojení tehdejšího daňového subjektu do řetězce zasaženého podvodem na DPH (navíc se Nejvyšší správní soud neztotožnil s – podle daňových orgánů – nejvýznamnější objektivní okolností spočívající v nadhodnocené ceně plnění), nepředstavovaly uvedené skutečnosti spočívající v obecné smluvní dokumentaci a nedostatečně specifikaci předmětu a rozsahu plnění na daňových dokladech, dostatečně objektivní okolnosti svědčící o vědomém zapojení tehdejšího daňového subjektu do řetězce zasaženého daňovým podvodem (srov. odst. [58] rozsudku prvního senátu). Nadto tako „nekonkrétnost“ smluv, jak ji posuzoval první senát, byla zjevně velmi podobná jako v nynějším případě a první senát ji s ohledem na okolnosti věci nepovažoval za jednoznačnou (v některých aspektech byly smlouvy dokonce velmi konkrétní).

[41] Ke shodnému právnímu hodnocení přitom dospěl Nejvyšší správní soud i nyní. Především nebylo prokázáno, že by navýšená cena plnění oproti její ceně od prvotních poskytovatelů mohla v žalobkyni vyvolat dojem o zasažení podvodného řetězce podvodem na DPH, navíc když žalobkyně vynakládala na reklamní plnění zhruba „jen“ 6 % svého obrátu. Byť ohledně jistých okolností postupovala poměrně laxně a neobezřetně (již výše zmíněné relativně vágní znění smluv a částečně nedostatečná specifikace předmětu a rozsahu plnění – shodně krajský soud v odst. 35 svého rozsudku), nezjistily daňové orgány takové skutečnosti, které samostatně či ve vzájemném souhrnu vedly k prokázání vědomé účasti žalobkyně na řetězci zasaženým podvodem na DPH. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, nynější případ se do značné míry shodoval s věcí řešenou prvním senátem; proto krajský soud správně vyšel z rozsudku prvního senátu a vyšel z něj nyní i Nejvyšší správní soud. Daňové orgány ve stávajícím případě nashromáždily v zásadě shodné objektivní okolnosti a opřely je v principu o shodnou argumentaci jako v odkazovaném případě. Nejvyšší správní soud navíc doplňuje, že v současné věci nebyla, na rozdíl od případu

pokračování

řešeného prvním senátem, zjištěna žádná personální propojenost mezi žalobkyní a články sporného obchodního řetězce, která bývá jedním z nejtypičtějších znaků svědčících o vědomém zapojení daňového subjektu do řetězce zasaženého daňovým podvodem.

[42] Konečně k objektivní okolnosti spočívající v rizikovosti dané komodity Nejvyšší správní soud uzavírá, že tato okolnost se pravidelně objevuje v rozhodnutí daňových orgánů, nyní se však jedná o skutečnost spíše doplňkového charakteru. Sama o sobě ani ona nemůže svědčit o závěru o vědomém zapojení žalobkyně do řetězce zasaženého daňovým podvodem. Navíc s ohledem na to, že ani ostatní okolnosti zmíněné stěžovatelem nepovažuje Nejvyšší správní soud za natolik silné, aby svědčily o vědomém zapojení žalobkyně do řetězce zasaženého daňovým podvodem, nelze ani na této skutečnosti postavit závěr o oprávněném odepření odpočtů ze strany daňových orgánů. Jak již uvedl krajský soud, závěry stěžovatele byly zatím předčasné.

[43] Z výše uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelova kasační stížnost nebyla důvodná, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Stěžovatel v nynější věci nebyl úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobkyni ve zdejším kasačním řízení žádné náklady nevznikly, a pro ani ona nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 12. září 2025

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu