



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **LAKUM - KTL, a.s.**, se sídlem Ostravská 384, Frýdlant nad Ostravicí, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2019, č. j. 41525/19/5300-21445-712211, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 6. 2021, č. j. 25 Af 75/2019 – 136,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá**.
- II.** Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši **4 114 Kč** k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, **do 30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný („stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě („krajský soud“), kterým bylo podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“), zrušeno jím vydané shora uvedené rozhodnutí a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Zrušeným rozhodnutím byla zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzeny celkem čtyři dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj („správce daně“) na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září, říjen, listopad a prosinec 2012, všechny ze dne 20. 9. 2018.

I. Vymezení věci

[2] Předmětem sporu je odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 100 000 Kč za každé shora uvedené zdaňovací období, uplatněného za reklamní a propagační služby přijaté od PRESSTEX MEDIA SE („Presstex“) ve výši 500 000 Kč měsíčně, neboť žalobkyně se svým plněním účastnila řetězce, který byl zasažen podvodem na dani z přidané hodnoty (dále také „DPH“), o kterém žalobkyně věděla či mohla vědět.

[3] Správce daně určil řetězec skládající se z žalobkyně, jejího dodavatele Presstex a dodavatele Presstexu buď SK Sigma Olomouc, a.s., nebo Golf Aréna Ostrava, s.r.o., přičemž podvod na DPH měl spočívat v okolnostech, které stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí stručně shrnul následovně: nedodržení sjednaných smluvních a platebních podmínek, nedostatečná smluvní specifikace sjednané reklamy, rozpor mezi předmětem smlouvy a předmětem fakturace, způsob pořízení fotodokumentace, neověřování prezentace reklamy, neproověřování její efektivity (resp. nákladů na její vynaložení) a zejména mnohonásobné navýšení ceny reklamy v řetězci v souvislosti se znalostí sportovního a podnikatelského prostředí tehdejšího předsedy představenstva žalobkyně. V podrobnostech odkázal na str. 16 až 21 zprávy o daňové kontrole.

[4] Chybějící daň byla identifikována u Presstex, bezprostředního dodavatele žalobkyně, v tom smyslu, že Presstex za uvedená zdaňovací období neuhradila dodatečně správcem daně doměřenou DPH na vstupu.

[5] Rozsudkem ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, zrušil NSS ke kasační stížnosti žalovaného rozsudek krajského soudu ze dne 19. 5. 2020, č. j. 25 Af 75/2019-95, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Věc je před NSS projednávána po druhé.

II. Řízení před krajským soudem

[7] V nyní projednávané věci krajský soud žalobou napadené rozhodnutí opět zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Závěry, které se promítly do kasační stížnosti lze rozdělit do tří skupin.

II. A identifikace chybějící daně ve spojitosti s podvodem

[8] Krajský soud vázán právním názorem kasačního rozsudku uvedl, že za chybějící daň v rámci podvodného řetězce nemůže být označeno jakékoliv vyměření (doměření) daně, resp. jakékoliv její neuhrzení.

[9] Krajský soud stěžovateli vytknul, že důvod doměření daně Presstex (chybějící daň) není dán do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které by odůvodnily, že porušení neutrality bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Krajský soud zdůraznil, že „*spojitost s objektivními okolnostmi*“ znamená, že musí být zřejmé, že bez důvodu, pro který daň chybí, by se o podvod nejednalo.

[10] Žalobou napadené rozhodnutí je nedostatečné již v tom, že nedává odpověď na otázku, z jakého důvodu byla Presstex doměřena daň, neboť konstatování „*na základě pomůcek a v rozsahu neuznání nároku na odpočet daně*“ o důvodu vyměření/doměření neříká nic. Důvody pro neuznání uplatněného odpočtu mohou být rozličné a bez jejich uvedení není možné přistoupit k dalšímu kroku, kterým je posouzení, zda je možno tento důvod dát do spojitosti s podvodem tak, jak byl zjištěn.

[11] Napadené rozhodnutí je nedostatečné nejen v neuvedení důvodů pro doměření daně, ale i pro absenci úvahy jak v rozhodnutí neuvedené důvody, pro které byla daň Presstex doměřena, souvisí s podvodem, který byl správcem daně zjištěn. Stěžovatel poté, co konstatoval chybějící daň ve smyslu nezaplacené daně, pouze poukázal na nedělitelnost daňové povinnosti, což však o důvodech vyměření/doměření neříká nic; vycházel ze svého mylného názoru (jak dovedl Nejvyšší správní soud v kasačním rozsudku v této věci), že pro kvalifikaci podvodu

pokračování

není rozhodné, z jakého konkrétního důvodu byla daň doměřena (viz bod 56 napadeného rozhodnutí). Ke spojitosti mezi chybějící daní a popsáním podvodem se stěžovatel blíže nevyjádřil.

[12] Krajský soud se s ohledem na přijaté závěry NSS v této věci zabýval otázkou, zda spojitost mezi chybějící daní a podvodem nevyplývá alespoň *implicitně* z popisu podvodu jako takového. Podvod stěžovatel ve shodě se správcem daně spatřuje v tzv. nestandardních okolnostech, kterými jsou: 1. nedodržení sjednaných smluvních a platebních podmínek (konkrétně spočívajících v předání podkladů k fakturaci v rozporu se smlouvou, hrazení ceny mimo platební kalendář), 2. nedostatečné smluvní specifikaci reklamy, 3. rozpor mezi předmětem smlouvy a předmětem fakturace (konkrétně sjednaná velikost panelu 2 x 3 m, fakturována 1 x 6 m, nefakturování za sjednaný prostor pro umístění reklamy v prostoru Golf Aréna Ostrava), 4. způsob pořízení fotodokumentace a neověřování prezentace reklamy (není zřejmé z jakých utkání snímky byly pořízeny, nekonkrétní popis akcí v prostoru Golf Arény Ostrava), 5. mnohonásobné navýšení ceny v reklamním řetězci v porovnání s jinými relevantními subjekty, 6. neproověřování efektivity nákladů vynaložených na reklamu (žalobkyně považovala za stěžejní růst obrátu, k růstu obrátu v r. 2013 však došlo téměř výlučně u stávajících partnerů žalobkyně), 7. nestandardnost dodavatele z hlediska personálního obsazení, 8. absence porovnání cenové nabídky dodavatele s jinými cenovými nabídkami, 9. znalost sportovního a podnikatelského prostředí ze strany tehdejšího předsedy představenstva žalobkyně Ing. Š., který působil v letech 2003 až 2007 jako člen dozorčí rady basketbalového klubu NH Ostrava a.s., organizoval sportovní soutěže, reklamní činnost a marketing a byl rovněž hráčem basketbalu a účastnil se veteránského evropského šampionátu v basketbale v roce 2014 v Ostravě, od roku 1998 dosud byl Ing. Š. jako člen statutárního orgánu nebo člen dozorčí rady aktivní u dalších 10 obchodních společností, a měl tak podle žalovaného dostatečné podnikatelské zkušenosti.

[13] Z těchto skutečností, resp. jejich souhrnu, kvantity a kvality stěžovatel dovodil, že posuzované transakce byly uskutečněny s cílem umožnit žalobkyni čerpat nárok na odpočet DPH za současného neuhrazení DPH tímto jejím dodavatelem (srov. bod 64 napadeného rozhodnutí).

[14] Krajský soud tuto otázku uzavřel s tím, že z prostého výčtu nestandardních okolností, aniž by bylo zřejmé, co je na nich podvodného, a z prakticky bezobsažného závěru z nich učiněného nelze žádnou souvislost mezi důvodem doměření daně Presstex a konkrétním podvodným jednáním vysledovat.

II. B mnohonásobné navýšení ceny poskytnutého plnění a vědomost žalobkyně o tomto navýšení

[15] K vědomosti o mnohonásobně navýšené ceně krajský soud uvedl, že skutečnosti, ze kterých má být zřejmé, že žalobkyně o zapojení do podvodného jednání vědět měla a mohla, se překrývají se skutečnostmi svědčícími o podvodu. To je však s ohledem na krátký řetězec logické, vyplývající z daného stavu věci. Mezi těmito skutečnostmi vyčnívá jako zcela zásadní cena reklamního plnění. Obvyklost ceny žalobkyně dokládala v daňovém řízení neprovedeným dodatkem ke znaleckému posudku, resp. jeho návrhem.

[16] Mezi účastníky není sporné, že rozdíl mezi cenou, za kterou Presstex u svého dodavatele (sportovní klub) reklamu nakoupila a za kterou ji žalobkyni prodala, je stodevítinásobné navýšení. Podle správců daně si měla být žalobkyně vědoma tohoto velmi vysokého navýšení ze třech důvodů.

[17] Předně měla nahlédnutím do sbírky listin příslušného klubu zjistit jeho zisk z reklamy; provedením běžného matematického výpočtu vydělení tohoto zisku počtem reklam na stadionu měla dospět k závěru, že cena musí být extrémně navýšená. Krajský soud považoval takový postup za zcela přesahující praxi běžného podnikatele. Uvedené by bylo možno požadovat pouze v případě výrazně podezřelé obchodní transakce, což sjednání reklamy u reklamní agentury obecně není a není tak ani tvrzeno.

[18] Dále si měla přečíst novinové články o podfinancování fotbalu v dané době. To také považoval soud za nesprávné, protože je nepravděpodobné, že by běžný podnikatel po přečtení podobného článku bez dalšího pomyslel na souvislost s poptávanou cenou reklamy, která snad má podfinancování fotbalu vylučovat, a podobná úvaha převyšuje běžnou podnikatelskou obezřetnost.

[19] Třetím způsobem, jakým mohla nepřiměřené navýšení ceny zjistit, byl dotaz přímo u klubu, kde podle správců daně bylo možno zajistit reklamu tzv. napřímo. Kategorický závěr stěžovatele, že žalobkyni nic nebránilo uzavřít smlouvu o reklamě přímo s klubem, nemá oporu ve spise, neboť ze spisu vyplývá, že zajištění reklamy přímo klubem bylo sice obecně možné, nicméně bylo omezeno kapacitami klubu, který při jejich naplnění odkazoval na reklamní agentury; nadto existovala reklamní agentura zřízená přímo partnerům fotbalového svazu, jejíž služby byly využívány. Ze spisu krajský soud nemohl osvědčit, nakolik bylo svědky připuštěné sjednávání reklamy „napřímo“ běžné, a bylo-li běžné, proč byly uzavírány i smlouvy se zprostředkovateli reklamy. Z tvrzení svědků či sdělení daňové poradkyně klubu totiž nelze dovodit, kolik reklamní plochy bylo pronajato zprostředkovatelům a kolik zbývalo k dispozici po sjednání reklamy „napřímo“, tedy nakolik byla možnost sjednání reklamy „napřímo“ vskutku reálná.

[20] Mimo výše uvedené se krajský soud zabýval závěrem o nepřiměřeně vysoké ceně poskytnutého plnění, kterého si měla být žalobkyně vědoma, již ze samotné výše ceny, za kterou reklamu pořizovala.

[21] Z žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že cena byla porovnávána pouze s cenami za reklamní plnění sjednanými mezi klubem a zájemcem o reklamu, a nikoliv mezi reklamní společností a zájemcem o reklamu. Krajský soud měl za to, že takto zvolený vzorek smluv je zvolen chybně. Bylo by možné jej připustit pouze za předpokladu, že by bylo postaveno najisto, že žalobkyně v dané době mohla bez dalšího uzavřít smlouvu se sportovním klubem, nebo v případě, kdy by nebylo možno zjistit cenu, za kterou v dané době prodávaly svá reklamní plnění reklamní agentury. Závěr o přemrštěné ceně správci daně učinili, aniž by vůbec zjišťovali, za jakou cenu v dané době poskytovaly obdobnou službu reklamní agentury.

[22] Žalobkyně navrhla k prokázání svého tvrzení o obvyklosti jí sjednané ceny důkaz v podobě doplnění znaleckého posudku, který však stěžovatel neprovedl z důvodu obecnosti jejího návrhu.

[23] Krajský soud nesdílel přesvědčení stěžovatele o nekonkrétnosti důvodu nutnosti vyhotovení dodatku ke znaleckému posudku, protože žalobkyně jednoznačně uvedla, že původní závěr o výši obvyklé ceny je novým zjištěním ovlivněn; že znalec posudek vyhotovuje, sice výslovně neuvedla, lze to však dovodit z tvrzení o jeho vytíženosti a potřebě lhůty k jeho předložení v délce minimálně jednoho měsíce. Konečně měl-li stěžovatel uvedené pochybnosti, bylo jeho povinností žalobkyni vyzvat, necht' svůj důkazní návrh o požadované skutečnosti doplní. Neprovedení navrženého důkazu mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

pokračování

[24] Krajský soud proto dospěl k závěru, že důkaz je nutno provést při jednání, neboť dokazování směřuje k objasnění zjištěného skutkového stavu a nejde o dokazování rozsáhlé, jehož provedením by krajský soud nahrazoval činnost daňového orgánu, a proto nebyl namíste postup podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, č. j. 7 Afs 53/2012-51).

[25] Po jeho provedení soud zjistil rozpětí cen stejného reklamního plnění od 24 300 Kč po 8 640 000 Kč, z čehož znalci vyplynulo, že cena sjednaná žalobkyní je cenou obvyklou, neboť splňuje stanovený interval cen a pohybuje se v hodnotě 45 % stanovené maximální ceny. Z uvedeného učinil závěr, že cenový rozptyl za reklamní plnění na fotbalových stadionech v rozhodné době byl natolik velký, že nelze pouze z výše ceny samotné uzavřít, že si žalobkyně musela být vědoma toho, že kupuje předražené reklamní plnění. Na uvedeném nic nemění, že předseda představenstva žalobkyně měl zkušenosti ze sportovního prostředí a že se pohybuje v podnikatelské sféře již delší dobu. Jednak se pohyboval v odlišných sportovních odvětvích, když atraktivita basketbalu a fotbalu je v České republice zcela odlišná, což i laickým pohledem vede k odlišným cenám za reklamu, jednak variabilita cen je natolik velká, že ani podnikatelské zkušenosti nemusely žalobkyni na neúměrnost její výše upozornit.

[26] Závěr žalovaného, že žalobkyně mohla a měla vědět o tom, že se účastní podvodného jednání s ohledem na to, že mohla a měla vědět o extrémním navýšení ceny a o tom, že výsledná cena je mnohonásobně vyšší než cena obvyklá, tak rovněž nemá oporu ve spise.

[27] Krajský soud pro úplnost pouze stručně doplnil, že bez prokázání vědomosti žalobkyně o nepřiměřenosti ceny posuzovaného plnění svědčí zbývající objektivní okolnosti spíše o její liknavosti při sjednávání smluvní dokumentace a přístupu ke smluvním povinnostem, nikoliv o podvodu. Nicméně bez vyjasnění okolností ohledně výše ceny považuje krajský soud za předčasné se jimi blíže zabývat, neboť jejich hodnocení s vědomostí žalobkyně o přemrštěnosti ceny úzce souvisí.

II. C nezákonné odmítnutí navrhovaného důkazu

[28] Krajský soud dále posoudil jako nezákonné odmítnutí důkazního návrhu trestním spisem sp. zn. 34 T 4/2018, protože na rozdíl od stěžovatele měl za to, že důkazní návrh byl řádně označený, stejně jako skutečnosti, které z něj měly být prokázány.

[29] Ústavní soud opakovaně vytyčil důvody, které umožňují odmítnout navrhovaný důkaz, na což navázala i judikatura správních soudů. V nálezu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09, Ústavní soud konstatoval, že neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení navrhoval důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není způsobilý ani ověřit ani vyvrátit tvrzení nebo skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno (viz též usnesení ÚS ze dne 23. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 359/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2014, č. j. 10 Afs 5/2014-32).

[30] Stěžovatel podřadil důvod zamítnutí důkazního návrhu pod absenci vypovídací potence, nicméně učinil tak ještě předtím, než si ujasnil, jaké tvrzení má být navrhovaným důkazem prokázáno, resp. o jaký důkazní návrh se jedná (vzhledem k pochybnostem ohledně konkrétních listin). Jeho posouzení je tak předčasné.

[31] Pokud měl stěžovatel za to, že je důkazní návrh neurčitý, měl podle § 6 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 92 odst. 2 daňového řádu povinnost jej o tom zpravit a umožnit mu, aby svůj důkazní návrh precizoval. Krajský soud zdůraznil, že je to správce daně, resp. žalovaný, kdo rozhoduje o tom, zda některý z důkazů bude proveden či nikoliv, a rovněž je to správce daně, komu náleží provedené důkazy hodnotit podle své úvahy, do čehož patří rovněž právo rozhodnout, které z důkazních návrhů budou či nebudou provedeny. To však není možno provádět podle libovůle, ale na základě přezkoumatelné úvahy (§ 8 odst. 1 daňového řádu).

III. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalobkyně a replika stěžovatele

[32] Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu obsáhlou kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[33] Rozsudek je nepřezkoumatelný pro vnitřní rozpornost, protože krajský soud na jedné straně odkazuje na rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019-27 (dále jen „věc ACTRAD“), v obdobné skutkové věci a souhlasí s jeho závěry o extrémně navýšené ceně (229x a 89x), zatímco na straně druhé 109násobné navýšení ceny v projednávané věci relativizuje. Krajský soud přešel i skutečnost, že před doplněním znaleckého posudku sám znalec konstatoval, že cenu placenou žalobkyní v projednávané věci nelze označit za obvyklou.

[34] Konkrétně namítá, že ve věci identifikace chybějící daně krajský soud zcela pomíjí pro věc zásadní skutečnost, že dodavatel žalobkyně jako typický *missing trader* vůbec neumožnil správci daně za rozhodná období zahájit daňovou kontrolu, natož ji provést. Doměřená daň Presstex je důsledkem její nespolupráce a nemožnosti ji kontaktovat. Jedná se o typické narušení neutrality u tohoto typu subjektu, jak jej chápe judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) a odborná literatura. Pokud by byl závěr krajského soudu aprobován, postačovalo by k „legalizaci“ podvodu pouhé zapojení libovolného nekontaktního subjektu do podvodného řetězce, a správní soudy by fakticky poskytly návod pro daňové subjekty snažící se čerpat nezákonnou daňovou výhodu ze státního rozpočtu. Stěžovateli proto není zřejmé, kam vlastně krajský soud se svým požadavkem (na další prověřování důvodů, pro které byla Presstex daň doměřena) směřuje. Stěžovatel popsal rozhodné skutečnosti v 11 odstavcích svého rozhodnutí a na rozdíl od krajského soudu je považuje za dostatečné. V této souvislosti odkázal na rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2021, č. j. 2 Afs 147/2020-37, kde NSS stejné závěry ohledně identifikace chybějící daně aproboval.

[35] Nestandardní okolnosti svědčící o podvodu a objektivní okolnosti svědčící o vědomé účasti žalobkyně na tomto podvodu se s ohledem na povahu řetězce (přímé obchodování) překrývají. Stěžovatel nikterak nezastírá, že v žalobou napadeném rozhodnutí byly nestandardní okolnosti uvedeny pouze výčtem, nesouhlasí však se závěrem, že by ustrnul pouze na tomto výčtu. V bodě 64 svého odůvodnění předestřel komplexní hodnotící úvahu těchto okolností s tím, že rozhodující je právě souhrn jednotlivých nestandardních okolností, a v bodech 63 a 65 odkázal na str. 16 až 21 zprávy o daňové kontrole, kde byly nestandardní okolnosti transakcí rozebrány detailně. Tím se však krajský soud vůbec nezabýval, a nezabýval se ani rozhodnutím správce daně prvního stupně, ačkoliv tyto tvoří jeden celek (viz např. rozsudky NSS ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008-134, ze dne 28. 2. 2017, č. j. 7 Afs 36/2008-34). Smyslem odvolacího řízení není stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může odvolací orgán v případech shody mezi vlastním názorem a odůvodněním prvostupňového rozhodnutí, resp. zprávy o daňové kontrole odkazovat na toto odůvodnění (srov. rozsudky NSS

pokračování

ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, či ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47).

[36] Pokud jde o prokázání objektivních okolností svědčících tomu, že žalobkyně věděla či mohla o své účasti na podvodu na DPH vědět, stěžovatel opakovaně uvádí, že tyto se překrývají s nestandardními okolnostmi svědčícími o podvodu. Stěžovatel opět odkazuje na str. 16 až 21 zprávy o daňové kontrole, „*kte jsou nestandardnosti popsány, a odůvodnil je souborem skutečností, tak jak jsou uvedeny v bodech 63 až 67 rozhodnutí o odvolání*“. U všech těchto nestandardních okolností je zjevné a odůvodněné, že se bezprostředně dotýkaly žalobkyně, která na ně měla vliv. Pochybil-li krajský soud u posouzení okolností svědčících o podvodu, zejména tím, že nezohlednil jejich vypořádání ve zprávě o kontrole, logicky pak nemohl správně přistoupit k posouzení okolností, které jsou součástí vědomostního testu.

[37] Stěžovatel trvá na tom, že cena plnění byla extrémně navýšena v porovnání s cenou placenou jinými subjekty přímo fotbalovému klubu a že o této skutečnosti žalobkyně vědět měla a mohla. Stejně jako v žalobou napadeném rozhodnutí uvádí, že se žalobkyně mohla na cenu dotázat či mohla nahlédnout do sbírky listin a pomocí matematického propočtu jejich ziskovosti cenu zjistit. Takový postup považuje na rozdíl od krajského soudu za přiměřený. Je to krajský soud, který zbavuje žalobkyni jakékoli povinnosti související s prověřováním nestandardních okolností, které jsou typické pro běžně uvažujícího podnikatele.

[38] Žalobkyně mohla uzavřít reklamu „napřímo“ s fotbalovým klubem, protože taková možnost reálně existovala, což potvrdil přímo fotbalový klub (sdělení M. K., daňové poradkyně klubu, a svědecká výpověď M. R., marketingového, obchodního, sportovního a mediálního manažera klubu). Tvrzení o možnosti sjednání reklamy přímo s klubem je pro závěr o tom, že žalobkyně o nestandardní ceně věděla či mohla vědět, zcela dostačující. Opakuje argumentaci z žalobou napadeného rozhodnutí a závěry krajského soudu označuje za tendenční či nepřipadné. Požadavky krajského soudu na doplnění skutkového stavu (zda žalobkyně skutečně měla reálnou možnost sjednat reklamu přímo s klubem) nejsou rozhodné, protože nestandardní okolností nebylo sjednání umístění reklamy s reklamní agenturou, nýbrž nestandardnost ceny, kterou žalobkyně za reklamu zaplatila.

[39] Stěžovatel je přesvědčen, že se nedopustil žádného pochybení, nevyhověl-li návrhu na připojení trestního spisu. Žalobkyně mu jednak předložila několik listin z trestního spisu již v průběhu odvolacího řízení. K trestnímu spisu tedy měla přístup a mohla z něj kdykoli v průběhu řízení předkládat důkazy, což také činila. Správce daně v tomto ohledu nemá žádnou povinnost vyhledávat důkazy namísto daňového subjektu (viz rozsudek NSS ze dne 30. 9. 2011, č. j. 5 Afs 38/2011-63). Svůj náhled na tento návrh stěžovatel žalobkyni sdělil již v písemnosti č. j. 37900/19/5300-21445-712211, a proto je závěr soudu o porušení zásady poučovací v rozporu se skutkovým stavem. Stejný soud ve věci stejné žalobkyně (viz rozsudek ze dne 17. 12. 2020, č. j. 25 Af 62/2020-122) nepřipojení trestního spisu jako porušení procesních pravidel neshledal.

[40] Obdobně má stěžovatel za to, že také tvrzení žalobkyně o nutnosti vyhotovit dodatek ke znaleckému posudku z důvodu nových podkladů, které se dostaly do dispozice znalce, bylo obecné a nepodložené. V tomto důsledku nebyl stěžovatel schopen vyhodnotit, zda jsou podklady způsobilé ovlivnit původní závěr znalce a zda vůbec znalec dodatek zpracovává. Žalobkyně důvody ani nspecifikovala ani nedoložila, a bylo proto nedůvodné čekat jeden měsíc a více na jeho předložení. Závěr krajského soudu považuje za tendenční, nekriticky přejímající žalobní argumentaci. Svůj náhled na neurčitost důkazního návrhu opět stěžovatel učinil,

a to ve shora označené písemnosti. Závěr soudu o porušení zásady poučovací je i v tomto případě v rozporu se skutkovým stavem.

[41] Dodatek si žalobkyně objednala ústně již dne 7. 8. 2019 a nebyl tedy zpracován z popudu znalce, jak nepravdivě uvádí žalobkyně. Musela proto vědět z jakých konkrétních důvodů má znalec dodatek provést, přesto vůči stěžovateli učinila jen obecný návrh na doplnění. Stěžovatel je vzhledem ke všem okolnostem (včetně načasování návrhu) přesvědčen, že se ve skutečnosti jednalo o účelové prodlužování prekluzivní lhůty pro vyměření daně.

[42] Z dodatku vyplývá, že novými podklady jsou ceníky společností DelRey Technologies s.r.o. a RENOSPORT s.r.o., které významně zvyšují znalcem stanovený průměr cen (vybočují z dříve porovnávaných cen) a mají zásadní vliv na změnu znaleckých závěrů. Nejedná se o zveřejněné ceníky, neboť tyto jsou přílohou konkrétních smluv. Nelze z nich zjistit ani období, ani způsob umístění reklam. Nelze je tedy bez dalšího použít pro projednávanou věc.

[43] Žalobkyně ve vyjádření namítá, že až v kasační stížnosti stěžovatel jako důvod doměření daně uvádí nemožnost správce daně Presstex kontaktovat, což však dle jeho přesvědčení k identifikaci chybějící daně a prokázání podvodu na DPH nepostačuje. Obsáhle argumentuje, kdo a za jakých podmínek může v řetězci plnit roli *missing tradera* a proč prostá nemožnost správce daně kontaktovat dodavatele nepostačuje k závěru o chybějící DPH.

[44] Odkaz stěžovatele na rozsudek sp. zn. 2 Afs 147/2020 nepovažuje za případný, protože i v něm NSS aproboval závěr, že chybějící daň je důsledkem podvodu na DPH, nikoli jejího prostého neuhrazení.

[45] Ztotožňuje se se závěry krajského soudu, že správci daně neprovedli žádnou hodnotící úvahu ve věci propojení tvrzených nestandardních okolností posuzovaných transakcí a identifikovaného podvodu na DPH, a tato z odůvodnění rozhodnutí ani ze zprávy o kontrole nevyplývá ani implicitně. Zdůrazňuje, že stěžovatel takové propojení nevysvětluje ani v samotné kasační stížnosti.

[46] K tvrzené vědomosti o nestandardně vysoké ceně (v porovnání s cenou zboží v řetězci i s cenou placenou jinými subjekty přímo klubu), resp. k závěru krajského soudu, kterým způsobem si žalobkyně měla cenu plnění ověřit, uvedla, že jde o požadavky přesahující běžnou podnikatelskou obezřetnost; stěžovatel v kasační stížnosti nic konkrétního neuvádí, protože se omezuje pouze na prostý nesouhlas.

[47] K úvaze krajského soudu o nutnosti doplnit skutkový stav ohledně existence reálné možnosti uzavřít smlouvu s fotbalovým klubem „napřímo“ uvádí, že krajský soud svoji úvahu odkazem na konkrétní písemnosti ze spisu logicky a řádně odůvodnil. Nepřehlédl, že se žalobkyně nejprve obrátila přímo na fotbalový klub a byla odkázána na reklamní agenturu (svědecké výpovědi M. R. a Z. Č. ze dne 3. 8. 2017). Již pro tyto stěžejní nedostatky skutkového stavu bylo nutno rozhodnutí stěžovatele zrušit. V této souvislosti odkazuje na rozsudek NSS ze dne 18. 8. 2021, č. j. 1 Afs 109/2021-67.

[48] Rozsudek krajského soudu je v části týkající se samotné ceny plně přezkoumatelný a není v něm žádný vnitřní rozpor. Stěžovatel jen jeho závěry ohledně výše ceny nevhodně překrucuje.

[49] Ve věci ACTRAD, které se stěžovatel v kasační stížnosti dovolává, bylo provedeno srovnání sporné ceny s cenami sjednanými přímo s klubem. Cena zaplacená dodavateli byla sama

pokračování

o sobě ovšem natolik přemrštěná, že si předražení reklamy musela být společnost Actrad vědoma bez dalšího (41 600 000 Kč a 43 500 000 Kč v porovnání s 3 000 000 Kč). V projednávané věci jsou naopak ve spisu založeny smlouvy, ze kterých je zřejmé, že obdobné částky hradily za srovnatelný rozsah plnění reklamním agenturám i jiné společnosti (HL Propan spol. s r.o. 2 400 000 Kč, za polovinu sezony, MACH-TĚSNĚNÍ spol. s r.o. a PH pipes s.r.o. 1 500 000 Kč).

[50] Ke kasačnímu tvrzení, že znalec v původním posudku neoznačil cenu hrazenou žalobkyní za cenu obvyklou, žalobkyně uvádí, že znalec v původním posudku (před jeho doplněním) uvedl, že cena uhrazená žalobkyní nebyla ani dvojnásobná oproti obvyklé ceně srovnatelného reklamního plnění. V projednávané věci správci daně obvyklou cenu reklamního plnění ze strany reklamních agentur navíc vůbec nezjišťovali a omezili se na nepřezkoumatelné tvrzení její nepřiměřenosti (109násobné navýšení).

[51] Svůj důkazní návrh na doplnění znaleckého posudku považuje ve shodě s krajským soudem za zcela určitý. Je z něho zřejmé, že směřuje k prokázání, že cena za reklamní plnění nebyla nepřiměřeně vysoká. Žalobkyně označila jak skutečnost, kterou hodlá prokazovat, tak prostředek jakým tak hodlá učinit, a to včetně data, kdy tak hodlá učinit (jeden měsíc). Na objednavce znaleckého posudku (dodatku) není nic účelového, protože bez vlastní objednávky by znalec žádný dodatek k posudku nevyhotovil. Objednávka nese svědčí o tom, že by žalobkyně věděla, jaké konkrétní nové podklady má znalec k dispozici. Vytyká-li stěžovatel krajskému soudu, že se nevypořádal s jeho hodnocením provedeným po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, pak krajský soud dle § 75 s. ř. s. vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Navíc platí, že stěžovatel vyloučen v soudním řízení sám nenavrhl.

[52] Návrh na připojení trestního spisu považuje žalobkyně ve shodě s krajským soudem za řádně označený včetně skutečností, jež měly být prokázány. Rozsudek ve věci sp. zn. 5 Afs 38/2011, na který stěžovatel odkazuje, nepovažuje za přílehlavý. Pátý senát posuzoval neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, který se fakticky dovolával toho, aby za něj důkazy dohledali správci daně. V projednávané věci nesou naopak důkazní břemeno správci daně, protože ti žalobkyni neuznali odpočet DPH pro její účast v podvodném řetězci, o kterém měla či mohla vědět. V souladu se zásadou přiměřenosti bylo vnesení trestního spisu do daňového řízení daleko jednodušší pro správce daně než pro žalobkyni. Řízení, na které stěžovatel odkazuje (rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 12. 2020, sp. zn. 25 Af 62/2020) se týkalo daně z příjmů právnických osob a trestní spis neměl sloužit jako důkaz, že se podvod na DPH nestal.

[53] V replice k vyjádření žalobkyně setrvává stěžovatel na svých dosavadních závěrech, které opakuje včetně odkazů na str. 16 až 21 zprávy o daňové kontrole. Nově uvádí, že náhled krajského soudu je v příkrém rozporu s rozsudkem NSS ze dne 15. 10. 2021, č. j. 3 Afs 328/2019-70. Z bodu 37 tohoto rozhodnutí vyplývá, že na daňová řízení vedená s daňovým subjektem a jeho dodavatelem je třeba nahlížet odděleně, přičemž odepření nároku na odpočet DPH jednomu subjektu z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek pro jeho uplatnění nemůže bránit tomu, aby druhému subjektu byl vyloučen nárok z titulu prokázání vědomé účasti na obchodních transakcích stížených podvodem.

[54] Současně nelze pominout rozpor náhledu krajského soudu s usnesením Soudního dvora ve věci C-108/20 *HR proti Finanzmat Wilmersdorf* ze dne 14. 4. 2021 (dál jen věc „HR“). Z jeho obsahu je zřejmé, že nelze dovozovat rozpad dodavatelského řetězce např. v situaci, kdy konkrétní článek řetězce neposkytl správci daně potřebnou součinnost, pročež správci daně

nezbylo než doměřit daň pro neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění, ač v rámci struktury řetězce neměl o uskutečnění plnění pochyby a shromáždil dostatečná zjištění, že se v řetězci jednalo o podvod na DPH. Soudní dvůr v bodě 37 svého usnesení výslovně uvedl, že pro účely posouzení, zda se osoba povinná k dani podílela na daňovém úniku, je irrelevantní, zda dotčeným plněním získala daňové zvýhodnění. Tvrzení žalobkyně, že Presstex řádně přiznala DPH z jí poskytnutého plnění, lze vzhledem k nemožnosti tato plnění prověřit, označit za přinejmenším nepodložené.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[55] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a za stěžovatele jedná jeho zaměstnanec, který má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované podle zvláštních zákonů pro výkon advokacie ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s.

[56] Poté přistoupil k posouzení přípustnosti kasační stížnosti. Možnost účastníků řízení napadnout rozhodnutí krajského soudu poté, co NSS jeho původní rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, je omezena § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle něhož se NSS nesmí znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05).

[57] Rozsudkem sp. zn. 9 Afs 160/2020 zrušil NSS ke kasační stížnosti stěžovatele rozsudek krajského soudu č. j. 25 Af 75/2019-95. Předmětem sporu v kasačním řízení byla otázka identifikace chybějící daně a to pouze ve vazbě na plnění „přeprodávané“ v obchodním řetězci, neboť ostatními žalobními námitkami se krajský soud pro nadbytečnost nezabýval.

[58] NSS stěžovateli přisvědčil pouze v tom, že chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění, jež bylo v tomto řetězci přijato. Požadavek krajského soudu na konkrétní propojení plnění spojeného s daňovým únikem a plnění, které žalobkyně obdržela (bylo jí v rámci řetězce „přeprodáno“), je v rozporu s dlouhodobou judikaturou Soudního dvora. Odmítl však argumentaci stěžovatele, dle které není pro existenci podvodu na DPH rozhodné, z jakého důvodu byla dodavateli v řetězci vyměřena či doměřena daň. Za chybějící daň v rámci podvodného řetězce nemůže být označeno jakékoli doměření daně, resp. jakékoli její neuhrazení.

[59] Pouze ohledně těchto otázek již NSS v kasačním rozsudku svůj závazný názor vyslovil, posouzení ostatních žalobních námitek proto může být předmětem opakované kasační stížnosti.

[60] Před samotným věcným přezkumem napadeného rozsudku je NSS nucen konstatovat, že významná část kasační stížnosti, jakož i žalobou napadeného rozhodnutí obsahují rozsáhlá teoretická východiska či dlouhé citace judikatury NSS, které jsou bez jakékoli spojitosti s konkrétními výtkami žalobkyně a jednoznačně způsobují nepřehlednost argumentace stěžovatele.

[61] Kasační stížnost není důvodná.

[62] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu, a to jak z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), tak k námitce stěžovatele o jeho vnitřní rozpornosti.

pokračování

[63] Krajský soud na základě u jednání provedeného důkazu – dodatku ke znaleckému posudku – dospěl k důležitým závěrům, že ze samotné výše sjednané ceny nemohla žalobkyně dovodit její nepřiměřenost. Provedením tohoto důkazu zjistil, že rozpětí cen stejného reklamního plnění se pohybovalo od 24 300 Kč po 8 640 000 Kč, z čehož znalci vyplynulo, že sjednaná cena se pohybuje v hodnotě 45 % stanovené maximální ceny. Proto krajský soud odlišil věc ACTRAD (ten se netýkal výše ceny samy o sobě, ale naopak navýšení ceny) od projednávané věci a důležitým závěr správců daně, že žalobkyně mohla a měla vědět o nepřiměřené ceně již z její samotné výše, neaproboval. Uvedený závěr netrpí vnitřní rozporností a nečiní rozsudek nepřezkoumatelným.

[64] K upozornění stěžovatele na závěry původního znaleckého posudku NSS v této souvislosti připomíná, že v původním znaleckém posudku byla sjednaná cena hodnocena jako obvyklá pro období jaro 2012 a o 58 % vyšší oproti obvyklé ceně pro podzim 2012 (viz výsledek znaleckého zkoumání str. 81 a násl.), tedy nikoli 109násobná. Toto navýšení se týká ceny reklamy pořízené Presstex od klubu a následně dodané žalobkyni jako koncovému článku v řetězci. Proto krajský soud také dospěl k závěru, že je důležité postavit najisto, zda bylo bez dalšího možno uzavřít smlouvu o reklamě přímo s klubem, protože zaplacení mnohonásobně vyšší ceny reklamní společnosti bez objektivního důvodu postrádá racionální důvod. I tyto závěry shledává NSS plně přezkoumatelnými.

[65] Poté NSS přistoupil k věcnému posouzení kasační stížnosti.

[66] Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí (viz zejména body 53 až 56) je ve vztahu ke kasační námitce týkající se identifikace chybějící daně zcela zřejmé, že stěžovatel sice popsal okolnosti týkající se přímého dodavatele žalobkyně, u kterého byla chybějící daň identifikována. Za chybějící daň však ve smyslu nutné podmínky podvodu na DPH považoval nikoli to, že daň byla doměřena v důsledku toho, že dodavatel žalobkyně se nějakým způsobem podílel na podvodu na DPH a jako „*typický missing trader*“ neumožnil správci daně za rozhodná období zahájit daňovou kontrolu, ale pouze prostou skutečnost, že Presstex doměřenou daň neuhradila. Výslovně také (za pomoci argumentu souhrnné daně) konstatoval, že pro kvalifikaci podvodu na DPH není rozhodné, z jakého konkrétního důvodu byla Presstex DPH doměřena či vyměřena (viz body 55 a 56 napadeného rozhodnutí). Ostatně shodnou argumentaci jako v žalobou napadeném rozhodnutí stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti v předcházejícím řízení v této věci. Tuto argumentaci však NSS v kasačním rozsudku zcela odmítl (viz body 36 a 38 kasačního rozsudku).

[67] Stěžovatel nepropojil chybějící daň (důvody doměření a neuhrazení daně) s rolí Presstex jako „*typický zmizelého článku v řetězci*“ a nedal jí do souvislosti s podvodem v řetězci. V kasační stížnosti se snaží tento nedostatek dohnat a zlehčit svůj původně zastávaný názor.

[68] K obsáhlé polemice mezi stěžovatelem a žalobkyní, zda a za jakých podmínek postačí pro identifikaci chybějící daně v podvodném řetězci už to, že jeden ze subjektů z řetězce přestane být kontaktní (*missing trader*), se NSS nebude v projednávané věci vyjadřovat, protože žádná taková úvaha v žalobou napadeném rozhodnutí není. Stěžovatel se v této otázce omezil pouze na konstatování, že Presstex je „*vůči správci nekontaktní a písemnosti jí byly doručovány uplynutím lhůty*“ (viz bod 57 jeho rozhodnutí). Další argumentace mířila zejména na vyvrácení odvolacích námitek požadujících u chybějící DPH propojení plnění spojeného s daňovým únikem s plněním, které žalobkyně obdržela (bylo jí v rámci řetězce „přeprodáno“).

[69] Této argumentaci NSS v kasačním rozsudku přisvědčil, stejně jako Soudní dvůr v usnesení ve věci HR, vydaném až po kasačním rozsudku v této věci.

[70] Pro úplnost NSS uvádí, že v rozsudku sp. zn. 2 Afs 147/2020, kterého se stěžovatel dovolává, vycházel soud při svých úvahách ohledně identifikace chybějící daně právě z kasačního rozsudku v této věci a rozsudek Krajského soudu v Ostravě v této části zrušil ze zcela shodných důvodů, jako NSS v předcházejícím řízení v této věci. Jinými slovy stěžovatel vytrhává závěry rozsudku sp. zn. 2 Afs 147/2020 z kontextu posuzované věci, protože NSS mu stejně jako v této věci přisvědčil pouze v tom, že pro identifikaci chybějící daně není nutné vyčíslovat výši daňového úniku v podvodném řetězci a tuto propojovat s konkrétním plněním, které bylo předmětem transakcí v řetězci.

[71] NSS souhlasí s krajským soudem, že závěr stěžovatele týkající se identifikace podvodu uvedený v bodě 64 žalobou napadeného rozhodnutí není opřen o žádnou přezkoumatelnou úvahu. Stěžovatel žádnou přezkoumatelnou natož „komplexní hodnotící úvahu“ nečinil, protože bez jakékoliv argumentace jen konstatoval svůj názor. Konkrétně uvedl, že „*nestandardní okolnosti ve svém souhrnu svědčí o tom, že dané transakce mezi odvolatelem a společností PRESSTEX MEDLA SE byly uskutečněny s cílem umožnit odvolateli čerpat nárok na odpočet DPH za současného neuhrazení DPH tímto dodavatelem odvolatele. Odvolací orgán má vzhledem ke kvantitě a kvalitě nestandardních okolností za to, že smyslem obchodní spolupráce odvolatele a společnosti PRESSTEX MEDLA SE nebyl zisk z podnikání, ale účelové čerpání nároku na odpočet DPH, kdy k narušení systému neutrality DPH došlo v předmětných obchodních řetězcích v důsledku podvodného jednání, nikoli v důsledku pouhého podnikatelského selhání dodavatele odvolatele. Odvolací orgán je proto stejně jako správce daně toho názoru, že předmětné transakce mezi odvolatelem a společností PRESSTEX MEDLA SE byly zasaženy podvodem na DPH*“.

[72] Z jakého důvodu v rozhodnutí vyjmenované nestandardní okolnosti ve svém souhrnu k uvedenému závěru vedou, co se myslí jejich „kvalitou“ a co je na nich podvodného, není zřejmé. NSS ze zprávy o daňové kontrole (strany 16 až 21) ověřil, že správce daně skutečně na těchto stranách popsal okolnosti, které považuje za nestandardní, podrobněji. Žádnou hodnotící úvahu, proč právě tyto okolnosti ve svém souhrnu odůvodňují závěr, že „*posuzované transakce byly uskutečněny s cílem umožnit žalobkyni čerpat nárok na odpočet DPH za současného neuhrazení DPH jejím dodavatelem*“, však NSS na odkazovaných stranách nenalezl. Konkrétní přezkoumatelnou úvahu, která by vyvracela závěr krajského soudu, nenabízí dokonce ani samotná kasační námitka, protože ta fakticky obsahuje pouze křížové odkazy mezi žalobou napadeným rozhodnutím a zprávou o daňové kontrole bez jakékoli konkrétní argumentace.

[73] Odkaz na judikaturu NSS týkající se jednoty prvostupňového a odvolacího rozhodnutí či nadbytečnosti „*stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené*“ je zcela nepřijatelný, protože správci daně žádnou přezkoumatelnou hodnotící úvahu jednoduše nečinili.

[74] Pro úplnost NSS uvádí, že stěžovatel v projednávané věci neodepřel žalobkyni odpočet ze shodných důvodů, jako byl odepřen ve věci HR, kterých se v replice dovolává. Soudní dvůr v tomto usnesení uvedl, že „*nelze přijmout výklad, podle kterého by pojem ‚dodavatelský řetězec‘ měl být chápán tak, že se vztahuje pouze na případy, kdy je daňový únik výsledkem specifické kombinace po sobě jdoucích plnění nebo celkového plánu, u něhož se předpokládá, že dodání jsou součástí daňového úniku vztahujícího se k několika plněním, a dále že plnění uskutečněné osobou povinnou k dani a plnění na vstupu, které je spojeno s daňovým únikem, musí být mimo tyto případy považována za samostatná plnění, zejména když byl únik již spáchán v okamžiku, kdy došlo k prvnímu z těchto plnění, takže tento únik již nebylo možné usnadnit ani k němu nabádat. (...) Jak bylo uvedeno v bodě 31 tohoto usnesení, skutečnost, že osoba povinná k dani pořídila zboží nebo služby, ačkoli věděla nebo měla vědět, že se pořízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastní plnění, které je součástí daňového úniku spáchaného na vstupu, postačuje k závěru, že se tato osoba povinná k dani podílela na tomto úniku, a ke zbavení této osoby nároku na odpočet. (...) Konstatování účasti osoby povinné k dani na úniku DPH nepodléhá podmínce, že tímto plněním získala daňové zvýhodnění, jebož poskytnutí je v rozporu s cílem sledovaným ustanoveními směrnice 2006/112. Stejně tak je irelevantní,*

pokračování

že dotčené plnění nepřineslo osobě povinné k dani žádnou hospodářskou výhodu, jak bylo připomenuto v bodech 23 a 34 tohoto usnesení.“ (srov. body 32, 33 a 35 usnesení ve věci HR).

[75] Jak bylo uvedeno výše, v projednávané věci stěžovatel bez dalšího konstatoval, že „*má vzhledem ke kvantitě a kvalitě nestandardních okolností za to, že smyslem obchodní spolupráce odvolatele a společnosti PRESSTEX MEDLA SE nebyl zisk z podnikání, ale účelové čerpání nároku na odpočet DPH*“. Nejedná se tedy o situaci, kdy by byl žalobkyni odepřen odpočet, protože věděla (mohla vědět), že se porízením zboží, které je součástí úniku na DPH spáchaného na vstupu v řetězci, účastní podvodu na DPH, i když porízením zboží v řetězci sama nezískala žádné zvýhodnění (srov. body 31 až 37 usnesení Soudního dvora ve věci HR).

[76] Stejně tak je nepřipadný odkaz na rozsudek NSS sp. zn. 3 Afs 328/2019, protože stěžovatelem v replice citovaná pasáž se zabývá výtkou krajského soudu, dle které správce daně pochybil, jestliže o téže transakci rozhodl ve dvou souvisejících řízeních odlišně. V projednávané věci žádný takový závěr učiněn nebyl. Stěžovateli je vytýkáno zejména to, že nepropojil chybějící daň s rolí Presstex jako „*typicky zmiřelého článku v řetězci*“ a nedal ji do souvislosti s podvodem v řetězci.

[77] Závěr krajského soudu, který vyhodnotil požadavek správce daně na ověření ceny (její přiměřenosti) zjišťováním zisku příslušného klubu prostřednictvím nahlížení do sbírky listin a vydělením tohoto zisku počtem reklam umístěných na konkrétním stadionu či analýzou novinových článků o podfinancování fotbalu jako požadavek zcela přesahující praxi běžného podnikatele, je správný. Takový požadavek je na první pohled zcela nepřiměřený. Kupující obvykle nezjišťuje cenu poptávané reklamní služby prostřednictvím matematických propočtů ziskovosti prodávajících (případně analýzou novinových článků, které o ceně reklamy umístěných na stadionech vůbec nepojednávají). Tvrdí-li stěžovatel bez dalšího opak, resp. tvrdí-li, že takový postup je pro obezřetného podnikatele zcela běžný, pak by měl svá tvrzení soudu doložit.

[78] Stěžovatel namítá, že pro závěr, že žalobkyni nic nebránilo uzavřít smlouvu o reklamě přímo s fotbalovým klubem, postačuje, že klub v obecné rovině tuto možnost potvrdil (svědecké tvrzení manažera fotbalového klubu M. R. a sdělení daňové poradkyně klubu M. K.). Krajský soud tvrzení R., sdělení K. a další svědecké výpovědi naopak vyhodnotil tak, že pro takový kategorický závěr správců daně neskýtají dostatečnou oporu.

[79] NSS ze zprávy o daňové kontrole ověřil, že dle správce daně byla možnost uzavřít smlouvu „*napřímo*“ dána mj. proto, že tomu nebránily žádné interní předpisy a byly identifikovány společnosti, které reklamu s fotbalovým klubem takto uzavřely (srov. str. 12 a 13 zprávy o kontrole). Ze strany 33 zprávy o daňové kontrole NSS dále ověřil, že z výpovědi svědka R. a svědka Č. (předseda představenstva žalobkyně) vyplynulo, že zajištění reklamy přímo klubem bylo sice obecně možné, nicméně bylo omezeno kapacitami klubu, který při jejich naplnění odkazoval na reklamní agentury. Žalobkyni bylo dokonce doporučeno uzavřít smlouvu s regionální reklamní agenturou. Svědek R. uvedl, že reklamní agentury měly zájem o lukrativní plochy v přímém záběru televizních kamer. Z písemného sdělení daňové poradkyně M. K. ze dne 9. 12. 2015 sice vyplývá, že každý zájemce měl možnost uzavřít smlouvu o reklamě přímo s klubem bez zprostředkovatele. K tomuto sdělení daňová poradkyně předložila jen smlouvy uzavřené s reklamními agenturami (zprostředkovateli reklamy), a to i dvě smlouvy na poskytování reklamních služeb mezi SK Sigma Olomouc a Presstex. Svědek A. (statutární orgán FC Baník Ostrava v rozhodném období) vypověděl, že reklamní agentury měly až 80 % reklamní plochy (v rámci toho i nejlukrativnější místa). Pokud chtěl individuální zájemce reklamu na takovém místě, byl odkázán na reklamní agentury. Získat reklamu prostřednictvím reklamní agentury bylo naprosto obvyklé, cena plnění se nezveřejňovala (srov. protokol ze dne 20. 8. 2019).

[80] Z dosavadních zjištění tak skutečně vyplývá, že zajištění reklamy přímo klubem bylo obecně možné, nicméně bylo omezeno kapacitami klubu, který při jejich naplnění odkazoval na reklamní agentury (srov. str. 34 zprávy o daňové kontrole). Ze sdělení daňové poradkyně klubu vyplývají obě možnosti sjednávání reklamy, avšak není možné ověřit, zda bylo sjednávání reklamy „napřímo“ skutečně běžné. Ze sdělení svědka A. naopak vyplývá, že běžné bylo sjednávání reklamy prostřednictvím reklamních agentur.

[81] Krajský soud proto logicky usoudil, že aby správci daně tvrzená možnost uzavřít reklamu „napřímo“ byla skutečně reálná, mělo být také zřejmé, kolik reklamní plochy bylo pronajato zprostředkovatelům a kolik zbývalo k dispozici pro sjednání reklamy „napřímo“. Takový požadavek je zcela namístě, protože vědomost žalobkyně o účasti na podvodu se v žalobou napadeném rozhodnutí odvíjí mj. od úvahy, že žalobkyně uzavřela smlouvu s reklamní agenturou za nepřiměřeně vysokou cenu, ačkoli mohla a měla uzavřít smlouvu na stejnou reklamu za cenu mnohonásobně nižší přímo s fotbalovým klubem. Kasační argumentací, dle které jsou požadavky na doplnění skutkového stavu pro věc nerozhodné, protože nestandardní okolností není to, že žalobkyně uzavřela smlouvu s reklamní agenturou, ale nestandardní je cena za poskytnutou službu, se stěžovatel točí v kruhu a relativizuje vlastní závěry uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí. Žádnou další přezkoumatelnou argumentaci ohledně tohoto dílčího závěru stěžovatel v kasační námitce nenabízí, protože se ve zbytku omezuje na prostý nesouhlas se závěrem krajského soudu, který označuje za tendenční či nepřípadný.

[82] NSS souhlasí s krajským soudem, že důkazní návrh na provedení dodatku ke znaleckému posudku byl určitý a bylo z něj zřejmé, co se má dodatkem prokazovat a že žalobkyně, resp. znalec potřebuje na vyhotovení dodatku lhůtu v délce min. jednoho měsíce. Z návrhu učiněnému ve vyjádření se k zjištěným skutečnostem ze dne 21. 8. 2019 NSS ověřil, že žalobkyně výslovně uvedla, že *„ze strany znalce bylo daňovému subjektu sděleno, že se do jeho dispozice dostaly nové podklady, které mají vliv na závěry učiněné v předmětném znaleckém posudku k otázce ceny reklamy, kdy z tohoto důvodu znalec připraví dodatek ke znaleckému posudku, ve kterém budou nově zjištěné podklady zohledněny“*. Z důvodu značného vytížení znalce žádá daňový subjekt o přiměřenou lhůtu *„a to v délce alespoň jednoho měsíce“*. Dále bylo v návrhu uvedeno, že *„jde o zvlášť významný důkazní prostředek pro zjištění co neobjektivnějšího rozpětí ceny obvyklé, resp. k prokázání, že cena reklamy realizované pro daňový subjekt nebyla tak mnohonásobně předražena, jak tvrdí správce daně.“*

[83] Není tedy pravdou, že by z návrhu pro jeho obecnost nebylo možno vyhodnotit, k čemu má důkaz směřovat, a není ani pravdou, že by stěžovatel musel na jeho vyhotovení čekat déle než jeden měsíc a připustit tak jím tvrzené účelové prodlužování prekluzivní lhůty.

[84] Ačkoliv stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že z tohoto důkazu nelze vycházet, protože se nejedná o zveřejněné ceníky a nelze z nich zjistit období, kterého se ceny týkají, u ústního jednání v rámci kterého tento důkaz namísto stěžovatele provedl krajský soud, neměl žádné připomínky. NSS připomíná, že ze skutkového stavu je zcela zřejmé, že ani ceny reklam zjištěné správcem daně nebyly zveřejňovány (viz výpovědi svědků), a ze znaleckého posudku vyplývá, že znalecké zkoumání bylo provedeno k roku 2012. Ze samotné objednávky žalobkyně pak nelze bez dalšího dovodit, že dodatek nebyl zpracován z popudu znalce. Žádné dokazování tímto směrem vedeno nebylo a objednávka sama o sobě svědčí jen o zájmu žalobkyně o vypracování dodatku.

[85] Krajský soud je naopak nutno korigovat v závěru týkajícím se pochybení stěžovatele ohledně odůvodnění nepřípojení a neprovedení důkazu trestním spisem. NSS souhlasí s tím,

pokračování

že důkazní návrh byl žalobkyní řádně označen a stejně tak byly označeny i skutečnosti, které z něj měly být prokázány.

[86] NSS ze spisu ověřil, že žalobkyně tímto důkazním návrhem zjevně podporovala svoji odvolací (posléze i žalobní argumentaci), že chybějící daň a v tomto smyslu i existence podvodu se musí týkat pouze zdanitelného plnění, které žalobkyně v konečném důsledku pořídila právě od Presstex, a v tomto smyslu se musí sledovat také úhrada konkrétního zdanitelného plnění. Tvrdila, že z trestního spisu lze prokázat, že k podvodu mohlo dojít nanejvýše u daleko vzdálenějších článků v řetězci, do kterých byla zapojena Presstex, nikoli žalobkyně.

[87] Stěžovatel v rozhodnutí k nepřipojení trestního spisu uvedl kromě tvrzení o obecnosti návrhu (žalobkyně nepředložila, ani nekonkretizovala listiny, které by mohly závěry správců daně alespoň zpochybnit), že pro identifikaci podvodu na DPH není rozhodné, u jak vzdáleného z článků v řetězci se podvod stal, resp. kde v řetězci došlo v souvislosti s podvodem k neuhrazení daně. Odkázal na své závěry týkající se podvodu na DPH v projednávání věci a zejména zdůraznil, že chybějící daň byla identifikována u bezprostředního dodavatele žalobkyně, a proto je skutkový stav týkající se řetězců, ve kterém žalobkyně nefigurovala, pro posouzení projednávání věci irelevantní. Daleko podrobnějším způsobem se k nepřipojení trestního spisu stěžovatel vyjádřil v písemnosti ze dne 16. 9. 2016, č. j. 37900/19/5300-21445-71221, označené jako „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, založené na č. l. 14 odvolacího spisu, avšak poněkud matoucím způsobem v konečném důsledku smísl odmítnutí důkazního návrhu pro jeho obecnost a odmítnutí důkazního návrhu pro jeho nedůvodnost. Svoji obsáhlou argumentaci o nedůvodnosti tohoto návrhu totiž ukončil spojením, že „*obecný návrh považuje za nedůvodný*“, což se zčásti promítlo i do rozhodovacích důvodů v žalobou napadeném rozhodnutí.

[88] Žalobkyni přesto muselo být zcela zřejmé, z jakého důvodu nepovažuje stěžovatel návrh na připojení trestního spisu za způsobitý zpochybnit dosavadní závěry správců daně.

[89] Tuto argumentaci krajský soud ve svém hodnocení zcela pominul. S ohledem na skutečnost, že závěry krajského soudu v podstatné míře obstojí (toto dílčí pochybení nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku), NSS namísto krajského soudu konstatuje, že se stěžovatel s neprovedením tohoto návrhu vypořádal věcně, jeho odmítnutí nestálo na libovůli, přičemž svůj náhled (odůvodnění) žalobkyni ještě před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí v písemnosti ze dne 16. 9. 2016 sdělil. Poučovací povinnost tedy žádným způsobem neporušil.

V. Závěr a náklady řízení

[90] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[91] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, neboť kasační stížnost byla zamítnuta, a proto jí soud přiznal náhradu nákladů řízení proti stěžovateli.

[92] Zástupce žalobkyně učinil v řízení před kasačním soudem jeden úkon právní služby, kterým je písemné podání ve věci samé [vyjádření ke kasační stížnosti; § 11 odst. 1 písm. d)

vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za tento úkon právní služby náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Zástupce žalobkyně osvědčil, že je plátcem DPH, k nákladům řízení se tedy přičítá DPH v sazbě 21 % (§ 14a odst. 1 advokátního tarifu), tj. 714 Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení činí 4 114 Kč. Tuto částku je stěžovatel povinen žalobkyni zaplatit k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Palackého 151/10, Prostějov.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. května 2022

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu