



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **VJB PARTNER, spol. s r.o.**, se sídlem K Lanovce 1042, Jáchymov, zast. Mgr. Petrem Šindelářem LL.M., advokátem se sídlem Moskevská 1461/66, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2017, čj. 5372/17/5300-21443-701328, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 3. 2018, čj. 57 Af 9/2017-44,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Karlovarský kraj platebním výměrem na daň z přidané hodnoty (dále i jen „DPH“) ze dne 14. 9. 2015, čj. 798528/15/2406-50524-404826, stanovil žalobkyni (dále „stěžovatelka“) nadměrný odpočet ve výši 698 916 Kč, na místo jí uplatněného odpočtu ve výši 950 916 Kč. Odvolání stěžovatelky bylo rozhodnutím žalovaného specifikovaným v záhlaví zamítnuto a platební výměr žalovaný potvrdil. Kasační stížností napadeným rozsudek Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“) byla žaloba stěžovatelky dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta.

[2] Krajský soud dospěl k závěru, že správní orgány obou stupňů dostatečně prokázaly řadu indicií, z nichž lze dovodit závěr o bezdůvodné odchylce stěžovatelky od běžných (rozumných) podmínek realizace obdobných obchodů. Ty tkvěly ve značném (zhruba třicetinásobném)

nadhodnocení odměny společnosti KV Production Servis, s. r. o. (dále i „dodavatel“) oproti ceně České televize za odvysílání sponzorského vzkazu a marginálním nákladům na výrobu sponzorského vzkazu. Běžný spotřebitel by se seznámil s veřejně dostupným ceníkem České televize, v čemž stěžovatelce nic nebránilo. Tím spíše by obdobnou snahu měl vyvinout statutární orgán stěžovatelky, který je povinen konat s péčí řádného hospodáře. Podle krajského soudu byla cena sjednána značně neurčitě, kdy nebylo zřejmé, jaká část z ceny (1 200 000 Kč) je za výrobu a zveřejnění vzkazu v České televizi a jaká pak provize. Jedině tak mohla stěžovatelka dostat požadavku na racionální nakládání s penězi a porovnat nabídku s jinými nabídkami na trhu. Jako netypický krajský soud shledal způsob sjednání smlouvy společníkem, nikoli statutárním orgánem, a na společenské akci, což nelze označit za obezřetný přístup. Všechny uvedené okolnosti nasvědčují vážným pochybnostem o standardním průběhu obchodu, neboť není běžné, že by představitel obchodní korporace přistoupil k prosazování a ochraně zájmů tak laxním způsobem.

[3] S přihlédnutím k charakteru pořadu „Zázraky přírody“ nijak nesouvisejícím s podnikáním stěžovatelky a povaze sponzorského vzkazu – „*tento pořad Vám přináší vejebe partner – výroba dřívěk do sádrokartonů*“ – lze očekávat, že bude propagace součástí ucelené strategie nebo bude jinak racionálně odůvodněná, což se nestalo. Uvedené skutečnosti nasvědčují dle krajského soudu tomu, že stěžovatelka o podvodu vědět měla a žalovaný unesl důkazní břemeno. Bylo tak na stěžovatelce, aby prokázala, že přijala dostatečná opatření, jež po ní byly možné rozumně požadovat. Za ně nelze považovat pouze ověření informací v obchodním rejstříku či registru plátců DPH, neboť jde pouze o základní krok, sám o sobě nedostačující a neprokazující přijetí opatření, jež by vyvracela závěr o tom, že věděla či vědět mohla o daňovém podvodu, a prokazovala tak její dobrou víru, že se podvodu neúčastnila. Společnost Praha Production Servis, s. r. o. (dále i „obstaravatel“), i dodavatel byly již v době uskutečnění transakce společnostmi propojenými, s pouze formálním sídlem a nestandardním způsobem podnikání. Tyto skutečnosti ve spojení s jejich následnou nekontaktností a chybějící daní přesvědčivě nasvědčují existenci daňového podvodu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného k ní

[4] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že to byl žalovaný, kdo měl prokazovat, že došlo k daňovému podvodu, nikoli ona, kdo by měl prokazovat skutečnosti, z nichž by bylo patrné, že o okolnostech, v nichž případně je daňový podvod spatřován, nevěděla či vědět nemohla. Plátce daně uplatňující odpočet prokazuje uskutečnění zdanitelného plnění, správce daně pak podvod. Plátce daně není povinen prokazovat jiné skutečnosti než ty, které byly uvedeny v daňovém přiznání. Stěžovatelka o žádné skutečnosti nasvědčující tomu, že by transakce mohla být stižena podvodem, v době uskutečnění zdanitelného plnění nevěděla ani vědět nemohla. Při prověření svého smluvního partnera vycházela z veřejně dostupných zdrojů.

[5] Dle stěžovatelky je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné, protože z něj nelze zjistit, zda došlo k neodvedení daně a v jaké výši. Není též patrné, z čeho žalovaný dovodil, že jediným účelem transakce je získání výhody – čerpání nadměrného odpočtu, resp. neuhrzení daně. Rovněž není dostatečně přesně vymezeno, v čem spočívá podstata podvodného jednání, ani okolnosti, z nichž by bylo možné usoudit na existenci daňového podvodu. Žalovaným zmíněná skutková zjištění jsou pouze jeho domněnkami a hodnoceními, jež jsou vydávána za řetěz nepřímých důkazů, z nichž nelze dovodit existenci vědomosti či povinnosti nebo možnosti vědět, že dané jednání je zasaženo podvodem. Na jednu stranu má žalovaný za to, že se stěžovatelka účastnila daňového podvodu, na druhou jí vytýká neunesení důkazního břemene. Uvedený přístup posvětil i krajský soud.

pokračování

[6] Stěžovatelka v době uskutečnění zdanitelného plnění nemohla, ani při vynaložení přiměřených opatření, vědět o okolnostech, které ve správci daně vzbudily podezření z daňového podvodu u obstaravatele a dodavatele (opakované přeprodávání obchodních podílů v těchto společnostech, úřední adresa bydliště jednatele první společnosti a existence dluhu na dani z přidané hodnoty u druhé ze společností). Nemohla se dozvědět ani o chybějící kalkulaci či úhradě za služby mezi uvedenými společnostmi, jež byly personálně propojené, ani o tom, že se správcem daně nespolupracující a jsou nekontaktní. S těmito tvrzeními se krajský soud rovněž nijak nevypořádal, pouze opakoval tvrzení ze zprávy o daňové kontrole. Až do doby podání odvolání proti platebnímu výměru nebylo z veřejně přístupných registrů patrné, že by dodavatel byl nespolehlivým plátcem, čemuž přisvědčil i žalovaný. Chybějící informace v registru plátců DPH nemohou jít k tíži stěžovatelky, která jednala v dobré víře v informace tam obsažené. Stěžovatelka nevěděla ani o tom, že vznikl řetězec společností, neboť poslední jmenovaná společnost nebyla ve volbě případného subdodavatele omezena. O existenci subdodavatele se stěžovatelka dozvěděla až v souvislosti s daňovou kontrolou. I u této společnosti nebyly stěžovatelce v průběhu daňového řízení patrné z registru žádné informace, na základě nichž by bylo možné jej charakterizovat jako nespolehlivého plátce.

[7] Stěžovatelka postupovala s přiměřenou mírou opatrnosti a obezřetnosti při realizaci transakce, a to spoluprací s již prověřeným subjektem, kontrolou poskytovaného plnění i platbami na bankovní účet. Stěžovatelka nebyla vázána standardy péče řádného hospodáře, ty se týkají statutárního orgánu. Nebylo též její povinností zpracovat marketingovou studii, provést průzkum trhu a zjistit ceny, které si účtuje Česká televize. Nesouhlasí s tím, že sjednaná cena byla nepřiměřená, neboť to vždy závisí na zvolených časech reklamy a jejich předchozím skoupení reklamními agenturami, přičemž jinak než spoluprací s nimi nelze odvysílání reklamy zajistit. Cena též neobsahovala pouze vysílací čas, ale i výrobu, dodání podkladů pro televizi, poradenství a vyhodnocení reklamní akce či dokumentaci o jejím průběhu.

[8] Žalovaný ke kasační stížnosti uvedl, že u daňového subjektu je třeba zjišťovat existenci objektivních okolností nasvědčujících podvodnému charakteru řetězce plnění jako celku. V projednávané věci daň nebyla přiznána ani odvedena, obstaravatel i dodavatel byly personálně propojené společnosti, nebylo doloženo žádné jednání mezi nimi ani žádná dokumentace, z níž by plynul důvod navýšení ceny pro stěžovatelku, ani žádné úhrady mezi uvedenými subjekty. Oba jmenované subjekty jsou nekontaktní a první z nich dluží na DPH několik milionů Kč. To svědčí o postizení obchodního řetězce podvodným jednáním. Povědomost stěžovatelky či její možnost vědět o podvodném jednání plyne z objektivních skutečností, mezi něž patří jednání stěžovatelky, průběh její spolupráce s dodavatelem, které by v obezřetném daňovém subjektu vzbudilo pochybnosti, zda se neúčastní na podvodném jednání. Stěžovatelka si cenu neověřovala, zatímco při nákupu materiálu tak činí. Nové obchodní partnery danou cestou nezískala, neověřovala potenciální přínos propagace, o výrobu sponzorského vzkazu se nezajímala, neměla povědomí o délce trvání propagace. Již při sjednávání smlouvy tak při vynaložení snahy mohla stěžovatelka podmínky smlouvy ovlivnit a přijmout příslušná opatření, žádná taková však nedoložila. Čím více je nestandardních znaků v konkrétním obchodním vztahu, tím větší obezřetnost subjektu je na místě. Ze samotných údajů v obchodním rejstříku nemohla stěžovatelka dospět k závěru o ekonomické aktivitě dodavatele, neboť ta nezakládala do sbírky listin účetní závěrky, nemá internetovou prezentaci, sídlo má na virtuální adrese. Prověrka ve veřejných rejstřících je pouze základním krokem, sama o sobě však nedostatečným. Cena výroby jednoho sponzorského vzkazu pro pět klientů fakturované dodavateli jeho tvůrcem (společnost SAWAGO, s. r. o.) činila 12 000 Kč, tedy 2 400 Kč na jednoho klienta. Obstaravatel vyfakturoval dodavateli částku 4 760 000 Kč a DPH s datem uskutečnění zdanitelného plnění 26. 8. 2013, když rozsah plnění a jeho předmět nebyly prokázány. Dodavatel vyfakturoval stěžovatelce částku 1 200 000 Kč a DPH s datem uskutečnění zdanitelného plnění 2. 9. 2013, aniž by doložil kalkulaci poskytnuté

služby odůvodňující navýšení ceny a sám doložil úhradu faktury obstaravatele. Uvedené skutečnosti vedou k jednoznačnému závěru o nestandardnosti obchodní spolupráce v uvedeném řetězci.

[9] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatelka uvedla, že závěry žalovaného o nedostatečnosti prověřování informací o společnostech zapojených do transakce jsou v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalovaný pochybil též při posouzení obvyklé ceny poskytnuté služby, jež je měřítkem, zda cena byla sjednána odlišně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, čj. 7 Afs 47/2013-30). Odchylku musí prokázat a odůvodnit správní orgán, což se nestalo. V projednávané věci se rovněž nejednalo o reklamu, ale o sponzorský vzkaz v České televizi. Reklama nebo sponzorský vzkaz v České televizi jsou velmi omezené, a proto je i nesnadné získat prostor pro prezentaci v rámci jejího vysílání. Tento reklamní prostor je prodáván prostřednictvím s ní dlouhodobě spolupracujících společností, jež jej dále přeprodávají, cena tak může vzrůst několikanásobně.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[11] Skutkově a právně velmi podobnou věcí stěžovatelky se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku ze dne 5. 8. 2020, čj. 10 Afs 11/2020-55. Se závěry uvedenými v dané věci se právě rozhodující senát ztotožňuje, proto z citovaného rozsudku dále vychází v rozsahu, ve kterém se věci shodují.

[12] Ze správního a soudního spisu zjistil soud následující skutečnosti podstatné pro posouzení kasační stížnosti. Stěžovatelka si dne 2. 9. 2013 u dodavatele objednala obstarání reklamy služeb a propagaci jejího obchodního jména při příležitosti vysílání pořadu „Zázraky přírody“ na programu ČT1 26. 10. 2013 od 20:00 hod, posléze přesunutého na 19. 10. 2013 od 20:00 hod, za cenu 1 200 000 Kč bez DPH, na začátku a po skončení pořadu. Správce daně zjistil, že Česká televize fakturovala obstaravatel (jež následně svoje služby fakturoval dodavatel) za sponzorský příspěvek pěti subjektů (včetně stěžovatelky) u stejného pořadu částku 105 000 Kč bez DPH v trvání dvakrát deset vteřin. Obstaravatel i dodavatel byli personálně propojeni, přičemž první z nich vykazoval v období druhého pololetí 2013 milionové obraty, aniž by hradil daně. Dodavatel byl v průběhu šetření nekontaktní, na adrese dle obchodního rejstříku fakticky nesídlil a po zahájení prověřování bylo ukončeno i vedení běžného účtu v bance, na který byly předtím zasílány peněžní částky od různých společností a bezprostředně poté vybírané v hotovosti. Průměrná cena za minutu reklamního času v České televizi účtovaná zprostředkujícími společnostmi byla zjištěna ve výši 345 242 Kč. Cena za jednu minutu reklamního času se sazbou účtovanou stěžovatelce byla ve výši 3 600 000 Kč. Cena pro stěžovatelku tak byla sjednána ve výši zjevně odchylné od ceny obvyklé. Stěžovatelka smlouvu sjednala s dodavatelem na kulturní akci, cenu služby neověřovala ani se nepokoušela ji změnit, o výrobu sponzorského vzkazu se nezajímala a o délce propagace v televizi nevěděla. Plnění ze smlouvy poté převzala formou DVD se záznamem začátku televizního pořadu, kde byl zveřejněn sponzorský odkaz. Podle správce daně byl předmětem propagace produkt, s nímž stěžovatelka na trhu začínala, přičemž 80 % sortimentu dodávala do zahraničí. Stěžovatelka podle něj neprovedla analýzu přínosů a noví partneři následně získáni nebyli. Stěžovatelka též podle správce daně pouze prověřila dodavatele v obchodním rejstříku a registru plátců DPH, jiná opatření neučinila. Správce daně z uvedených okolností dovodil, že stěžovatelka nevyvinula dostatečnou opatrnost a obezřetnost, když ani v době sjednávání smlouvy nebylo zřejmé, jaké plnění má být poskytnuto. Dostatečným pro správce daně nebylo ani to, že se ze strany

pokračování

stěžovatelky mělo jednat o smluvního partnera známého jí z minulosti se sídlem v blízkém okolí. Chování osoby jednající za stěžovatelku nebylo péčí řádného hospodáře a projevem racionálního myšlení ekonomů. Správce daně dospěl k závěru, že mezi stěžovatelkou a dodavatelem se nejednalo o standardní obchodní vztah a stěžovatelka nečinila přiměřená opatření k tomu, aby zamezila své účasti na jednání stíženém podvodem na DPH, když daň za zdanitelná plnění ze strany obstaravatele a dodavatele nebyla přiznána ani odvedena.

[13] Žalovaný se ztotožnil se skutkovými zjištěními správce daně a dospěl k závěru, že obstaravatel, který s Českou televizí uzavřel závaznou objednávku na odvysílání sponzorského vzkazu, je nedostupný, obchodní podíl v něm byl několikrát přeprodáván, sídlí na virtuální adrese a je nekontaktní. Deklaroval sice plnění v řádech desítek milionů, neprokazoval je však, ani neplatil daně, rovněž nezakládal do obchodního rejstříku účetní závěrky, nemá internetové stránky, na adrese dle obchodního rejstříku fakticky nefunguje a jinou provozovnu nemá. Obstaravatel plnění poskytnuté a fakturované Českou televizí přefakturoval dodavatelé (rovněž nekontaktnímu nespolehlivému plátcovi se zrušeným účtem v bance a přeprodáváním obchodním podílem) v částce 4 760 000 Kč bez DPH, když rozsah a předmět plnění nebyl uvedenou společností doložen a prokázán. Cena výroby jednoho sponzorského vzkazu činila cca 2 400 Kč podle údajů fakturovaných dodavatelé společností SAWAGO s. r. o. Dodavatel nepředložil žádné doklady týkající se kalkulace ceny za zdanitelná plnění a její úhradě obstaravatelé, ani mezi nimi neproběhla žádná jednání, taktéž nebylo doloženo, že by daň byla přiznána a odvedena. Skutečnost, že stěžovatelka o podvodu na DPH vědět měla a mohla, dovodil žalovaný z toho, že smlouvu uzavřela 2. 9. 2013 a téhož dne byl vystaven i daňový doklad na plnění, které mělo být poskytnuto až 26. 10. 2013. Rozsah ani délka plnění ujednány nebyly a sjednaná cena nebyla nijak kalkulována ani prověřována či porovnávána, avšak úhrada byla požadována měsíc před poskytnutím plnění. Též sjednání samotné smlouvy provázely dle žalovaného nestandardní okolnosti, neboť neprobíhala žádná jednání v sídle dodavatele, ale na sportovní akci, předmět plnění nebyl poskytnut dodavatelem ani poskytnuté plnění neodpovídalo sjednanému předmětu smlouvy a též nebyly požadovány žádné předběžné informace. Rovněž důvody zániku smlouvy byly nestandardní, neboť k němu nemohlo nikdy dojít s ohledem na provedenou platbu i datum plnění. Stěžovatelka měla přijmout opatření s ohledem na to, že s poskytnutím sjednané služby dosud neměla zkušenosti, služba nebyla jednoznačně definována a mělo se jednat o odkaz na jeden výrobek tvořící pouze 5 % celkového obrátu, a vynaložena byla vysoká investice. Stěžovatelka v této souvislosti neprovedla žádné plánování, marketingová studie ani vyhodnocení dopadu nákladů, nebo možnost dojednat poskytnutí služby přímo s Českou televizí za nižší cenu, když nebyl nijak prokázán důvod navýšení ceny oproti ceně obvyklé. Stěžovatelka tak nejednala s dostatečnou obezřetností a nepřijala dostatečná preventivní opatření. Za dostatečná opatření nelze považovat pouze informace z obchodního rejstříku nebo registru plátců DPH.

[14] Nejvyšší správní soud se nemohl věcně zabývat námitkami uplatněnými v bodě 24 a částečně v bodě 14 kasační stížnosti (rekapitulovány s dalšími námitkami v bodě [5] tohoto rozsudku), ve kterých stěžovatelka mj. tvrdí, že v rozhodnutí žalovaného není daňový podvod dostatečně přesně vymezen, resp. že nebyl dostatečně identifikován řetězec společností, ve kterém mělo dojít k podvodu na DPH. Stěžovatelka tyto námitky neuplatnila v žalobě proti rozhodnutí žalovaného. V žalobě vznesla řadu důvodů a námitek, proč žalovaný neprokázal, že musela vědět o účasti na daňovém podvodu, a proč vykonala vše, co od ní bylo možné požadovat, aby se účasti na daňovém podvodu vyhnula. Námitka neprokázání samotné existence daňového podvodu v nich ovšem nebyla. Tato námitka je tedy ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, přestože jí v tom nic nebránilo.

[15] Nejvyšší správní soud se dále zabýval namítanou nepřezkoumatelností, kterou stěžovatelka spatřovala v tom, že krajský soud v podstatě převzal skutkové a právní závěry, ke kterým dospěl správce daně. Otázkou daňového podvodu se soud dle stěžovatelky v podstatě nezabýval. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, soud dospěl k závěru, že „*je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se soublasnou poznámkou.*“ Samo o sobě tedy není vadou, pokud správní soud převezme závěry žalovaného. Vzhledem k tomu, že námitka nepřezkoumatelnosti byla značně obecná (s jednou výjimkou k tomu viz dále), Nejvyšší správní soud ji rovněž obecně vypořádal. Nepřezkoumatelnost je vada rozhodnutí, ke které musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud tedy z tohoto pohledu rozsudek krajského soudu přezkoumal a nedospěl k závěru, že by byl nepřezkoumatelný. K námitce stěžovatelky, že se krajský soud vůbec nezabýval „*klíčovou otázkou daňového podvodu*“, již Nejvyšší správní soud v předchozím bodě [14] uvedl, že stěžovatelka v žalobě tuto otázku sama nezpochybňovala. Krajský soud proto neměl povinnost se touto otázkou zabývat a nyní je tato námitka v kasační stížnosti nepřipustná.

[16] Stěžovatelka tvrdí, že v rámci daňového řízení došlo k protiprávnímu přenesení důkazního břemene ohledně prokazování vědomosti o účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelka měla být dokonce nucena, aby prokazovala, že o účasti na daňovém podvodu nevěděla a ani vědět nemohla a neměla. Dle Nejvyššího správního soudu je potřeba rozlišovat mezi rozložením důkazního břemene v daňovém řízení a případným přenesením důkazního břemene. Na daňovém subjektu, který si chce nárokovat odpočet na DPH, je, aby prokázal uskutečnění zdanitelného plnění od jiného plátce a jeho použití ke své ekonomické činnosti. Nebude-li toto schopen doložit (typicky účetnictvím), nemůže mu nárok na odpočet DPH ani vzniknout (body 14-15 rozsudku kasačního soudu ze dne 19. 7. 2018, čj. 1 Afs 47/2018-58, věc *GTL*). Případnou účast daňového subjektu na daňovém podvodu ale prokazuje již správce daně, jelikož účast na daňovém podvodu je okolností, pro kterou je možné nárok na odpočet (jinak splňující všechny nezbytné požadavky) odeprít. Daňový subjekt totiž dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „daňový řád“), tíží důkazní břemeno pouze ve vztahu ke skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě v dalších podáních. Správce daně je naopak dle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu povinen prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání (nebo jiné skutečnosti), které bezesporu zahrnují i skutečnosti svědčící o daňovém podvodu. V kontextu posuzování podvodu na DPH to znamená, že správce daně tíží důkazní břemeno jak co do existence podvodu, tak co do zapojení daňového subjektu do něj, včetně skutečnosti, že daňový subjekt věděl, resp. měl a mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu. Přenášení důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt je v tomto kontextu nepřipustné (viz body 37-40 v rozsudku ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-44, věc *Easy Working*, a tam uváděná judikatura). Pakliže však správce daně své důkazní břemeno unese a prokáže, že daňový subjekt věděl či měl a mohl (musel) vědět o své účasti na podvodu na DPH, má daňový subjekt poslední možnost, jak vývoj řízení zvrátit. Daňový subjekt může vylíčit skutečnosti, které svědčí o jeho dobré víře, resp. o tom, že přijal veškerá opatření, která na něm bylo možné rozumně vyžadovat, aby riziku zapojení do daňového podvodu zabránil. Jakkoli tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemena v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno *stricto sensu*, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání (srov. body 42-43 již citovaného rozsudku ve věci *Easy Working*).

pokračování

[17] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s argumentací stěžovatelky potud, že přenášení důkazního břemene co do vědomosti o účasti na daňovém podvodu není přípustné. Proto není přesné vyjádření žalovaného v bodu 32 jeho rozhodnutí, kde zaměňuje rozložení a přenesení důkazního břemene; nejedná se však o nedostatek, který by se projevil v postupu daňových orgánů vůči stěžovateli. Stěžovatelce však již nelze přisvědčit v tom, že by k protiprávnímu přenesení důkazního břemene v dané věci skutečně došlo. Žalovaný výslovně v bodu 35 rozhodnutí uvádí, že nezpochybňuje splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet DPH. Uvádí dále, že obchodování stěžovatelky s dodavatelem je zatíženo podvodem na DPH, pro který nelze nárok na odpočet přiznat. Z napadeného rozhodnutí také žádným způsobem nevyplývá, že by žalovaný měl na stěžovatelku přenášet důkazní břemeno a nutit jí tak, aby prokázala, že nevěděla, resp. vědět neměla a nemohla, o své účasti na daňovém podvodu.

[18] Stěžovatelka několika různými argumenty zpochybňuje závěr žalovaného o své účasti na daňovém podvodu, tedy že o zasažení přijatého plnění podvodem na DPH minimálně měla a mohla vědět. Žalovaný závěr o vědomosti stěžovatelky o účasti na podvodu dovozuje zejména ze samotného obsahu smlouvy uzavřené s dodavatelem (společností KV Production Servis, s. r. o.) a okolností jejího uzavření, konkrétně pak z následujících objektivních okolností:

- *ve smlouvě nebyla vymezena délka reklamy ani jinak rozsah plnění;*
- *břed v den uzavření smlouvy byl vystaven daňový doklad k poskytované službě;*
- *doba uvedení reklamy je ve smlouvě uvedena obecně (období od 1. 1. 2013 od 31. 12. 2013);*
- *stanovení ceny ve smlouvě na 1 200 000 Kč bez DPH, a to bez jakéhokoliv dohadování a jakékoliv kalkulace;*
- *nestandardní ustanovení ve smlouvě týkající se zániku smluvního vztahu;*
- *požadování úbrady před samotným poskytnutím služby;*
- *vyjednávání o smlouvě vedla za stěžovatelku osoba, která v té době nebyla statutárním orgánem stěžovatelky, o sjednávání konkrétních podmínek smlouvy nejsou dostatečné informace, smlouva byla uzavřena, aniž by stěžovatelka byla jednou navštívila sídlo KV Production Servis, s. r. o.;*
- *poskytnutá služba nebyla definována tak, aby odpovídala platné legislativě týkající se reklamy, zejména byla poskytnutá služba chybně označena jako „reklama“, ačkoliv se jednalo o „sponzorský odkaz“;*
- *stěžovatelka přistoupila na nabízenou cenu, aniž by ji jakkoliv ověřovala (srov. též bod [22] níže);*
- *nesplnění povinnosti dodavatele vyplývající z čl. V smlouvy (informování stěžovatelky o všech podstatných skutečnostech), zejména co se týče skutečností, že výroba samotného spotu nebude realizována přímo dodavatelem, že služba bude uskutečněna přes několik personálně propojených společností (spojených jednou osobou) a že v důsledku toho dojde k neúměrnému zvýšení ceny.*

[19] Nejvyšší správní soud souhlasí s hodnocením krajského soudu, dle kterého daňové orgány správně posoudily zjištěné skutkové okolnosti, poukázaly na nestandardní průběh obchodu v dané věci a po zhodnocení *celého souboru* těchto skutečností došly k výše uvedenému závěru. Krajský soud v napadeném rozsudku správně vycházel z pojetí podvodu na DPH vycházejícího z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a kasačního soudu a podle toho posuzoval napadené rozhodnutí žalovaného a zjištění daňových orgánů. Naopak sama stěžovatelka nebyla během řízení před daňovými orgány schopna tyto zjištěné skutečnosti zpochybnit. Stejně tak nebyla schopna sama nabídnout (a případně doložit) takové vysvětlení jejího jednání, které by nebylo založeno jen na několika málo obecných tvrzeních, které v průběhu řízení stále opakovala, a které by zvrátilo závěry daňových orgánů.

[20] Stěžovatelka ve vztahu k výše uvedeným skutečnostem v prvé řadě namítá, že se jednalo o okolnosti, které nastaly až po uzavření smlouvy, resp. ukončení obchodní spolupráce s dodavatelem. Dle stěžovatelky dokonce žalovaný závěr o tom, že stěžovatelka přinejmenším měla a mohla vědět o daňovém podvodu, založil *výhradně* na takových skutečnostech. Stěžovatelce v tomto ohledu nemůže Nejvyšší správní soud přisvědčit. Naprostá většina skutečností rozhodných jak pro posouzení vědomosti stěžovatelky o podvodu na DPH, tak pro zhodnocení přiměřenosti jí přijatých opatření, se odehrály v době ještě před uskutečněním zdanitelného plnění (vyjma porušení povinnosti dodavatele informovat stěžovatelku o všech podstatných

skutečnostech dle čl. V smlouvy, k tomu viz dále bod [25]). Žalovaný se dle soudu okolnostmi, které vyšly najevo až po uzavření smlouvy a poskytnutí služby, zabýval pouze pro účely zjištění samotné existence daňového podvodu, ale dále je pak stěžovatelce nevytýkal, tím méně, aby výhradně na nich založil rozhodnutí o vědomosti stěžovatelky o daňovém podvodu.

[21] Dále stěžovatelka nesouhlasí se závěrem žalovaného o neúměrném zvýšení ceny za poskytnutou službu, se kterým se plně ztotožnil i krajský soud. Jádrem stěžovatelčiných úvah je argument, že trh s reklamou (či sponzorskými vzkazy) ve veřejnoprávní televizi je značně omezen co do možnosti vůbec reklamu do vysílání umístit. Nadto pak tento omezený reklamní prostor často skoupi reklamní agentury a pro samotné podnikatele je obtížné se (mimo nabídku těchto agentur) k reklamnímu času dostat. Dle Nejvyššího správního soudu je za daných skutkových okolností závěr žalovaného o neúměrném zvýšení ceny správný. Ze správního spisu vyplývá, že v případě stěžovatelky došlo ve výše popsaném řetězci společností k přeprodávání stejné služby, tj. zajištění sponzorského vzkazu v České televizi. Původní cena, za kterou obstaravatel nakoupil reklamní prostor právě od České televize, činila dohromady 105 000 Kč bez DPH. Šlo o cenu jediného sponzorského vzkazu rozděleného mezi 5 inzerentů a stěžovatelka byla jen jedním z nich (sponzorské vzkazy měly délku 10 s a byly vysílány vždy na začátku a konci pořadu). Již v případě takto zjištěné ceny není přesvědčivý argument stěžovatelky o zkreslení ceny tím, že by reklamní prostor v České televizi byl, zjednodušeně řečeno, „nedostatkovým zbožím“; logicky vzato cena, za kterou sama Česká televize tento prostor prodávala, již byla touto skutečností ovlivněna. Soud nicméně akceptuje argument stěžovatelky, že ona sama je koncovým zákazníkem. Pokud daňové orgány zjišťují cenu obvyklou (pro porovnání s cenou skutečně zaplacenou daňovým subjektem), je důležité i to, aby v kontextu dané věci zjistily cenu nezátíženou jejím dřívějším zvýšením v řetězci účastníků daňového podvodu nebo jiným účelovým jednáním dodavatelů daňového subjektu (srov. rozsudek ze dne 28. 1. 2014, čj. 8 Afs 43/2013-52, bod 30). V posuzovaném případě je však spíše podstatné, za jaké ceny prodávaly reklamní prostor přímo reklamní agentury, které jej nakoupily od České televize. Samotné porovnání cen, které si účtovala Česká televize, s cenou, kterou uhradila stěžovatelka, by nemuselo být zcela vypovídající vzhledem ke stěžovatelkou tvrzené námitce nutnosti zakoupit reklamní prostor od reklamních agentur. Nicméně zjištění, jak se cena navyšovala, také není zcela bez významu, neboť je to minimálně velmi podstatný indikátor toho, že mohlo dojít k nedůvodnému předražení. Jak již bylo výše uvedeno, Česká televize fakturovala obstaravatelé za sponzorský příspěvek pro pět subjektů celkem 105 000 Kč bez DPH, tedy 21 000 Kč bez DPH za jednoho. Kromě toho však správce daně oslovil několik společností, které samy prodávaly reklamní prostor v České televizi konečným zákazníkům. Z jejich vyjádření vypočetl, že průměrná cena jedné minuty reklamního času v České televizi za rok 2013 ve vysílacím čase 20:00 hodin byla 279 048 Kč, což byla cena fakturovaná Českou televizí zprostředkovatelům. Následně byla odběratelům účtována zprostředkujícími společnostmi - jedna minuta tohoto reklamního času v průměrné výši 345 242 Kč. Jednalo se tak o jisté navýšení oproti ceně, kterou si účtovala přímo Česká televize, ale šlo o navýšení přibližně o 24 %. Oproti tomu stěžovatelce byla účtována cena celkem 1 200 000 Kč za 2x10 sekund vysílacího času, tedy 3 600 000 Kč za minutu, což odpovídá navýšení o 1190 %. Je jisté možné uvažovat o dalším navýšení ceny v případě přidání služeb, na což stěžovatelka upozorňovala. Ze správního spisu však neplynou skutečnosti, které by takové zvýšení rozumně odůvodnilo. K určitému zvýšení ceny vlivem prodeje reklamního prostoru mediálními agenturami dojít mohlo, nikoliv ale k tak mnohonásobnému zvýšení (zhruba k sedmapadesátinásobnému navýšení oproti běžnému čtvrtinásobnému navýšení), jak naznačuje stěžovatelka. Stejně tak Nejvyšší správní soud nevidí důvod pro zásadní zvýšení ceny ani ve službách, které byly stěžovatelce poskytnuty vedle samotného zajištění reklamního prostoru. Cena zhotovení samotného spotu společností SAWAGO s.r.o. byla dle správního spisu v přepočtu 2 400 Kč bez DPH pro jednoho inzerenta.

pokračování

[22] Stěžovatelka přistoupila na nabídku dodavatele, aniž by *jakýmkoliv* způsobem ověřovala vhodnost tohoto způsobu propagace pro své podnikání či *jakkoliv* ověřovala či zpochybňovala cenu nebo alespoň žádala o její vysvětlení či způsob kalkulace. Jednalo se o částku nijak nevýznamnou, přesto u stěžovatelky nelze vidět ani náznak opatrnosti či zdrženlivosti při nakládání s vlastními prostředky.

[23] Obdobně lze nahlížet i na obsah smlouvy, kde je řada podstatných ustanovení formulována jen velmi obecně (např. ustanovení o ceně je bez jakékoliv kalkulace, chybí také konkrétnější popis poskytnuté služby, zejména rozsahu sponzorského vzkazu). Některá ustanovení vykazují nepřesnosti (to je případ ustanovení o zániku smluvního vztahu, dle kterého nemohlo ke smlouvou předpokládanému způsobu zániku prakticky dojít, nebo doby pro uvedení reklamy v délce jednoho roku, přestože byl ve smlouvě uveden konkrétní den a čas vysílání). Stěžovatelka poukazuje na to, že smlouva byla platná a řádná. Předmětem posuzování je ovšem rovněž zohlednění celého způsobu uzavírání smlouvy pro účely posouzení, nakolik stěžovatelka mohla o podvodnosti transakce vědět. Stěžovatelka v sídle své dodavatelky nebyla (ani jej neověřovala), byť ve svém vyjádření sama uváděla blízkost dodavatelky jako důvod pro její výběr. To jen potvrzuje podivnosti kolem sjednání obchodu.

[24] Ze souhrnu těchto okolností dle soudu plyne, že uzavření smlouvy s mnohonásobně zvýšenou cenou oproti prakticky jakékoliv porovnatelné cenové hladině na trhu, za zcela pasivního postoje stěžovatelky k ověření ceny, zhodnocení vhodnosti sponzorského vzkazu či zjištění jeho podoby před uzavřením smlouvy, je jednáním, které nemá v běžném obchodním styku racionální opodstatnění. Nemá tedy jiné vysvětlení, než že cena byla nadhodnocena za účelem uplatnění nároku na odpočet DPH. Z rozhodnutí žalovaného jasně plyne, že stěžovatelka mohla podniknout alespoň minimální kroky k ověření ceny nebo bližšího posouzení služby a jejího přínosu.

[25] Ne každá z výše uvedených okolností musí vést sama o sobě k závěru o vědomosti stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu. Některé z nich, jako např. uzavírání smlouvy mimo sídlo dodavatele, nerozlišení mezi „reklamou“ a sponzorským vzkazem“ ve smlouvě, případně i vystavení daňového dokladu již v den uzavření smlouvy, v kontextu věci evidentně spíše doplňují a dokreslují významnější zjištění ohledně zvýšení ceny a pasivity stěžovatelky. V případě poslední uvedené okolnosti, tedy porušení povinnosti dodavatele informovat stěžovatelku o některých okolnostech obchodu, pak NSS konstatuje, že jakkoliv lze pasivitu vytýkat samotné stěžovatelce, toto porušení smlouvy dodavatelem (navíc spočívající v nesdělení informací mj. o existenci řetězce společností a jejich personálním propojení) nelze řadit mezi objektivní okolnosti pro posuzování vědomosti stěžovatelky o daňovém podvodu. Z rozhodnutí žalovaného nicméně plyne, že tato okolnost v jeho rozhodování nehrála žádnou významnější roli. Vyjma této okolnosti se však dle soudu jedná o logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a dostatečně prokazují skutečnost, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla či minimálně měla a mohla (tedy musela) vědět.

[26] Dle soudu ze zjištěných skutečností dále také nevyplývalo, že by stěžovatelka přijala taková rozumná opatření, při jejichž dodržování by byla schopna reálně předejít a zabránit své účasti na podvodu na DPH. Postup, kdy si stěžovatelka ověřila dodavatelku v obchodním rejstříku a registru plátců DPH (a z těchto zdrojů nezjistila nic, co by nasvědčovalo nespolehlivosti dodavatele), nelze sám o sobě brát jako dostatečné opatření. Naopak, v kontextu okolností této věci se tyto kroky jeví jen jako naprosto nedostačující minimum. Z judikatury SDEU plyne, že to, jaké kroky je možné vyžadovat po daňovém subjektu, závisí na okolnostech každého případu, mj. s ohledem na existenci indicií svědčících o nesrovnalostech nebo

potenciálním podvodu (pouze nelze automaticky dovozovat povinnost každého daňového subjektu detailně prověřovat své dodavatele bez ohledu na kontext daného obchodu, srov. rozsudek SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Dávid*, body 59-61).

[27] Pro posouzení tohoto případu je nutné přihlídnout k tomu, že stěžovatelka uzavřela výše popsanou smlouvu *zcela* bez zhodnocení přínosu poskytované služby pro její činnost a rovněž bez *jakéhokoliv* posouzení přiměřenosti (dodavatelem navržené) ceny. To, že stěžovatelka po vysílání sponzorského vzkazu zkontrolovala „písemnou a obrazovou“ dokumentaci (dle správního spisu spočívající ve vyobrazení jejího loga v reklamním spotu), lze v kontextu této věci také brát jen jako naprosté minimum toho, co stěžovatelka mohla učinit. Stěžovatelka sice tvrdí, že již samotné obchodování na základě „staré známosti“ s jednatelkou dodavatele považuje za jedno z dostatečných opatření, ze správního spisu však nevyplývají žádné bližší informace o této spolupráci (nad rámec pouhého tvrzení). Za dané situace se pak jeví NSS jako zjevné, že stěžovatelka nepostupovala dostatečně obezřetně a nepřijala ani částečně přiměřená opatření, kterými by mohla své účasti na daňovém podvodu zabránit.

IV. Závěr

[28] Nejvyšší správní z výše uvedených důvodů dospěl k názoru, že kasační stížnost je nedůvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci při tom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[29] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému soud dle § 60 odst. 7 s. ř. s. náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 26. srpna 2020

Petr Mikeš
předseda senátu