

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Sylvy Šiškeové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně: **Tiskárna Helbich, a. s.,** se sídlem Valchařská 24/36, Brno, zastoupená Mgr. Lukášem Regecem, advokátem se sídlem V parku 2316/12, Praha 11, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 4. 2018, č. j. 16264/18/5300-21441-708460, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 6. 2020, č. j. 62 Af 56/2018 - 60,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj – územní pracoviště Brno III (dále „správce daně“) žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) za zdaňovací období březen 2015 ve výši nadměrného odpočtu 1 297 101 Kč z dodávek reklamních služeb od společností DOMICA soleil s. r. o. (reklamní kampaň v periodiku NEW EXPRESS za cenu 180 000 Kč) a Praha Production Servis s. r. o. (reklama v televizi za cenu 3 000 000 Kč). Podle správce daně tvořily transakce součást řetězce vytvořeného za účelem vylákání výhody na DPH. Správce daně nejprve odvolací řízení zastavil, protože žalobkyně neodstranila vady bránící řádnému projednání věci. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně odvolala, správce daně odvolání v plném rozsahu vyhověl a rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení zrušil. Následně správce daně požádal jiného místně

příslušného správce daně o poskytnutí údajů a řízení doplnil postupem podle § 113 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Poté odvolání se svým stanoviskem postoupil žalovanému.

[2] Žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud"), který žalobu zamítl. Podle krajského soudu správní orgány dostatečně prokázaly jednotlivé podezřelé okolnosti týkající se posuzovaných obchodních transakcí. Prokázaly také to, že žalobkyně byla v transakcích zatížených daňovým podvodem zapojena způsobem, který neodpovídá obchodní logice a praxi dobrého hospodáře. Správce daně zjistil, že k přeprodeji zajištění reklamy v periodiku NEW EXPRESS došlo v řetězci *RAC Trade s. r. o. → ATELIÉR KOLAŘÍK s. r. o. → DOMICA soleil s. r. o. → žalobkyně*. Ohledně reklamní kampaně v tomto periodiku správce daně zjistil, že jeho vydavatel – RAC Trade s. r. o. – nabízí umístění barevné reklamy v různých rozměrech s možností slevy podle počtu opakování pro prezentaci obchodních partnerů objednatele. Se společností DOMICA soleil s. r. o. (dále jen „DOMICA"; společnost zanikla ke dni 8. 12. 2021 – pozn. Nejvyššího správního soudu) vydavatel RAC Trade s. r. o. nikdy nejednal. Reklamu pro žalobkyni si objednala a zaplatila společnost ATELIÉR KOLAŘÍK s. r. o. (dále jen „ATELIÉR KOLAŘÍK") za cenu 7000 Kč bez DPH za celou stránku na měsíc s možností opakování inzerce sedmkrát až jedenáctkrát. Žalobkyně pak správci daně sdělila, že reklamu jí nabídla společnost DOMICA za cenu, která byla 25násobně navýšena, nadto bez možnosti opakování inzerce. Cenu, za kterou společnost ATELIÉR KOLAŘÍK přeprodala plnění DOMICA, se správci daně nepodařilo zjistit.

[4] Reklama v pořadech České televize byla přeprodávána v řetězci *Česká televize → MEDIA DATA a. s. → Praha Production Servis s. r. o. → žalobkyně*. Předmětem plnění bylo obstarání reklamy a propagace obchodní firmy stěžovatelky při televizních pořadech MS v ledním hokeji 2015 (stanice ČT Sport) a zábavném pořadu v hlavním vysílacím čase (sobota 20 hodin na ČT 1) s tím, že dodatkem ke smlouvě bylo konkretizováno, ve kterých vysílaných pořadech se reklama objeví. Správce daně zjistil, že reklamní stopáž Česká televize prodává společnosti MEDIA DATA a. s. pro prezentaci jejích obchodních partnerů za cenu ve výši 115 500 Kč (MS v ledním hokeji) a 109 200 Kč (zábavný pořad Škoda lásky). MEDIA DATA a. s. pak prodala společnosti Praha Production Servis s. r. o. (dále jen „Praha Production Servis", společnost zanikla ke dni 26. 1. 2019 – pozn. Nejvyššího správního soudu) reklamní stopáž pro prezentaci jejích obchodních partnerů za 117 000 Kč (MS v ledním hokeji) a 123 000 Kč (zábavný pořad Škoda lásky). Praha Production Servis přeprodala toto plnění stěžovatelce za 3 000 000 Kč.

[5] Krajský soud se neztotožnil ani s námitkami nezákonnosti postupu podle § 113 odst. 2 daňového řádu a nezákonnosti výzev správce daně vydaných podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka") v kasační stížnosti uplatnila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s."). Setrvala na námitce nesprávnosti postupu podle § 113 odst. 2 daňového řádu.

Podle krajského soudu se stěžovatelka mohla při nahlížení do spisu seznámit s doplněnými důkazy, které si žalovaný obstaral v rámci odvolacího řízení prostřednictvím dožádání. Současně měla možnost se k nim vyjádřit (např. v doplnění odvolání). Podle stěžovatelky však nelze nezákonný postup správního orgánu zlegalizovat tím, že daňový subjekt využije svého práva nahlédnout do spisu. Závěr krajského soudu je založen na výkonu práva nahlížet do spisu, které daňový subjekt nemusí využít. Správním orgánem zvolený postup podle § 113 odst. 2 daňového řádu stěžovatelku zkrátil ve výkonu práv vyjádřit se a reagovat na zjištění získaná žalovaným v průběhu odvolacího řízení, která by byla bývala využila v případě postupu v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Na povinnost žalovaného umožnit stěžovatelce reagovat na zjištěné skutečnosti nemá vliv ani to, že informace prověřované žalovaným již uvedl správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný porušil zásadu dvojinstančnosti daňového řízení. Stěžovatelka zpochybňuje i samotnou otázku chybějící daně jako výchozí podmínky existence podvodu na DPH, která podle ní ze správního spisu neplyne. Chybí-li hned první nutná podmínka k tomu, aby se mohlo jednat o podvod na DPH, není nutné hodnotit a posuzovat další kritéria tzv. *Axel Kittel* testu. Stěžovatelka se mohla s ohledem na tyto okolnosti důvodně domnívat, že v případě prokázání chybějící daně v odvolacím řízení bude vyzvána k prokázání své dobré víry či přijetí adekvátních opatření proti účasti na podvodu na DPH. Namísto toho byla bez dalšího konfrontována s rozhodnutím žalovaného.

[7] Stěžovatelka trvá na tom, že jí správce daně postupem podle § 57 daňového řádu znemožnil, aby se mohla aktivně účastnit procesu získávání informací od dotčených subjektů. Podle obsahu výzev zaslaných správcem daně se materiálně jednalo o skryté výslechy svědků (osob oprávněných jednat jménem daných společností). Takto nezákonně získané důkazy nemohou sloužit k prokázání tvrzení správních orgánů. Stěžovatelka odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 29. 2. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, v němž se soud zabýval otázkou správné volby procesního úkonu správce daně a právem daňového subjektu na použití bezprostředních důkazů.

[8] Ve vztahu k reklamě v periodiku NEW EXPRESS stěžovatelka uvedla, že zjištění správce daně nepovažuje za skutečnosti, které naplňují tzv. objektivní kritérium charakterizující podvod na DPH. Ze získaných informací naopak vyplývá, že stěžovatelčin dodavatel – obchodní společnost DOMICA – i rok a půl po uskutečnění reklamního plnění podávala daňová přiznání. Samotná skutečnost, že tato společnost neuhradila daň za dotčené zdaňovací období, neznamená, že tak učinila s úmyslem zkrátit daň. V této souvislosti stěžovatelka poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60. Ani další skutečnosti, které krajský soud zmiňuje v rozsudku, neprokazují účast stěžovatelky v řetězci zasaženém podvodem na DPH. Stěžovatelka již dříve uvedla, že byla v kontaktu s tehdejším jednatelem společnosti DOMICA, s nímž uzavřela smlouvu o poskytnutí reklamního plnění. Soud označil za objektivní okolnost také nepřiměřeně vysokou cenu reklamy. Stěžovatelka se domnívá, že správní orgány měly zjistit cenu obvyklou, se kterou by následně porovnaly cenu uhrazenou společnosti DOMICA. I v případě pouhé přefakturace plnění nemůže být cena u prvního článku řetězce stejná či podobná té, kterou platí poslední článek. Stěžovatelka komunikovala pouze se svým bezprostředním obchodním partnerem. Cena za reklamu jí přišla adekvátní místu, času a dosahu média.

[9] Shodně ve vztahu k televizní reklamní kampani má stěžovatelka za to, že jsou jí kladeny k tíži skutečnosti vztahující se k dodavateli televizního reklamního plnění – společnosti Praha Production Servis, které nastaly dávno po uskutečnění reklamního plnění. Skutečnost, že společnost Praha Production Servis vykazovala k okamžiku vydání rozhodnutí žalovaného vysoké nedoplatky, nemůže být bez dalšího kladena k tíži stěžovatelce. Společnost Praha Production Servis podala přiznání k dani z přidané hodnoty naposledy za zdaňovací období říjen 2015, ale zdanitelné plnění mezi ní a stěžovatelkou se uskutečnilo dříve. Společnost podala za dotčené zdaňovací období řádné daňové přiznání, pouze výslednou daňovou povinnost neuhradila. Správní orgány tuto daňovou povinnost neprověřovaly a bez dalšího dospěly k závěru, že se jedná o podvodný článek v řetězci. Stěžovatelka i v tomto případě podotkla, že správní orgány nestanovily cenu obvyklou, ale pouze porovnaly cenu reklamy u prvního článku řetězce s cenou, za kterou reklamu koupila. Lukrativnost reklamního času v průběhu významné sportovní akce (MS v ledním hokeji 2015) podle jejího mínění odůvodňovala výši ceny. Krajský soud dále uvedl, že na stránkách České televize byl zveřejněn ceník reklamního plnění pro mistrovství světa v roce 2016, a že je velice pravděpodobné, že v roce 2015 byla situace stejná. Odkaz na ceník z roku 2016 a vyslovení domněnky o stejné situaci v roce 2015 však podle stěžovatelky pro unesení důkazního břemene nestačí. V případě reklamního plnění není neobvyklé, že existují zprostředkovatelé, kteří na základě exkluzivních práv nakoupených od primárního „zdroje“ reklamy dále prodávají jednotlivé reklamní časy, přičemž konečný zákazník není schopen nakoupit plnění přímo od zdroje. Žalovaný pouze poukázal na násobné zvýšení ceny reklamy, čímž popřel běžně se vyskytující mechanismus přeprodeje.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti k námitkám nezákonnosti postupu podle § 113 odst. 2 a § 57 daňového řádu odkázal na napadené rozhodnutí a ztotožnil se s krajským soudem. Ohledně reklamní kampaně v periodiku NEW EXPRESS zdůraznil okolnosti transakce, které svědčí závěru, že společnost DOMICA (přímý dodavatel stěžovatelky) vystupovala jako tzv. *missing trader*. Ve vztahu k reklamě v televizním vysílání zdůraznil nestandardnosti v celém řetězci a nutnost jejich hodnocení ve vzájemných souvislostech a v celkovém souhrnu. Pro identifikaci podvodu na DPH je rozhodná právě skutečnost, že v řetězci byla porušena daňová neutralita. Vyčíslení chybějící daně navíc obvykle není možné, neboť podvodné řetězce jsou zpravidla konstruovány právě tak, aby znemožnily podrobné rozkrytí mechanismu transakcí. Žalovaný dále odkázal na relevantní judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost je podána včas, osobou k tomu oprávněnou a míří proti rozhodnutí, proti kterému je kasační stížnost přípustná.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

III.A Postup podle § 113 odst. 2 daňového řádu

[13] Podle § 113 odst. 2 daňového řádu, *„nemůže-li správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, posoudit všechny údaje uvedené v odvolání z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní o nezbytné úkony“*.

[14] Správce daně nejprve přistoupil k autoremeduře, protože nesprávně zastavil odvolací řízení, ačkoliv stěžovatelka včas odstranila vady odvolání. Vyhověl proto odvolání proti rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení. Následně Finanční úřad pro Jihomoravský kraj písemností označenou jako *doplnění řízení dle § 113 odst. 2 daňového řádu* uložil správci daně (tj. podřízenému územnímu pracovišti Brno III), aby doplnil nezbytné úkony pro posouzení odvolacích námitek stěžovatelky. Dožádání tedy neprováděl žalovaný, jak tvrdí stěžovatelka; odehrálo se v době mezi rozhodnutím správce daně o stanovení daně a postoupením odvolání žalovanému. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole a ve stanovisku k odvolání uvedl, že stěžovatelčini dodavatelé neplní své povinnosti vůči správci daně, z čehož dovodil chybějící daň. Toto tvrzení však nemělo oporu ve správním spisu, a nebylo tak zřejmé, na základě jakých důkazních prostředků k němu správce daně dospěl. Proto Finanční úřad pro Jihomoravský kraj správci daně uložil, aby zaslal dožádání místně příslušnému správci daně společností DOMICA a ATELIÉR KOLAŘÍK; nikoliv Praha Production Servis, v jejímž případě správce daně získal informace na základě dřívějšího dožádání. S doplněním skutkových podkladů v podobě výsledku dožádání (odpovědi na výzvu) ale správce daně stěžovatelku neseznámil. Poté správce daně odvolání postoupil žalovanému, který je zamítl.

[15] Vzhledem k preferenci postupu podle § 115 daňového řádu, podle něhož může odvolací orgán provádět dokazování a doplňovat podklady pro rozhodnutí v souladu s principem apelace, měl správce daně odvolání se svým stanoviskem postoupit žalovanému ihned po zrušení rozhodnutí o zastavení řízení o odvolání. Ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu totiž poskytuje daňovému subjektu před vydáním rozhodnutí o odvolání prostor, aby se případně vyjádřil k provedenému dokazování nebo navrhl jeho doplnění. O tuto možnost byla stěžovatelka ochuzena, fakticky se však díky nahlížení do spisu s výsledky dožádání seznámila. Nejvyšší správní soud přitom nijak nezpochybňuje tvrzení stěžovatelky, že nahlížení do spisu je procesním právem daňového subjektu, které může, ale nemusí využít, a pokud by se stěžovatelka nerozhodla jej využít, s výsledky dožádání by se před vydáním rozhodnutí žalovaného neseznámila. Jak podotkl krajský soud, správce daně si fakticky ověřoval své obecné závěry týkající se identifikace chybějící daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole dožádáním u místně příslušného správce daně. Stěžovatelka se při nahlížení do spisu (přibližně měsíc před vydáním rozhodnutí žalovaného) seznámila s výsledky dožádání a mohla se k nim vyjádřit. Žalovaný navíc na základě doplnění skutkových podkladů právní posouzení správce daně nezměnil.

[16] Jelikož správní orgány nepostupovaly podle § 115 daňového řádu, neuplatnila se ani koncentrace uplynutím lhůty podle odst. 2 téhož ustanovení. Stěžovatelka proto mohla do doby vydání rozhodnutí žalovaného podané odvolání doplňovat (§ 111 odst. 2 daňového řádu), např. právě v reakci na skutečnosti zjištěné při nahlížení do spisu. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s krajským soudem, že ačkoliv se jedná o procesně nesprávný postup správce daně, v posuzované věci neměl vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Fakticky byl zhojen proaktivním přístupem stěžovatelky, která se s podklady pro rozhodnutí před vydáním rozhodnutí žalovaného seznámila a měla možnost na ně

dodatečně reagovat. Stěžovatelka dále tvrdí, že se domnívala, že v případě prokázání chybějící daně v odvolacím řízení bude mít příležitost prokázat přijetí opatření proti účasti na podvodu na DPH. Místo toho byla seznámena s rozhodnutím o odvolání. Poznatek správce daně o chybějící dani však vyšel najevo již v řízení v prvním stupni (přinejmenším ve vztahu ke společnosti Praha Production Servis; viz odpověď na dožádání ze dne 5. 1. 2016) a správce daně jej uvedl také ve zprávě o daňové kontrole, ačkoliv nebylo zřejmé, na základě jakých důkazních prostředků k němu dospěl.

[17] Námitka o porušení zásady dvojinstančnosti má prostor tam, kde je účastníku řízení odňata reálná a efektivní možnost právně a skutkově argumentovat, tedy zejména v případech tzv. překvapivých rozhodnutí (např. nález Ústavního soudu ze dne 21. 1. 1999, sp. zn. III. ÚS 257/98). Zásadu dvojinstančnosti řízení nelze vykládat ve smyslu nároku na dvě správní instance při posuzování každého z podkladů pro vydání rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2014, č. j. 9 As 128/2013 - 45). Nezáleží na tom, zda dokazování provádí sám žalovaný nebo jeho provedení uloží správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Podstatné tak je, aby daňový subjekt byl řádně seznámen s tím, že správní orgán provedl nové důkazy, a s jejich hodnocením. Pokud tak učiní, nejedná se o porušení zásady dvojinstančnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 - 52, č. 4053/2020 Sb. NSS). Přestože v posuzované věci správce daně nepostupoval procesně korektně, nejedná se o porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení. Stěžovatelka se s výsledky dodatečného dožádání seznámila a výsledné rozhodnutí žalovaného nebylo překvapivé ani z toho důvodu, že se žalovaný ztotožnil s posouzením správce daně.

III.B Postup podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu

[18] Stěžovatelka namítla také nezákonnost výzev, které správce daně vydal podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Tímto postupem jí správce daně znemožnil, aby se mohla aktivně účastnit procesu získávání informací od dotčených subjektů; materiálně se podle ní jednalo o tzv. skryté výslechy svědků.

[19] Správce daně zjišťoval informace týkající se poskytnutého plnění od dodavatelů a subdodavatelů stěžovatelky. Ke svědecké výpovědi předvolal jednatele společností DOMICA a ATELIÉR KOLAŘÍK a produkční společnosti Praha Production Servis. Podařilo se mu přitom vyslechnout pouze posledně jmenovanou svědkyni – produkční, přičemž jejího výslechu se účastnil jednatel stěžovatelky. Zbývající jednatelé na předvolání nereagovali. Správci daně tedy nelze upřít snahu vyslechnout další svědky, což se mu kvůli nekontaktnosti daných osob nepodařilo. Předvoláním předcházely zmíněné výzvy, které správce daně adresoval společnostem DOMICA, ATELIÉR KOLAŘÍK, Praha Production Servis, RAC Trade s. r. o. a MEDIA DATA a. s., tedy všem článkům zapojeným v obou obchodních řetězcích. Předmětem výzev bylo poskytnutí údajů pocházejících z účetních dokladů a jiných listin (daňové doklady, smlouvy, objednávky, předávací protokoly apod.). Podstatou svědecké výpovědi je přitom přednesení toho, jak svědek osobně vnímal určité skutečnosti svými smysly, tedy nezprostředkované vylíčení určitých okolností konkrétní osobou. Účelem zde užitého postupu podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu nebylo získat informace o tom, co osoby působící v daných společnostech vlastními smysly vnímaly, nýbrž nalézt objektivní údaje dostupné

z interních evidencí společností. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem neseznal, že by tento postup ve skutečnosti představoval nepřípustný skrytý výslech svědků nebo porušení práva na užití bezprostředních důkazů. Jinak řečeno, správce daně svým postupem neupřel stěžovatelce možnost osobně se účastnit procesu získávání důkazů.

III.C Účast na podvodu na DPH

[20] Správní orgány podle stěžovatelky neprokázaly existenci podvodu na DPH, tím méně pak její účast v řetězci zasaženém podvodem na DPH. Stěžovatelka se domnívá, že správní orgány měly zjistit cenu obvyklou a porovnat ji s cenou, kterou stěžovatelka uhradila svým dodavatelům. Tyto argumenty jsou společné pro oba řetězce (reklama v periodiku NEW EXPRESS i ve vysíláních České televize).

[21] Nárok na odpočet DPH lze plátci odepřít tehdy, pokud věděl nebo měl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty (např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel* a *Recolta Recycling*). Za podvod na DPH pak judikatura Soudního dvora, přejatá i Nejvyšším správním soudem, označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem zisku zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (např. rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében kft* a *Péter Dávid* či již citovaný rozsudek *Axel Kittel*). V rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Jinak řečeno, každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky. Přestože unijní judikatura dovozuje požadavek na prověřování věrohodnosti obchodních partnerů, nelze jej v řetězci bezmezně rozšiřovat. Není tak možné ani extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila, a její „obezřetnost“ sahat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS).

[22] Za zdaňovací období měsíce března 2015 společnosti DOMICA ani Praha Production Servis nesplnily svou daňovou povinnost, jak vyplynulo z odpovědí na dožádání místně příslušných správců daně. Správní orgány tedy v řetězcích identifikovaly porušení daňové neutrality („chybějící daň“), čímž prokázaly naplnění prvního kroku tzv. *Axel Kittel* testu. Krajský soud v napadeném rozsudku dále shrnul závěry judikatury k otázce výskytu podvodu na DPH a zapojení daňového subjektu v něm (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 69/2019 - 58, nebo ze dne 30. 1. 2019, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb.).

[23] Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 - 43, *„prokazování skutečného úmyslu daňového subjektu ve vztahu k neodvedení daně zpravidla přesahuje praktické možnosti dokazování ve správním řízení, pročež lpění na něm by mohlo vést k neefektivnosti odhalování daňových podvodů,*

a tedy i sanování jejich dopadů na veřejný rozpočet. Příčinou bývá často ***nekontaktnost, nespolupráce či nesolventnost některého ze článků řetězce vedoucí k nemožnosti ověření správnosti a úplnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání****, fakticity plnění souvisejících s uplatněným nárokem na odpočet, doměření daně či jejího exekučního vymáhání. Proto po orgánech finanční správy nelze podle ustálené judikatury v zásadě požadovat, aby přesně popsaly, který článek (a jakou měrou) profitoval z neodvedení daně. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficientů podvodu. Tato zmíněná praktická nemožnost je sama o sobě objektivním faktem, který je nutno považovat za zásadní v procesu konstatování existence daňového podvodu; je tudíž nezbytné, aby správce daně takovou skutečnost v odůvodnění svého rozhodnutí (zprávy o daňové kontrole) srozumitelně a přehledně popsal a podložil zjištěními majícími podklad ve spisu. Aby bylo možné důvodně konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí k tomu přistoupit ještě další objektivní okolnosti, které teprve ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění*" (zvýraznění doplněno).

[24] Stěžovatelka namítla, že správní orgány neprověřovaly daňovou povinnost společnosti Praha Production Servis. Jak poznamenal krajský soud, v případě tzv. missing traderů je typickým rysem podvodu na DPH skutečnost, že správnost jejich vykázané daňové povinnosti ověřit nelze – například s ohledem na nekontaktní jednatele, nedostupné účetnictví nebo nemožnost ověřit ekonomickou přidanou hodnotu k přeprodávanému plnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2018, č. j. 3 Afs 147/2017 - 41, nebo ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019 - 39). Společnost Praha Production Servis daňovou povinnost za dotčené zdaňovací období neuhradila, od dubna 2017 byla vedena jako nespolehlivý plátce a následně zanikla.

[25] Správní orgány a krajský soud při posuzování účasti stěžovatelky v podvodném řetězci vycházely z řady objektivních okolností. Nejednalo se pouze o bezdůvodně nadhodnocenou cenu za přeprodej reklamní plochy a reklamního času, ale také o další objektivní okolnosti. V případě obou dodavatelů se vyskytly neobvyklosti stran jejich sídla a webových stránek. Společnost DOMICA je nekontaktní daňový subjekt se sídlem ve vybydleném domě, jejíhož jednatele se nepodařilo dohledat. Od konce roku 2014 je společnost vedena v evidenci nespolehlivých plátců; poslední účetní závěrku se záporným výsledkem hospodaření zveřejnila v obchodním rejstříku za rok 2012. Webové stránky a e-mailová adresa jsou používány pro původní činnost této společnosti, která nijak nesouvisí se zprostředkováním reklamních služeb. Společnost Praha Production Servis je nekontaktní daňový subjekt, který nemá funkční webové stránky, sídlí na virtuální adrese a naposledy podala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a k DPH naposledy za říjen 2015. Společnost nehradí své daňové povinnosti a na její majetek byla vedena daňová exekuce. V obou případech byla cena za služby sjednána způsobem neodpovídajícím běžnému obchodnímu chování. O tom svědčí pasivní přístup stěžovatelky, která si neověřila obvyklou cenu reklamy na trhu. Stěžovatelka byla oslovena společností DOMICA, ačkoliv reklamu lze koupit přímo u vydavatele periodika; stejně tak byla oslovena společností Praha Production Servis, aniž by nabídka obsahovala např. údaje o ceně za sponzorský vzkaz. Ze smlouvy se společnostní DOMICA není patrný rozsah inzerce v periodiku, přestože DOMICA měla jako mandatář nárok

na odměnu podle rozsahu inzerce. Správní orgány v obou případech stěžovatelce vytkly i chybějící analýzu nebo marketingový průzkum ohledně účinků reklamního spotu na její hospodaření a rovněž neurčitost reklamy.

[26] Stěžovatelka tvrdí, že v okamžiku uzavření smlouvy o reklamním plnění neměla informace o ceně, za kterou byla reklama poskytována prvnímu článku v řetězci. Zdůrazňuje přitom běžně se vyskytující mechanismus přeprodeje či zprostředkování reklamního plnění. Otázkou navýšení ceny za reklamní služby se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 26. 8. 2020, č. j. 8 Afs 78/2018 - 65. V citovaném případě daňový subjekt shodně jako stěžovatelka argumentoval, že trh s reklamou ve veřejnoprávní televizi je značně omezen co do možnosti vůbec reklamu do vysílání umístit. Omezený reklamní prostor často skoupí reklamní agentury a pro samotné podnikatele je obtížné se mimo nabídku takových agentur k reklamnímu času dostat. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku připustil, že k určitému zvýšení ceny vlivem prodeje reklamního prostoru mediálními agenturami dojít mohlo. Ve věci (řešené ve vztahu ke zdaňovacímu období v roce 2013) došlo přibližně k sedmapadesátinásobnému navýšení oproti běžnému navýšení o čtvrtinu. K námitce, že nestačí domněnka zveřejnění ceníku reklamního plnění na webu České televize také pro rok 2015 (tedy shodně jako v roce 2016), soud uvádí, že tuto skutečnost podpořil žalovaný také odkazem na článek o zdražování reklamy na MS v hokeji z roku 2015. Tento článek (citovaný v rozhodnutí žalovaného) odkazuje na obchodní nabídku České televize zveřejněnou na webu. Není proto důvod se domnívat, že v roce 2015 nebyl ceník reklamního plnění volně dostupný komukoliv online.

[27] Nárokem na odpočet DPH v případě, že cena plnění je vyšší než cena obvyklá, se v nedávné době zabýval také Soudní dvůr ve věci *Amper Metal Kft.* (rozsudek ze dne 25. 11. 2021 ve věci C-334/20). Osoba povinná k dani může uplatnit nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu za reklamní služby, je-li takové poskytnutí služeb transakcí podléhající této dani ve smyslu čl. 2 směrnice Rady 2006/112/ES a přímo a bezprostředně souvisí s jednou nebo více zdanitelnými transakcemi na výstupu nebo s celkovou hospodářskou činností zdanitelné osoby. Pro účely vzniku nároku na odpočet DPH podle soudu není relevantní skutečnost, že cena plnění neodpovídá obvyklé ceně srovnatelného plnění (např. v podobě referenční hodnoty určené daňovým orgánem) nebo že přijaté plnění ve skutečnosti nevedlo ke zvýšení tržeb příjemce plnění. Tyto závěry korespondují s dřívější judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž sama okolnost, že daňový subjekt zaplatil za poskytnuté plnění vysokou cenu, ještě nezakládá správci daně oprávnění neuznat stěžovateli nárok na odpočet. Takový postup byl na místě až poté, co daňový subjekt k výzvě finančních orgánů uspokojivě nedoložil a neprokázal, že pro vynaložení tak značné částky existovaly racionální důvody (rozsudek ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 43/2013 - 52).

[28] Shodně jako v případě stěžovatelky, ve věci č. j. 8 Afs 43/2013 - 52 zaplatil daňový subjekt za televizní reklamu více než dvacetkrát vyšší částku, než jaká vyplývala z ceníků zvolené televizní stanice, aniž by pro tento postup měl přiléhavé ekonomické vysvětlení. Daňový subjekt tedy přijal bezdůvodně nadhodnocenou cenu za plnění, aniž provedl opatření k prověření přiměřenosti této ceny ve srovnání s cenou za toto plnění nabízenou prvotními dodavateli. Cena za reklamu byla z pohledu stěžovatelky adekvátní místu, času a dosahu média (reklama v periodiku), případně prestiži a výjimečnosti reklamního plnění

(reklama v televizi při MS v hokeji). Samotný odkaz na lukrativnost reklamního času v průběhu významné sportovní akce z pohledu povinnosti podniknout opatření k předejití účasti na podvodu na DPH nepostačuje.

[29] Jednotlivé výše uvedené okolnosti bez dalšího nepostačují pro dovození závěru o existenci podvodu na DPH. Ve spojení s dalšími okolnostmi (uzavření smlouvy s mnohonásobně zvýšenou cenou oproti prvotní ceně a především pasivní postoj stěžovatelky k ověření ceny) však zakládají relevantní pochybnosti o uskutečnění obchodu a ukazují na to, že stěžovatelka o podvodu vědět mohla a měla. Okolnosti nabídky i cena plnění měly ve stěžovatelce přinejmenším vzbudit obezřetnost; stěžovatelka mohla podniknout alespoň minimální kroky k ověření ceny nebo bližšího posouzení služby a jejího přínosu. Bylo tedy na stěžovatelce, aby uvedla a pokud možno osvědčila, že přijala taková opatření a postupovala s takovou obezřetností, že vzhledem k okolnostem o podvodu nevěděla a vědět nemohla (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 43). Ze zjištěných skutečností však nevyplynulo, že by stěžovatelka přijala taková rozumná opatření, při jejichž dodržování by byla schopna reálně předejít a zabránit své účasti na podvodu na DPH. Správní orgány a krajský soud vyložily, že stěžovatelka předložila správci daně výpisy z aplikace, s jejíž pomocí měla své obchodní partnery prověřovat k datu více než jednoho roku po zahájení spolupráce. Stěžovatelka tedy nedoložila doklad o prověření obchodních partnerů z doby, která by odpovídala započetí smluvních vztahů. Z výpisů je navíc patrná zvýšená míra rizika v případě společnosti DOMICA (vysoké riziko) i Praha Production Servis (zvýšené riziko). Skutečnost, že společnosti nebyly ani v březnu 2016 vedeny jako nespolehliví plátci DPH, s ohledem na výše popsané okolnosti nepostačuje k závěru o tom, že stěžovatelka jednala dostatečně obezřetně.

[30] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s hodnocením krajského soudu, že správní orgány vzaly v úvahu všechny rozhodné okolnosti a správně posoudily, že stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti o své účasti na daňovém podvodu, resp. o tom, že o podvodu vědět měla a mohla.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] S ohledem na shora uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[32] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť stěžovatelka ve věci neměla úspěch a žalovanému jako úspěšnému účastníku řízení v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. února 2022

pokračování

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu