



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Tomáše Langáška a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci žalobkyně: **ACTRAD s.r.o.**, IČO: 25883178, se sídlem Potoční 1091, Frýdek-Místek, zastoupené Mgr. Martinem Blaškem, LL. M., advokátem, se sídlem Olbrachtova 1334/27, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2016, č. j. 46827/16/5300-22443-711513, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 1. 2019, č. j. 22 Af 110/2016 - 85,

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 o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] V průběhu daňové kontroly, kterou Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště ve Frýdku-Místku (dále jen „správce daně“), zahájil u žalobkyně na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období říjen 2011 až prosinec 2012, se správce daně zaměřil na prověřování nároků žalobkyně na odpočet DPH ze zdanitelných plnění od společnosti **PRESSTEX MEDIA SE**, IČO: 24149918, se sídlem Revoluční 1082/8, Praha 1 (dále jen „společnost nebo dodavatel PRESSTEX“), přijatých na základě smluv o reklamě a propagaci ze dne 3. 1. 2012 (č. 20/2012), ze dne 30. 3. 2012 (č. 35/2012) a ze dne 28. 9. 2012 (č. 46/2012). První dvě smlouvy obsahovaly závazek dodavatele PRESSTEX zajistit a realizovat pro žalobkyni reklamu a propagaci v rozsahu umístění její inzerce v bulletinu k domácím zápasům FC Baník Ostrava, dále poskytnutí VIP vstupenky na domácí zápasy FC Baník Ostrava a rovněž umístění loga v rozsahu reklamního panelu o velikosti 6 x 1m na stadionu Bazaly v Ostravě na dobu

od 1. 1. 2012 do 31. 3. 2012 (dle smlouvy č. 20/2012) a na dobu od 1. 4. 2012 do 30. 6. 2012 (dle smlouvy č. 35/2012). Na základě smlouvy č. 46/2012 došlo k rozšíření závazku dodavatele plynoucího z předchozích dvou smluv o jeden reklamní panel o velikosti 6 x 1m v prostorách Androva stadionu v Olomouci a stadionu AC Sparta Praha a dále o poskytnutí prostor pro umístění reklamních ploch v Golf Aréně Ostrava na dobu od 1. 10. 2012 do 31. 12. 2012. Celkem žalobkyně deklarovala přijetí zdanitelných plnění od dodavatele PRESSTEX ve výši 41 600 000 Kč (základ daně) a 8 320 000 Kč (DPH).

[2] Správce daně nejprve žalobkyni vyzýval k doložení, že reklamní služby byly realizovány dodavatelem PRESSTEX deklarovaným na daňových dokladech (viz výzva k prokázání skutečností ze dne 16. 12. 2014, č. j. 3250856/14/3207-61562-807088). Zároveň provedl výslech svědka, tehdejšího člena představenstva společnosti PRESSTEX – J. T. (viz protokol ze dne 17. 3. 2015, č. j. 833484/15/3207-61562-807088), a výslech jednatele žalobkyně – Augustina Čiščoně (viz protokol ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2157678/15/3207-61563-807088), kteří uskutečnění zdanitelných plnění v podobě reklamních služeb shodně potvrdili. J. T. vypověděl, že reklamní panely vyráběla společnost PRESSTEX, přičemž jejich umístění zařizovali lidé pověřeni klubem. Jednatel žalobkyně v rámci svého výslechu uvedl, že souhlasil s navrženou cenou, neověřoval, kolik za stejné reklamní služby platí jiné daňové subjekty, další dodavatele reklamních služeb nehledal. K osobě J. T. doplnil, že jej zná 8 let. Správce daně dále zjišťoval, za jakých podmínek dodavatel PRESSTEX získal žalobkyni poskytnutá zdanitelná plnění. V daňovém spisu je v této souvislosti založena smlouva o poskytování reklamních a propagačních služeb uzavřená mezi společnostmi PRESSTEX s FC Baník Ostrava a.s. dne 19. 12. 2011, dle které byla dodavateli PRESSTEX poskytnuta možnost umístění 15 reklamních panelů o rozměru 6 x 1m v záběru televizních kamer při všech domácích utkáních Gambrinus ligy, poháru ČMFS a přátelských utkáních „A“ mužstva FC Baník Ostrava, a to za částku 300 000 Kč za 1. pololetí 2012 a za částku 350 000 Kč ve 2. pololetí 2012 (*pozn.: veškeré v rozsudku uváděné a porovnávané ceny jsou bez DPH*). Dodatkem ke smlouvě ze dne 1. 2. 2012 došlo ke změně předmětu plnění na 4 reklamy v areálu stadionu mimo záběr televizních kamer a 1 reklamního panelu v záběru kamer, dále zajištění 5 ks zlatých VIP klubových karet, to vše za částku 50 000 Kč za plochy mimo záběr kamery a za částku 150 000 Kč za plochy v záběru televizní kamery. Další poskytnuté reklamní služby získala společnost PRESSTEX na základě smlouvy uzavřené s AC Sparta Praha fotbal, a.s. dne 1. 8. 2012, a to na dobu od 1. 8. 2012 do 30. 6. 2013 panel o velikosti 1 x 6m na fotbalovém stadionu AC Sparta Praha k umístění reklamy na utkáních klubu v soutěžích FAČR Gambrinus liga a FAČR Pohár České pošty za částku 250 000 Kč; a dále na základě smlouvy s SK Sigma Olomouc, a.s. ze dne 6. 6. 2012 umístění reklamy na 6 panelech (6 x 1 metr) při utkáních Gambrinus ligy a Českého poháru v areálu Androva stadionu v Olomouci za částku 300 000 Kč na dobu od 1. 7. 2012 do 30. 6. 2013. Dodatkem ze dne 16. 9. 2012 došlo k rozšíření služeb o 2 reklamní pozice za částku 100 000 Kč. Posledním poskytovatelem reklamních služeb pro společnost PRESSTEX byla společnost Golf Aréna Ostrava s.r.o., která smlouvou ze dne 1. 6. 2012 poskytla prostor pro umístění reklamy na dobu od 1. 6. 2012 do 31. 5. 2013, a to za částku 100 000 Kč.

[3] Správce daně shrnul svá kontrolní zjištění ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období leden až červen 2012 (č. j. 501556/16/3207-61563-807040) a ve zprávě o daňové kontrole za říjen až prosinec 2012 (č. j. 501651/16/3207-61563-807040), v nichž dospěl k závěru, že žalobkyně sice doložila realizaci plnění dle předložených smluv (fotodokumentací reklamních plnění na daných místech, záznamem zápasu Gambrinus ligy na DVD, bulletiny k domácím zápasům FC Baník Ostrava na sezónu 2011/2012), avšak tato plnění byla zasažena daňovým podvodem. Správce daně v této souvislosti identifikoval pochybnosti o standardnosti provedených transakcí, a to především s ohledem na mnohonásobné navýšení ceny reklamy při jejím prodeji žalobkyni oproti cenám, za které ji dodavatel PRESSTEX získal od prvotních

pokračování

poskytovatelů, kterými byly společnosti přímo spravující dotčené fotbalové kluby a Golf Arénu Ostrava. 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 nesrovnalosti v daňových dokladech v návaznosti na obsah ujednání obsažených ve smlouvách, včetně skutečnosti, 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 (viz sdělení Komerční banky, a.s. ze dne 18. 2. 2015, evidované pod č. j. 633593/15/3207-61562-807088) správce daně zjistil, že z účtu společnosti PRESSTEX byly v období od 31. 1. 2012 do 31. 12. 2012 provedeny výběry mnohamilionových částek v hotovosti.

[4] V návaznosti na výsledky provedené daňové kontroly správce daně vydal dodatečné platební výměry ze dne 25. 2. 2016, č. j. 540409/16/3207-51522-802066 (za zdaňovací období leden 2012), ze dne 24. 2. 2016, č. j. 540451/16/3207-51522-802066 (únor 2012), ze dne 25. 2. 2016, č. j. 540475/16/3207-51522-802066 (březen 2012), ze dne 24. 2. 2016, č. j. 540524/16/3207-51522-802066 (duben 2012), ze dne 25. 2. 2016, č. j. 540575/16/3207-51522-802066 (květen 2012), ze dne 25. 2. 2016, č. j. 540633/16/3207-51522-802066 (červen 2012), ze dne 25. 2. 2016, č. j. 540676/16/3207-51522-802066 (listopad 2012) a ze dne 25. 2. 2016, č. j. 540725/16/3207-51522-802066 (prosinec 2012), jimiž žalobkyni za uvedená zdaňovací období doměřil daň z přidané hodnoty v konkrétní výši a současně rozhodl o zákonné povinnosti uhradit penále. Odvolání žalobkyně směřující proti těmto dodatečným platebním výměrům žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a prvostupňové dodatečné platební výměry potvrdil. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný zrekapituloval skutkové okolnosti věci, relevantní právní úpravu a ve shodě se správcem daně uzavřel, 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 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.

[5] Žalobu podanou proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) jako nedůvodnou zamítl. Ve shodě se závěry daňových orgánů obou stupňů uzavřel, že ve věci zjištěné skutkové okolnosti svědčí pro závěr, že společnost PRESSTEX se dopustila podvodu na DPH, neboť v rozhodných zdaňovacích obdobích poskytla žalobkyni zdanitelná plnění, inkasovala za ně cenu včetně DPH, kterou nezaplatila, a po určité době se stala pro správce daně nekontaktní. Byl-li by za této situace žalobkyni z přijatých zdanitelných plnění přiznán odpočet daně na vstupu, došlo by dle krajského soudu k narušení neutrality DPH. Krajský soud však pokračoval, že samotná existence podvodu na DPH a narušení daňové neutrality k odepření nároku na odpočet kterémukoli z daňových subjektů, který se účastnil obchodního vztahu zasaženého podvodem, nepostačuje. Odepřít nárok na odpočet daně z plnění zasaženého podvodem lze pouze tomu daňovému subjektu, kterému je vědomá účast na daňovém podvodu prokázána. V projednávaném případě daňové orgány žalobkyni neoznačily za přímého pachatele podvodu na DPH, dovodily však, že žalobkyně vědět mohla a měla, že obchodní transakce, kterých se účastnila, byly podvodem na DPH zasaženy. Za podstatné krajský soud v této souvislosti pokládal především zjištění o mnohonásobně navýšené ceně reklamních služeb požadovaných dodavatelem PRESSTEX po žalobkyni oproti cenám, za které tato plnění sám pořídil. Poukazy žalobkyně na § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc, krajský soud pokládal

za nepřiléhavé, neboť věc se netýkala daně z příjmů, ale daně z přidané hodnoty. Daňové orgány tak nezjišťovaly cenu obvyklou, ale porovnávaly cenu reklamních a propagačních služeb s cenami, za které dodavatel služby získal od jednotlivých fotbalových klubů a Golf Arény Ostrava; a dále s cenami, za které tyto kluby obdobná plnění poskytovaly jiným subjektům. Krajský soud žalobkyni přisvědčil do té míry, že správce daně při porovnání cen vycházel ze smluv, které jiné subjekty sjednaly a uzavřely s fotbalovými kluby přímo, nikoli prostřednictvím reklamní agentury jako prostředníka, který by do ceny promítl provizi. Přesto krajský soud pokládal cenový rozdíl za natolik výrazný, že ani případné zohlednění marže reklamní agentury v ceně (ve výši obvyklé v běžných obchodních případech) by nevedlo k přiblížení cen výši, která vyplynula ze smluv uzavřených mezi žalobkyní a dodavatelem PRESSTEX. Závěry daňových orgánů se žalobkyni nepodařilo vyvrátit ani předloženým znaleckým posudkem Dr. Ing. Vítězslava Háčka, MBA, Ph.D., provedeným soudem k důkazu, neboť navzdory široce stanovenému rozpětí dolní a horní hranice referenčních cen i znalec hodnotil smluvně sjednané ceny jako vyšší než obvyklé. Dle hodnocení krajského soudu smluvní ceny značně převýšily horní hranici znalce stanoveného cenového rozpětí. K naplnění subjektivní stránky krajský soud uvedl, že žalobkyně se 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 požizovacím 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.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost, kterou formálně opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy o nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

[7] Dle stěžovatelky se krajský soud nevypořádal s žalobní námitkou týkající se naplnění podmínek účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, nesprávně vyložil pojem „přiměřená péče“ a své závěry vystavěl na nepodložených domněnkách. Stěžovatelka 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 případě stěžovatelky zjištěny ani prokázány nebyly. Krajský soud v odůvodnění rozhodnutí podal výčet údajných nestandardních okolností svědčících o spáchání podvodu dodavatelem PRESSTEX a o vědomé účasti stěžovatelky na tomto podvodu. To však 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 žalovaný stěžovatelce kladl k tíži i takové skutečnosti, které vyšly najevo, či se dokonce staly až mnohem později, a které stěžovatelce objektivně nebyly a nemohly být známy. Stěžovatelka v době uskutečnění transakcí neměla důvod pochybovat o existenci dodavatele a jeho odborné kompetenci a upozornila, že žádný právní předpis nestanoví povinnost právnické osoby mít zapsáno v obchodním rejstříku skutečné sídlo. Zápis virtuálního sídla navíc nemusí znamenat

pokračování

podvodný úmysl, nýbrž se často jedná o snahu ušetřit náklady za zbytečné kancelářské prostory, které společnost ke své činnosti nepotřebuje. Skutečnosti zjištěné ve vztahu ke společnosti 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. Stěžovatelka doplnila, že dodavatele před uzavřením smluv prověřila na základě veřejně dostupných informací nahlédnutím do obchodního rejstříku, aby ověřila, kdo je oprávněn za dodavatele jednat a zda společnost zakládá do sbírky listin veškeré dokumenty; z živnostenského rejstříku zjistila předmět činnosti dodavatele a z insolvenčního rejstříku nevyplývalo, že by dodavatel byl v úpadku nebo že by na něj byl podán insolvenční návrh. V registru plátců DPH stěžovatelka u dodavatele ověřila plátcovství DPH a jeho daňové identifikační číslo. Uzavřela, že informace zjištěné z veřejných rejstříků nevykazovaly žádné nesrovnalosti, ze kterých by bylo možné na podvod na DPH usuzovat.

[8] Stěžovatelka dále poukázala na znění § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů a § 14 odst. 7 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, které 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.

[9] K závěrům krajského soudu, které zaujal k výši ceny reklamních služeb stanovené na základě znaleckého posudku, stěžovatelka i v této části pokládala odůvodnění napadeného rozsudku za nepřezkoumatelné. Namítala, že krajský soud se odchýlil od v soudní praxi uznávaného rozsudku Nejvyššího soudu ve věci sp. zn. 25 Cdo 2414/2008, dle kterého platí, že má-li soud pochybnosti o věcné správnosti znaleckého posudku, nemůže jej nahradit vlastním názorem, nýbrž musí znalci uložit, aby podal vysvětlení, posudek doplnil nebo jinak odstranil jeho nedostatky, popř. aby vypracoval nový posudek, nebo musí ustanovit jiného znalce, aby věc znovu posoudil a vyjádřil se i ke správnosti dřívějšího posudku. Stěžovatelka připomněla, že hodnocení důkazu znaleckým posudkem spočívá v odborném posouzení, zda jsou závěry posudku náležitě odůvodněny, zda jsou podloženy obsahem nálezu, zda bylo přihlédnuto ke všem skutečnostem, s nimiž bylo třeba se vypořádat, zda závěry posudku nejsou v rozporu s výsledky ostatních důkazů a zda odůvodnění znaleckého posudku odpovídá pravidlům logického myšlení. Aby nezávislá osoba mohla znalecký posudek odpovědně hodnotit, nesmí se znalec omezit toliko na podání znaleckého závěru, nýbrž z jeho posudku musí mít posuzovatel možnost seznat, z jakých zjištění znalec v posudku vycházel, jakou cestou k těmto zjištěním dospěl a na základě jakých úvah dospěl k vyslovenému závěru. Žalovaný však porušení těchto skutečností při výslechu znalce ani ve svých vyjádřeních neuvedl.

[10] Stěžovatelka se domnívala, že při výběru konkrétního dodavatele jednala maximálně obezřetně s cílem eliminovat možné rizikové faktory transakce, a byla přesvědčena, že jí nastavené interní kontrolní mechanismy postačovaly k tomu, aby mohla adekvátně reagovat na případné rizikové faktory spolupráce. V předchozím řízení tedy prokázala, že nevěděla a ani vědět nemohla, že její dodavatel jedná v úmyslu páchat podvod na DPH. S odkazem na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ve věci sp. zn. 22 Af 22/2012 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. Kontrolní mechanismy požadované po daňových subjektech zároveň nelze přeceňovat, neboť mnohdy vůbec nejsou schopny nevědomé účasti na podvodu zabránit. Stěžovatelka připomněla, že je to žalovaný, kdo má povinnost prokázat, co měla stěžovatelka učinit a co neučinila,

aby se účasti na podvodu vyhnula. Učinění stěžovatelky spoluodpovědnou za daňovou povinnost jiného subjektu pokládala za závažný zásah do zásady daňové neutrality. 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.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti shora uvedené argumentaci stěžovatelky nepřisvědčil. Zcela se ztotožnil s přijatými závěry krajského soudu, které ve svém vyjádření citoval; v podrobnostech odkázal také na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[13] V souvislosti s námitkou, jíž stěžovatelka předně zpochybňovala postup daňových orgánů, které na ní nejprve požadovaly prokázání přijetí zdanitelných plnění a až poté se zabývaly existencí možného podvodu, Nejvyšší správní soud na úvod připomíná, že je nutno od sebe odlišovat případy, kdy plátcí nárok na odpočet DPH vůbec nevznikne, neboť neprokázal, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo, od situací, kdy nárok na odpočet DPH sice vznikl, neboť zdanitelné plnění bylo uskutečněno, avšak daňovému subjektu nelze nárok na odpočet daně přiznat. V souladu s judikaturou Soudního dvora EU (viz dále) tak tomu bude především v případě nárokování odpočtu DPH zneužívajícím způsobem, tedy v důsledku daňových podvodů. Teprve tehdy, je-li postaveno najisto a prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet, fakticky došlo, je na místě řešit, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího jednání (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32). Proto v postupu správce daně, který nejprve zkoumal, zda k přijetí zdanitelných plnění stěžovatelkou způsobem deklarovaným v daňových dokladech skutečně došlo, nelze shledat nic neobvyklého; naopak tento postup je v souladu se závěry vyslovenými v odkazovaném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

[14] V posuzované věci je přitom mezi účastníky řízení veden spor právě o řešení otázky, zda obstojí závěry daňových orgánů a krajského soudu, že se stěžovatelka účastnila transakcí zatížených daňovým podvodem na DPH, o němž mohla a měla vědět.

[15] Podvodem na DPH judikatura Soudního dvora EU označuje zejména situace, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám [srovnej rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd* (v likvidaci) a *Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (dále jen „věc *Optigen*“); ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04 (dále jen „věc *Kittel*“); a ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, C-80/11 a C-142/11 (dále jen „věc *Mahagében*“)]. Obdobně podvod na DPH chápe také navazující judikatura Nejvyššího správního soudu, která jej vymezuje jako situaci, kdy jeden z jeho účastníků neodvede vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice (*pozn.: rozuměj směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty*), neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009 - 274). Za takové situace je z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních

pokračování

okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (k tomu shodně srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156).

[16] Legitimním následkem zjištěného podvodu na DPH je odepření nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého podvodem tomu subjektu, který byl do podvodu na DPH zapojen a který o své účasti věděl, nebo alespoň vědět mohl a měl. Samotná existence podvodného či zneužívajícího jednání tedy nepostačuje k tomu, aby daňovému subjektu byl nárok na odpočet daně odepřen. Otázka, zda DPH byla nebo nebyla za předchozí či následující prodej odvedena do státního rozpočtu, tak nemá vliv na nárok na odpočet daně (který ani není dotčen okolností, že v řetězci dodávek je jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem) v situaci, kdy to daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl (srovnej rozsudek Soudního dvora EU ve věci *Kittel*). Předně je tedy nutno zkoumat existenci daňového podvodu, a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně dále nutno prokázat, že osoba povinná k dani o tomto podvodu věděla, nebo vědět mohla a měla.

[17] Skutkové okolnosti nyní projednávaného případu nepochybně svědčí pro závěr, který v předcházejícím řízení zaujaly daňové orgány i krajský soud, že stěžovatelka přijala zdanitelná plnění v řetězci zasaženém daňovým podvodem, neboť dodavatel PRESSTEX v rozhodných zdaňovacích obdobích poskytl stěžovateli 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.

[18] K prokázání existence zneužívajícího jednání správce daně v průběhu daňové kontroly provedl výpočet průměrných pořizovacích měsíčních nákladů dodavatele PRESSTEX (viz str. 14 zprávy o daňové kontrole za leden až červen 2012; a str. 18 zprávy o daňové kontrole za říjen až prosinec 2012), tyto částky porovnal s částkami, které byly za shodná plnění a služby fakturovány stěžovateli, přičemž dospěl k výslednému 229násobnému navýšení cen za 1. pololetí roku 2012 a 89násobnému navýšení cen za 4. čtvrtletí roku 2012. 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 více než o polovinu vyšší částky, než které např. zaplatila společnost Plzeňský prazdroj, a.s. jako generální partner fotbalového svazu (navíc za 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, na dresech hráčů a rozhodčích, na střídačkách, plakátech, logu vysílaném ve znělkách k přímým televizním přenosům, umístění plachty s tímto logem ve středovém kruhu hřiště); a rovněž více než společnost Auto Heller, s.r.o., která jako hlavní partner klubu FC Baník Ostrava za reklamní služby spočívající mj. v umístění 20 reklamních panelů v prostorách stadionu, reklamním banneru o velikosti 6 x 6 metrů v průčelí stadionu, reklamě na dresech hráčů, klubovém autobusu, logu ve VIP salonku či Press Centru zaplatila v prvním pololetí roku 2012 průměrně částku ve výši 250 000 Kč a ve druhém pololetí téhož roku průměrně částku ve výši 150 000 Kč. Další subjekty (např. METASPORT akciová společnost, FADOMA DATA, spol. s r.o., AUTOTIP HALFAR s.r.o.), které měly dle zjištění správce daně umístěnu reklamu na stadionu v obdobném rozsahu jako stěžovatelka, platily za tuto službu měsíčně částku v průměrné výši přibližně do 10 000 Kč.

Vyšší ceny (30 000 Kč až 35 000 Kč např. u společností ACTIVA spol. s r.o. a INPOS, spol. s r. o.) byly zjištěny u reklam umístěných na stadionu AC Sparta Praha, avšak i tabulkové ceny tohoto klubu za reklamní panel shodný s panelem využívaným žalobkyní činily měsíčně částku v maximální výši 58 333 Kč (na základě přepočtu výše roční maximální ceny 700 000 Kč). Je pravdou, že správce daně posuzoval 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 marži zprostředkovatelské reklamní agentury by k výraznému cenovému přiblížení k cenám sjednaným mezi dodavatelem PRESSTEX a stěžovatelkou nedošlo.

[19] Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil také další nesrovnalosti (některé daňové doklady nebyly vystaveny v souladu se smluvními podmínkami), vyplývající např. z ustanovení obsažených v uzavřené smlouvě č. 20/2012, konkrétně z čl. IV., bodu 4. 2. smlouvy, dle kterého mělo k vystavení daňového dokladu dojít až dnem řádného splnění předmětu smlouvy po splnění všech povinností ze strany dodavatele PRESSTEX, čemuž ovšem neodpovídala první fakturace s datem uskutečnění zdanitelného plnění již dne 2. 1. 2012 (viz daňový doklad č. 201290007), ačkoli smlouva byla uzavřena až dne 3. 1. 2012, a tedy nemohlo dojít k poskytnutí plnění. Obdobně nestandardní byl např. také daňový doklad č. F12584 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 19. 6. 2012, aniž by v červnu 2012 mužstvo FC Baník Ostrava odehrálo jakékoli fotbalové utkání.

[20] Veškeré shora popsané skutkové okolnosti tak ve svém souhrnu 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, zaevidované pod č. j. 633593/15/3207-61562-807088).

[21] 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 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 (srovnej výpověď jednatele zachycenou 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 společností 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 desítek 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

[22] 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, jakož i judikatury 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.

[23] 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 nestandardností 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.

[24] 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 toliko o okolnosti podpurné, klíčový byl „hlavní účel“ transakcí nemajících žádné jiné objektivní vysvětlení než nárokování si odpočtu DPH ze strany stěžovatelky, která představovala bezprostředně navazující článek na dodavatele PRESSTEX, který cenu služeb mnohonásobně navýšil. 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 plněnými 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).

[25] Stěžovatelka dále s odkazem na ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve spojení s § 14 odst. 7 dříve platného a účinného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v kasační stížnosti namítala, že „(...) v § 14 odst. 7 zákona o DPH je stanovena pouze jedna možnost pro určení základu daně, a to podle zvláštního předpisu, tj. zákona o oceňování majetku, zatímco § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů řeší stanovení základu daně přímo a pouze za splnění určitých podmínek odkazuje na zákon o oceňování majetku. Podle žalobce si krajský soud dostatečně nevěděl, že přezkoumává rozhodnutí ve věci DPH a nikoli daně z příjmů právnických osob, a proto jeho závěr svědčí o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost“.

[26] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že shora uvedená pasáž je doslovnou citací rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2007, č. j. 7 Afs 102/2006 - 132, kterou stěžovatelka vytrhla z kontextu bez jakékoli bližší souvislosti a vazby na konkrétní skutkový stav 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, které bylo s účinností od 1. 5. 2004 zrušeno (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 vytykala, 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 přílehlivé. 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.

[27] Důvodnými Nejvyšší správní soud neshledal ani námitky stěžovatelky, že se krajský soud odchýlil od v soudní praxi uznávaného postupu hodnocení předloženého znaleckého posudku, neboť nespecifikoval pochybnosti a svévolně interpretoval znalecům učiněné analýzy bez zjevných důkazů. Krajský soud v dané věci pokládal za stěžejní závěr soudního znalce, který ve shodě s daňovými orgány vyhodnotil, že ceny sjednané v předmětných smlouvách je nutno hodnotit jako vyšší než obvyklé, neboť značně převyšovaly horní hranici znalcem stanoveného cenového rozpětí (např. v prvním čtvrtletí roku 2012 bylo toto rozpětí stanoveno od 12 203 Kč do 2 271 133 Kč). Vyslovil-li krajský soud nad rámec uvedeného také závěr, že „*soudním znalcem stanovené značné rozpětí dolní a horní hranice referenčních cen by samo o sobě vyžadovalo bližší zdůvodnění a vysvětlení*“, nezpůsobuje tato skutečnost stěžovatelkou namítané procesní pochybení či nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů. Nic se jím totiž nemění na zákonnosti vyslovených závěrů krajského soudu (resp. daňových orgánů), které byly pro věc klíčové, že ceny obsažené v uzavřených smlouvách byly sjednány v nepřiměřené výši, kterou stěžovatelka v předcházejícím řízení uspokojivě nevysvětlila, a nepodařilo se ji vyvrátit ani k důkazu provedeným znaleckým posudkem.

[28] Napadený rozsudek krajského soudu se tak přezkoumatelným způsobem vypořádal s veškerými uplatněnými námitkami stěžovatelky a z jeho odůvodnění jsou patrné závěry, které krajský soud ve vztahu k žalobním námitkám stěžovatelky zaujal, na základě jakých konkrétních skutečností k nim dospěl a jakými úvahami se při jejich hodnocení řídil, tj. z jakých důvodů považoval žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené. Napadený rozsudek krajského soudu tak byl způsobilý soudního přezkumu, neboť krajský soud v něm dostatečně reagoval na námitky uplatněné v podané žalobě, a vysvětlil důvody, pro které jim nepřisvědčil. S jejich věcným posouzením se Nejvyšší správní soud z důvodů uvedených výše v plném rozsahu ztotožnil.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Na základě výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

pokračování

[30] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 26. září 2019

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu