



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **ACTRAD s. r. o.**, se sídlem Potoční 1091, Frýdek, Frýdek – Místek, zastoupená Mgr. Martinem Blaškem, LL. M., advokátem se sídlem Olbrachtova 1334/27, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 1. 2019, č. j. 22 Af 117/2017 - 66,

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 d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště ve Frýdku - Místku (dále též „správce daně“), vydal dne 20. 9 2016 dodatečné platební výměry, kterými žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíců červenec, srpen a září 2012 ve výši celkem 2 760 000 Kč a současně ji vyzul o vzniku zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 552 600 Kč (dále též „dodatečné platební výměry“). Důvodem doměření daně bylo vyloučení nároků žalobkyně na odpočet DPH ze zdanitelných plnění od společnosti PRESSTEX MEDIA SE, se sídlem Revoluční 1082/8, Praha 1 (dále též „společnost nebo dodavatel PRESSTEX“), přijatých na základě smlouvy o reklamě a propagaci č. 38/2012 ze dne 28. 6. 2012. Smlouva obsahovala závazek dodavatele PRESSTEX umístit v období 1. 7. 2012 - 30. 9. 2012 reklamu žalobkyně o rozměru 6 x 1 metr při utkáních FAČR Gambrinus ligy a FAČR Poháru České pošty v prostorách Androva stadionu v Olomouci nebo na stadionu AC Sparta Praha nebo FC Baník Ostrava a dále v prostorách Golf Arény Ostrava za celkovou cenu 13 800 000 Kč (bez DPH).

[2] Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně sice doložila realizaci plnění dle předložené smlouvy, avšak toto plnění bylo zasaženo daňovým podvodem. Správce daně poukázal především

na mnohonásobné navýšení ceny reklamy při jejím prodeji žalobkyni oproti cenám, za které ji dodavatel PRESSTEX získal od prvotních poskytovatelů, kterými byly společnosti přímo spravující dotčené fotbalové kluby a Golf Arénu Ostrava. Správce daně také ceny sjednané ve smlouvách se žalobkyní poměřoval s cenami, za které pořizovaly obdobné reklamní služby jiné subjekty. Dle jeho zjištění žalobkyně zaplatila za reklamní služby téměř tolik jako generální partner Českomoravského fotbalového svazu a mnohem více než hlavní partner FC Baník Ostrava, kteří obdrželi plnění v nesrovnatelně větším rozsahu. Zároveň poukázal na skutečnost, že ze strany žalobkyně nebyla ověřována výhodnost reklamy ani způsob stanovení ceny, ačkoli žalobkyně byla s ohledem na své předchozí působení ve sportu schopna neadekvátnost výše ceny reklamy posoudit. Upozornil také na to, že společnost PRESSTEX sídlí na virtuální adrese, do obchodního rejstříku byla zapsána ve druhé polovině roku 2011 a již dne 2. 1. 2012 vystavila pro žalobkyni daňový doklad na částku 3 200 000 Kč + DPH. Následně se stala nekontaktní a od 29. 7. 2013 nemá v obchodním rejstříku zapsaného žádného jednatele. Společnost PRESSTEX rovněž neuhradila daňové povinnosti, které jí byly správcem daně za rozhodná zdaňovací období roku 2012 doměřeny; z oznámení příslušné banky pak správce daně zjistil, že z účtu této společnosti byly v období od 31. 1. 2012 do 31. 12. 2012 provedeny výběry mnohamilionových částek v hotovosti.

[3] Odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 8. 2017, č. j. 35425/17/5300-22443-701728. Žalovaný souhlasil se správcem daně, že žalobkyně sice unesla důkazní břemeno a prokázala naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, avšak nárok na odpočet daně z těchto plnění jí byl důvodně odepřen, neboť žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní podvodu na DPH.

II.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Ostravě (dále též „krajský soud“), který ji zamítl rozsudkem identifikovaným ve výroku tohoto rozhodnutí.

[5] Krajský soud poukázal na obecnost žaloby i na to, že tato zčásti mířila spíše do oblasti jiných daní. Přisvědčil žalobkyni, že doložila přijetí plnění od dodavatele PRESSTEX. To však nebylo předmětem sporu, neboť daňové orgány neuznaly nárok na odpočet z důvodu vědomé účasti žalobkyně na podvodu. Zjištěné skutkové okolnosti pak skutečně svědčí pro závěr, že společnost PRESSTEX se dopustila podvodu na DPH, neboť za plnění poskytnutá žalobkyni inkasovala cenu včetně DPH, kterou nezaplatila, a poté se stala pro správce daně nekontaktní. Tento závěr podporuje rovněž zjištění o hotovostních výběrech milionových částek z účtu dané společnosti v rozhodném období.

[6] Dle krajského soudu se podařilo daňovým orgánům rovněž prokázat vědomou účast žalobkyně na daňovém podvodu. Za podstatné označil především zjištění o mnohonásobně navýšené ceně reklamních služeb hrazených dodavatelem PRESSTEX oproti cenám, za které tato plnění sám pořídil a za které obdobné služby pořídily jiné subjekty, resp. zjištění o rozsahu služeb, které za obdobnou cenu získal generální či hlavní partner. Poukazy žalobkyně na § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, krajský soud pokládal za nepřiléhavé, neboť věc se netýkala zjišťování ceny obvyklé, ale porovnání sjednané ceny reklamních a propagačních služeb s cenou jejich pořízení a dále s cenami, za které tyto kluby obdobná plnění poskytovaly jiným subjektům. Přestože správce daně při porovnání cen vycházel ze smluv, které jiné subjekty uzavřely přímo s fotbalovými kluby, nikoli prostřednictvím reklamní agentury, cenový rozdíl je natolik výrazný, že ani případné zohlednění obvyklé marže reklamní agentury v běžných obchodních vztazích by nevedlo k přiblížení se ceně účtované žalobkyni. Krajský soud

pokračování

nepřistoupil k navrhovanému zadání znaleckého posudku, neboť závěry daňových orgánů byly dostatečně přesvědčivé. Nadto poukázal na posudek, který žalobkyně předložila v souvisejícím řízení, v němž znalec navzdory značnému rozpětí stanovených referenčních cen zhodnotil, že sjednaná cena dvojnásobně převyšovala horní mantinel.

[7] K naplnění subjektivní stránky krajský soud uvedl, že neobvyklost ceny musela být při vynaložení přiměřené péče zřejmá i subjektu bez zkušeností ze sportovního prostředí. Žalobkyně se však nepokusila ověřit výši cen ani podmínky, za kterých jednotlivé fotbalové kluby a Golf Aréna Ostrava umožňují umístit reklamu ve svých prostorách nebo tiskovinách, případně zda a za jakých podmínek lze smlouvy o reklamě a propagaci uzavřít přímo s nimi. Pokud by tak žalobkyně učinila, mohla zjistit, že u dodavatele PRESSTEX došlo oproti pořizovacím cenám služeb ke značnému navýšení cen plnění, aniž by takové „marži“ odpovídala faktická přidaná hodnota. To vše ve spojení s krátkou existencí tohoto dodavatele a jeho sídlem na virtuální adrese (kde mělo v té době sídlo přes 90 dalších společností) představovalo dle krajského soudu okolnosti, které bylo možno při obvyklé míře opatrnosti zohlednit při rozhodování žalobkyně o tom, zda s tímto dodavatelem vstoupí do smluvního vztahu. Pokud tak žalobkyně neučinila, nemohla se následně dovolávat ochrany dobré víry. Krajský soud označil za nedůvodné rovněž námitky procesního charakteru.

III.

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost. Dle stěžovatelky se krajský soud nijak nevypořádal s žalobní námitkou ohledně splnění podmínek účasti stěžovatelky na podvodu, čímž došlo k naplnění kasačního důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Krajský soud aproboval závěry žalovaného, aniž by vzal v úvahu argumenty stěžovatelky o jejich nesprávnosti.

[9] Dle stěžovatelky krajský soud nesprávně vyložil pojem „náležitá míra obezřetnosti“ a vystavěl své závěry na domněnkách. Stěžovatelka si však dodavatele před uzavřením smlouvy prověřila na základě informací dostupných ve veřejných rejstřících. Tyto nevykazovaly žádné nesrovnalosti, z nichž by bylo možno usuzovat na podvod na DPH. Dále připomněla, že samotná existence neodvedené daně nepostačuje k závěru o zasažení transakce podvodem. K této okolnosti musí přistoupit další konkrétní zjištění, z nichž je možno na podvod usuzovat. Takové okolnosti však v jejím případě zjištěny ani prokázány nebyly. Krajský soud podal výčet údajných nestandardních okolností svědčících o spáchání podvodu dodavatelem PRESSTEX a o vědomé účasti stěžovatelky na tomto podvodu bez jakéhokoli rozlišení mezi okolnostmi, které byly (resp. vůbec mohly být) stěžovatelce v okamžiku sjednávání a následného uskutečňování předmětných obchodů známy, a okolnostmi, které jí známy být nemohly a také nebyly. V rámci výčtu údajných nesrovnalostí tak byly stěžovatelce kladeny k tíži i takové skutečnosti, které vyšly najevo, či se dokonce staly až mnohem později, a které stěžovatelce objektivně nebyly a nemohly být známy. Neměla tak důvod pochybovat o existenci dodavatele a o jeho odborné kompetenci. Nemohla ani vědět, že dochází k výběru milionových částek z účtu dodavatele. Nelze rovněž bez dalšího presumovat podvodné jednání u společností majících tzv. virtuální sídlo. Skutečnosti zjištěné ve vztahu k dodavateli PRESSTEX či osobě člena jejího statutárního orgánu proto nebylo možno považovat za objektivní okolnosti, které by reálně byly způsobilé vzbudit u stěžovatelky podezření na podvod na DPH.

[10] Stěžovatelka dále poukázala na § 14 odst. 7 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, který stanoví pouze jednu možnost pro určení základu daně, a to podle zvláštního předpisu (tj. podle zákona o oceňování majetku), zatímco § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů řeší způsob stanovení základu daně přímo a pouze za splnění určitých podmínek odkazuje

na zákon o oceňování majetku. Dle stěžovatelky si tak krajský soud dostatečně neuvědomil, že přezkoumává rozhodnutí ve věci DPH, nikoli daně z příjmů, a proto jeho závěry svědčí o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost.

[11] Za nesrozumitelný označila dále odkaz krajského soudu na závěry znaleckého posudku a vytkla žalovanému, že porušil obecně uznávaný postup hodnocení znaleckých posudků vyjádřený v rozsudku Nejvyššího soudu ve věci sp. zn. 25 Cdo 2414/2008.

[12] Dle svého přesvědčení stěžovatelka při výběru konkrétního dodavatele jednala maximálně obezřetně s cílem eliminovat možné rizikové faktory transakce. Jí nastavené interní kontrolní mechanismy postačovaly k tomu, aby mohla adekvátně reagovat na případné rizikové faktory spolupráce. Prokázala, že nevěděla a ani vědět nemohla, že její dodavatel jedná v úmyslu páchat podvod na DPH. Zdůraznila, že opatření požadovaná po daňových subjektech musí být racionální a především musí být s to účasti na podvodu zamezit, neboť v opačném případě by nemělo smysl je vyžadovat. Je to žalovaný, kdo má povinnost prokázat, co stěžovatelka měla učinit a co neučinila, aby se účasti na podvodu vyhnula. Závěr o podvodu na DPH lze dle jejího názoru učinit pouze tehdy, lze-li jednoznačně vyloučit možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení do řetězce, které je v praxi navzdory představám žalovaného časté.

[13] Z výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s posouzením věci provedeným krajským soudem, které ve svém vyjádření citoval. Jelikož se kasační námitky shodují s námitkami odvolacími a žalobními, odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Poukázal na to, že stěžovatelka hodnotí závěry krajského soudu izolovaně a vytrhává je z kontextu. Shrnl důvody, pro které je třeba závěry krajského soudu považovat naopak za správné. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Před věcným projednáním kasačních námitek Nejvyšší správní soud považuje za nutné vyjádřit se k formě podané kasační stížnosti. Nelze si totiž nevšimnout, že kasační stížnost je (stejně jako žaloba) na mnoha místech obtížně srozumitelná, nejasná a mívá se s předmětem sporu. V kasační stížnosti je uvedena řada obecných tvrzení, která nejsou jakkoli konkretizována, resp. provázána na souzenou věc. Řízení před Nejvyšším správním soudem (stejně jako řízení před krajským soudem) je přitom ovládáno dispoziční zásadou. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012,

pokračování

č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60).

[18] K námitkám obsaženým v bodě VI kasační stížnosti soud dodává, že v této části kasační stížnosti stěžovatelka mj. odkazuje na judikaturu Nejvyššího soudu ČR zabývající se hodnocením znaleckého posudku jako důkazu. V řízení před správními orgány ani v řízení před krajským soudem však nebyl proveden jako důkaz žádný znalecký posudek. Krajský soud toliko podpůrně poukázal na závěry znaleckého posudku, který stěžovatelka předložila v souvisejícím soudním řízení. Na tomto odkazu nebylo nic nesrozumitelného. Nejvyššímu správnímu soudu je z úřední činnosti známo, že se jednalo o znalecký posudek Dr. Ing. Vítězslava Hálka, MBA, Ph.D., přičemž námitkami rozporujícími hodnocení tohoto znaleckého posudku ze strany krajského soudu se kasační soud zabýval v rozsudku ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019 - 27 a neshledal je důvodnými. V nynější věci jsou tyto námitky s ohledem na výše uvedené bezpředmětné.

[19] V již zmíněném rozsudku č. j. 6 Afs 61/2019 - 27 Nejvyšší správní soud přezkoumával rozsudek krajského soudu týkající se doměření DPH za zdaňovací období říjen 2011 až prosinec 2012. Tento doměrek vycházel z téměř totožného skutkového a právního základu jako nyní posuzovaná věc; rovněž kasační námitky jsou veskrze shodné. Nejvyšší správní soud přitom neshledal důvod se od závěrů uvedených v rozsudku č. j. 6 Afs 61/2019 - 27 jakkoli odchýlit. Tyto pro nyní posuzovanou věc přebírá a v podrobnostech na ně odkazuje.

[20] Předmětem sporu je otázka, zda ob stojí závěry daňových orgánů a krajského soudu, že se stěžovatelka účastnila transakcí zatížených daňovým podvodem na DPH, o němž mohla a měla vědět.

[21] Nejvyšší správní soud se shoduje s posouzením daňových orgánů a krajského soudu, že skutkové okolnosti nyní projednávaného případu nepochybně svědčí pro závěr, že stěžovatelka přijala zdanitelná plnění v řetězci zasaženém daňovým podvodem. Ze správního spisu vyplývá, že dodavatel PRESSTEX v rozhodných zdaňovacích obdobích poskytl stěžovatelce zdanitelná plnění v podobě reklamních a propagačních služeb za ceny mnohonásobně navýšené oproti cenám, za které tato plnění sám pořídil; inkasoval cenu včetně DPH, aniž by daň (dodatečně doměřenou správcem daně) uhradil, nereagoval na výzvy správce daně a následně se v sídle na virtuální adrese stal zcela nekontaktním (za zdaňovací období roku 2013 podal nulová přiznání k DPH a od ledna 2014 přiznání k DPH vůbec nepodal, a to ani po výzvách správce daně). Dle výpisu z obchodního rejstříku uvedeného dodavatele byl jediným členem představenstva J. T. a poté, co byl dne 29. 7. 2013 vymazán (stejně jako jediný člen dozorčí rady), nemá společnost PRESSTEX žádný statutární orgán.

[22] K prokázání existence zneužívajícího jednání správce daně v průběhu daňové kontroly provedl výpočet průměrných pořizovacích měsíčních nákladů dodavatele PRESSTEX (viz str. 19 zprávy o daňové kontrole), tyto částky porovnal s částkami, které byly za shodná plnění a služby fakturovány stěžovatelce, přičemž dospěl k výslednému 116násobnému navýšení cen. Správce daně také provedl poměření cen sjednaných ve smlouvách se stěžovatelkou s cenami, které za reklamní služby při fotbalových utkáních zaplatily jiné subjekty, a to se závěrem, že i v těchto případech stěžovatelka zaplatila za poskytnuté reklamní a propagační služby mnohonásobně vyšší částky, než které za srovnatelnou reklamu na fotbalových stadionech a v Golf Aréně Ostrava zaplatily jiné daňové subjekty (např. METASPORT akciová společnost, INPOS, spol. s r. o., FADOMA DATA, spol. s r. o., AUTOTIP HALFAR s.r.o.). Zatímco stěžovatelka vynaložila měsíčně za dané reklamní služby v průměru 4 600 000 Kč (bez DPH), u ostatních subjektů se průměrné měsíční ceny pohybovaly do 10 000 Kč, vyšší ceny byly zjištěny

u reklam umístěných na stadionu AC Sparta Praha, avšak i tyto dosahovaly maximálně 35 000 Kč měsíčně. Z provedeného výpočtu průměrných měsíčních nákladů správce daně dále vyplývá, že stěžovatelka zaplatila za předmětné služby rovněž vyšší částky než společnosti Plzeňský prazdroj, a.s. jakožto generální partner fotbalového svazu a Auto Heller, s.r.o. jakožto hlavní partner klubu FC Baník Ostrava. Společnost Plzeňský prazdroj, a.s. přitom obdržela plnění spočívající ve 4 reklamních panelech s logem Gambrinus v záběru televizních kamer na hřištích všech účastníků fotbalové ligy, celostránkové reklamě v bulletinech, logu Gambrinus na sponzorských a rozhovorových tabulích, ve VIP prostorech, na dresech hráčů a rozhodčích, na střídačkách, autobusech, plakátech a všech tiskovinách, logu vysílaném ve znělkách k přímým televizním přenosům, umístění plachty s tímto logem ve středovém kruhu hřišť atd. Společnost Auto Heller, s.r.o., zaplatila v posuzovaném období roku 2012 průměrně částku ve výši 150 000 Kč měsíčně za reklamní plnění spočívající mj. v umístění loga na dresech hráčů, 20 roto panelech o velikosti 3 x 1 metr, 2 ks reklamních bannerech o velikosti 6 x 1 metr v záběru TV kamer a na klubovém autobusu, možnosti využití aktivních hráčů pro vlastní prezentaci atd. Je pravdou, že správce daně posuzoval ve většině případů (s výjimkou společnosti Plzeňský prazdroj, a.s.) smlouvy sjednané přímo s fotbalovými kluby (nikoli smlouvy sjednané prostřednictvím reklamních agentur), avšak krajský soud v tomto ohledu správně poznamenal, že v daném případě byl cenový rozdíl natolik výrazný, že i s přihlédnutím k případné obvyklé marži zprostředkovatelské agentury by k výraznému cenovému přiblížení k cenám sjednaným mezi dodavatelem PRESSTEX a stěžovatelkou nedošlo.

[23] Popsané skutkové okolnosti svědčí o jednom z typických modelových případů podvodu na DPH, podporované navíc zjištěním správce daně, že v rozhodných zdaňovacích obdobích docházelo z účtu společnosti PRESSTEX k hotovostním výběrům mnohamilionových částek (viz sdělení Komerční banky ze dne 18. 2. 2015, pod č. j. X).

[24] Stran vědomosti stěžovatelky o účasti na zneužívajícím jednání a přijetí rozumných opatření k předejití či zabránění účasti na tomto jednání daňové orgány a krajský soud správně nepřehlédly, že stěžovatelka vůbec neověřovala výhodnost reklamy ani způsob stanovení ceny, ačkoli byla s ohledem na své předchozí působení ve sportu schopna (ne)adekvátnost výše ceny reklamy posoudit. Cena za stěžovatelkou přijatá zdanitelná plnění byla „předražena“ takovým způsobem, že i průměrný daňový subjekt bez speciálních znalostí reklamních služeb ve sportovním prostředí by mohl a měl vědět, že se jednalo o ceny neobvyklé a přemrštěné, k jejichž výši stěžovatelka navíc neposkytla žádné ekonomicky racionální zdůvodnění. Stěžovatelka rovněž potvrdila (viz výpověď jejího jednatele v protokolu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2157678/15/3207-61563-807088), že nezjišťovala, zda a za jakých podmínek by smlouvy o reklamě a propagaci bylo možno uzavřít přímo se společnostmi provozujícími jednotlivé kluby (ačkoli je to dle učiněných zjištění správce daně běžná praxe), což by byl způsob řádově méně nákladný, než kolik bylo za reklamní a propagační služby stěžovatelce účtováno dodavatelem PRESSTEX, jehož cenu stěžovatelka bezvýhradně akceptovala. Zároveň nezjišťovala, zda a za jakých podmínek by smlouvy případně bylo možno uzavřít s odlišným dodavatelem. Stěžovatelka tak přijala plnění v podobě reklamních služeb za cenu, kterou nelze pokládat za přiměřenou, aniž by zpracovala (nebo si nechala zpracovat) analýzu ekonomické návratnosti prostředků vynaložených na tyto služby v objemu několika milionů Kč, a hlouběji nezkoumala ani dopady této formy propagace na vlastní podnikatelskou činnost. Tvrzení, že cena byla sjednána s přihlédnutím k rozsahu a délce dosavadní vzájemné spolupráce s uvedeným dodavatelem, nelze pokládat za uspokojivé a přesvědčivé vysvětlení, které by prokazovalo, že stěžovatelkou přijaté služby obsahovaly natolik specifické a nezaměnitelné požadavky, které by odůvodňovaly mnohonásobné navýšení ceny oproti ceně placené za služby (v obdobném rozsahu) jinými subjekty.

pokračování

[25] Chování stěžovatelky tak v dané věci nebylo možno pokládat za obezřetné, a jak správně dovodil krajský soud, nebylo možno dospět k závěru, že by stěžovatelka jednala s přiměřenou péčí a že by s ohledem na finanční objem uskutečněných plnění přijala taková opatření, která na ní bylo možno v souladu s judikaturou Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu rozumně požadovat. Stěžovatelce lze v obecné rovině přisvědčit, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU (srovnej rozsudek ve věci *Mahagében*), nelze u daňových subjektů požadovat přehnaně „proaktivní“ přístup, při kterém by samy u svých partnerů měly aktivně vyhledávat okolnosti svědčící o možném podvodu, a v konečném důsledku tak nahrazovaly činnost daňových orgánů. Přesto je však třeba na daňových subjektech vstupujících do obchodních vztahů vyžadovat, aby zachovaly náležitou míru obezřetnosti a učinily taková opatření, jejichž povaha a rozsah bude záviset na konkrétních okolnostech případu.

[26] V daném případě byla pro volbu vhodných opatření určující především výše ceny reklamních služeb, jejíž neobvyklost v porovnání s běžnými cenami v poctivém obchodním styku musela být při vynaložení přiměřené péče zřejmá i subjektu bez zkušeností ze sportovního prostředí. Čím výraznější existují náznaky nestandardnosti vzbuzující podezření, že došlo (nebo může dojít) k podvodu, o to vyšší míru obezřetnosti lze na daňovém subjektu vyžadovat. Stěžovatelka se sice domnívala, že skutečnosti zjištěné stran dodavatele PRESSTEX nelze v kontextu jí přijatých (a dle jejího mínění zcela dostatečných) opatření pokládat za okolnosti, které by byly s to vzbudit podezření na páchaný podvod na DPH. Nejvyšší správní soud však tento názor nesdílí. Nahlížení a ověřování informací z veřejných rejstříků, pokud jde o volbu nezbytných opatření, pokládá za minimum možného, nikoli však za opatření postačující.

[27] Rovněž další okolnosti (včetně krátké historie společnosti ve spojení s jejím virtuálním sídlem na adrese, kde v té době mělo registrováno sídlo přes 90 dalších společností) představují dílčí indicie, které se sice samy o sobě nemusejí jevit jako nezákonné (nebot' sídlo společnosti, jak stěžovatelka namítala, může být zřízeno kdekoli), avšak ve svém souhrnu vytvořily řetězec na sebe navazujících nepřímých důkazů podporujících závěr o existenci podvodu. Obecně je možno stěžovatelce přisvědčit, že pozdější nekontaktnost dodavatele a neplnění si daňových povinností nelze pokládat za okolnosti, které by patřily do sféry vlivu stěžovatelky. V daném případě se však jednalo o okolnosti svědčící primárně o existenci podvodného jednání na straně dodavatele PRESSTEX. Na straně stěžovatelky, která představovala bezprostředně navazující článek na dodavatele PRESSTEX, který cenu služeb mnohonásobně navýšil, byl naopak klíčový „hlavní účel“ transakcí nemající žádné jiné objektivní vysvětlení než nárokování si odpočtu DPH. Jak již bylo uvedeno výše, shora popsané objektivní okolnosti sice jednotlivě (při jejich izolovaném hodnocení) nemusejí svědčit o existenci zneužívajícího jednání a vzbuzovat podezření na podvod na DPH, avšak ve svém souhrnu tvoří soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že stěžovatelka jako bezprostřední (nikoli vzdálený) článek minimálně vědět mohla a měla, že se předmětnými plněními řetězce zasaženého podvodem na DPH účastní (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012 - 34, a ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 - 47).

[28] K poukazu stěžovatelky na rozdílnost podmínek upravených v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a v § 14 odst. 7 dříve platného a účinného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka doslovně cituje rozsudek tohoto soudu ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7 Afs 102/2006 - 132, bez jakékoli bližší souvislosti a vazby na skutkový a právní základ nyní projednávaného případu. Ve shodě s žalovaným Nejvyšší správní soud konstatuje, že předmětem posouzení v dané věci vůbec nebyla transakce s osobou mající zvláštní vztah k plátcí ve smyslu § 14 odst. 7 dříve platného zákona o dani z přidané hodnoty, který byl s účinností od 1. 5. 2004 zrušen (nyní je obdobná právní úprava mezi

spojenými osobami obsažena v § 36a ve spojení s § 5a zákona). Není přitom zřejmé, co konkrétně v této souvislosti stěžovatelka krajskému soudu vytýkala, když v odst. 14 odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud výslovně uvedl, že přezkoumávaná věc se vůbec netýká daně z příjmů, ale DPH, a proto nepokládal odkazy stěžovatelky na § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů za příléhavé. V této souvislosti krajský soud zároveň připomněl, že daňové orgány v řízení nezjišťovaly (a nebyly povinny zjišťovat) cenu obvyklou dle zákona o oceňování majetku, ale porovnávaly cenu reklamních a propagačních služeb z dotčených smluv s cenami, za které jejich dodavatel tyto služby získal od jednotlivých fotbalových klubů a Golf Arény Ostrava; a dále s cenami, za které tyto kluby obdobná plnění poskytovaly jiným zájemcům. Z obsahu odůvodnění rozsudku krajského soudu je tedy naopak možno bez pochybností dovodit, že krajský soud si byl skutečnosti, že přezkoumává rozhodnutí ve věci DPH (a nikoli ve věci daně z příjmů právnických osob) dostatečně vědom.

[29] Nejvyšší správní soud neshledal v rozhodnutích orgánů finanční správy a krajského soudu ani žádné další vady, pro které by bylo nutno jejich rozhodnutí zrušit. Jejich závěry mají plnou oporu v právní úpravě a správním spisu a jsou podrobně zdůvodněny. Zdejší soud se s jejich hodnocením ztotožnil a plně jej přebírá a v podrobnostech na ně odkazuje. Z tohoto důvodu nemohl kasační soud shledat případnou ani polemiku stěžovatelky s jejich argumentací.

[30] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*). Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[31] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 5. listopadu 2020

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu