



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **CZ Hartmann, s.r.o.**, se sídlem Pod Křížkem 1466, Ostrov, zastoupená Mgr. Petrem Šindelářem, LL.M., advokátem se sídlem Moskevská 1461/66, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2019, č. j. 4070/19/5300-21444-710132, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 3. 10. 2019, č. j. 57 Af 11/2019 – 46,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 3. 10. 2019, č. j. 57 Af 11/2019 – 46, **se zrušuje.**
- II.** Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 2. 2019, č. j. 4070/19/5300-21444-710132, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti 24 456 Kč, a to do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku, k rukám Mgr. Petra Šindeláře, LL.M., advokáta se sídlem Moskevská 1461/66, Karlovy Vary.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobkyně, jako stěžovatelka, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti shora označenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“) a rozhodnuto o nákladech řízení.

[2] Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto stěžovatelčino odvolání a potvrzen napadený dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 6. 2017, č. j. 703772/17/2401-50522-400235 (dále jen „dodatečný platební výměr“), na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2013. Dodatečným platebním výměrem byla stěžovatelce za uvedené zdaňovací období doměřena daňová povinnost ve výši 210 000 Kč a stanoveno penále ve výši 42 000 Kč.

[3] Žalovaný ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že stěžovatelkou přijaté zdanitelné plnění v podobě reklamy odvysílané Českou televizí (dále jen „ČT“) dne 24. 12. 2013 v mezičase TV pořadu „Pelišky“ bylo zasaženo podvodem na DPH a objektivními okolnostmi bylo prokázáno, že stěžovatelka mohla a měla o své účasti na tomto podvodu vědět. Z téhož důvodu správce daně stěžovatelce odepřel nárok na odpočet DPH ve výši 210 000 Kč, jenž uplatnila na základě přijatého daňového dokladu č. 13K0100197 vystaveného dne 2. 12. 2013 společností KV Production Servis, s.r.o. (dále jen „KVPS“) v souvislosti s obstaráním výše uvedené reklamy pro stěžovatelku.

[4] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku shrnul, že daňové orgány zjistily, že sporné zdanitelné plnění sjednané písemnou smlouvou mezi stěžovatelkou a KVPS bylo poskytnuto za cenu 1 000 000 Kč bez daně. Toto plnění pro KVPS zajišťovala subdodavatelky společnost Praha Production Servis, s.r.o. (dále jen „PPS“), přičemž obě společnosti byly personálně propojeny prostřednictvím totožné jednatelky. ČT poskytla předmětné plnění společnosti vystupující v řetězci za úplaty 28 000 Kč bez daně (pětinový podíl z celkové úplaty 140 000 Kč). Závěr o porušení principu neutrality DPH dovodily daňové orgány podle zjištění krajského soudu z toho, že cena plnění sjednaná ze strany ČT na počátku řetězce byla výrazně nižší než cena fakturovaná stěžovatelce na konci řetězce. KVPS sice podala v příslušném období daňové přiznání, avšak s nízkou nominální daňovou povinností, nadto je daňovým dlužníkem. Nepředložila ani žádné daňové doklady, neposkytovala správci daně součinnost, a byla tedy nekontaktní. Funkce jednatelky KVPS zanikla ke dni 30. 10. 2014 poté, co u této firmy byla zahájena daňová kontrola, a KVPS od té doby (resp. od 1. 11. 2014) nemá jednatele; její společník má adresu bydliště shodnou s adresou budovy obecního úřadu. Popsané skutečnosti vedly daňové orgány k závěru o podvodném řetězci, když firma KVPS vystupovala v podvodném řetězci jako tzv. „buffer“. V řetězci byla tedy identifikována chybějící daň u KVPS a čerpání daně (uplatnění odpočtu) u stěžovatelky. Krajský soud tyto závěry v odůvodnění napadeného rozsudku zcela aproboval.

[5] Pokud jde o zjištění, na nichž orgány finanční správy postavily svůj závěr o nestandardních okolnostech předmětné obchodní transakce, shrnul i tyto krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku. Měly spočívat v tom, že společnost KVPS nezveřejnila ve sbírce listin žádnou účetní závěrku, což svědčí o její rizikovitosti. Dne 2. 11. 2016 jí navíc byla zrušena registrace plátce daně z přidané hodnoty a dne 10. 9. 2018 vstoupila do likvidace. K tomu pak přistupují zjištění, že společnost PPS má virtuální sídlo a ani ona nezveřejnila ve sbírce listin žádnou účetní závěrku; vstoupila do likvidace dne 14. 2. 2018 a k dani z přidané hodnoty nebyla registrována v období od 5. 1. 2011 do 30. 6. 2013, přičemž ode dne 1. 4. 2017 se stala „nespolehlivým plátcem“. Obě dvě uvedené společnosti byly v roce 2013 personálně propojeny totožnou osobou jednatelky. Na základě výše uvedených zjištění se krajský soud i zde ztotožnil se závěrem daňových orgánů o nestandardnosti daného obchodního případu.

[6] Dále krajský soud, s odkazem na body 55 až 72 rozhodnutí žalovaného, uvedl, že daňové orgány jednoznačně unesly své důkazní břemeno ohledně toho, že stěžovatelka o podvodném charakteru transakce přinejmenším mohla a měla vědět. Krajský soud v tomto ohledu zdůraznil, že stěžovatelka uzavřela s KVPS zcela nestandardní smlouvu. Neobvyklost okolností uzavření

pokračování

smlouvy spočívala v tom, že KVPS vystavila stěžovatelce fakturu v den uzavření smlouvy (2. 12. 2013) se splatností před poskytnutím plnění, přestože k plnění mělo dle smlouvy dojít až dne 24. 12. 2013. Smlouva neobsahuje ujednání o rozsahu ani délce sjednané reklamy, přičemž doba „splnění“ reklamy byla sjednána na celý kalendářní rok 2013. Smluvená cena v celkové výši 1 000 000 Kč, splatná do 16. 12. 2013, nebyla ve smlouvě nijak kalkulována. K tomu krajský soud připomněl, že stěžovatelka zcela rezignovala na zjištění dodavatelských a finančních podmínek existujících v reálném čase na českém trhu s reklamními službami; jak sama uvedla, neprováděla žádná cenová srovnání a nehledala alternativní dodavatele, což nelze ospravedlnit ani její tvrzenou časovou vytížeností, ani údajným vlastním rozhodnutím spolehnout se na zajištění kompletního servisu jednou reklamní firmou (KVPS). V případě značně vysoké ceny reklamy bylo na stěžovatelce, aby si jednoduše a nikoli časově náročně na trhu ověřila, zda je nabízená cena plnění rámcově odpovídající. Pokud stěžovatelka tvrdila, že se v přesněji neurčeném čase ve vzdálenější minulosti neúspěšně pokoušela o kontakt s ČT, pak toto tvrzení nikterak neprokázala. Její lehkovážný postup nebyl podle krajského soudu přiměřený vynaložené ceně plnění, což ostatně nelze přesvědčivě vyvrátit stěžovatelčiným tvrzením, že zástupce firmy KVPS znala z předchozí činnosti. Krajský soud rovněž přitakal relevanci zjištění správce daně, že obvyklá cena umístění reklamy (sponzorského vzkazu) v daném místě a čase činila 280 000 Kč bez daně, přičemž výroba a dodání sponzorského vzkazu byla vyúčtována společnosti KVPS za cenu 12 000 Kč bez daně. Obvyklá cena sporného plnění činila tedy 292 000 Kč bez daně, což je více než 3,4 násobek rozdílu mezi cenami. Stěžovatelčinu nedbalost prokazuje i to, že cestou nahlédnutí do obchodního rejstříku nezjistila, že zde KVPS nezakládá účetní závěrky. Podle názoru krajského soudu tedy správce daně s žalovaným dospěli ke správnému závěru, že po stěžovatelce bylo možno požadovat zvýšenou obezřetnost, již však neprojevila.

[7] Ve vztahu k posouzení, zda stěžovatelka mohla a měla vědět o tom, že se předmětnou transakcí účastní daňového podvodu, krajský soud uvedl, že okolnosti transakce vzbuzovaly podezření o možném podvodu na dani, a proto po ní bylo možné požadovat větší obezřetnost. Po stěžovatelce bylo možné rozumně požadovat, aby přijala opatření, která by zajistila, že se přijetím dotčeného plnění nebude podílet na daňovém podvodu. Za takové opatření ovšem nelze dle názoru krajského soudu považovat stěžovatelčino jednání spočívající v tom, že ověřila zápis KVPS v obchodním rejstříku a s negativním výsledkem ji prolustrovala v registru nespolehlivých plátců daně. Přijetí jiných opatření pak stěžovatelka ani netvrdila. Krajský soud připustil, že jakkoliv sice bylo na stěžovatelce rozhodnout se o tom, za jakých podmínek obchod uzavře a jaká rizika je ochotna podstoupit, avšak chtěla-li následně nárokovat odpočet daně vztahující se k takové transakci, bylo pouze na ní, aby si *pro futuro* zajistila podklady, které by jí umožnily takový nárok řádně uplatnit a jejichž pomocí by prokázala svou dobrou víru, že se neúčastnila podvodného jednání. Podle krajského soudu lze předpokládat, že pokud by si stěžovatelka vyžádala patřičné záruky obchodu, tzn. obchodování za přiměřeně obezřetných obchodních podmínek, eliminovala by tím možnost uzavřením předmětného obchodu k podvodu přispět, nebo by přinejmenším tímto posléze mohla osvědčit svou dobrou víru v absenci podvodného motivu transakce a o přijetí všech rozumných preventivních opatření. K tomu krajský soud podotkl, že stěžovatelčin argument poukazující na obvyklost její kontraktační praxe, jež byla soudem vyhodnocena jako nedostatečně obezřetná, svědčí toliko o obecné absenci uplatňování kontrolních mechanismů při uzavírání obchodních smluv; nemůže však být sama o sobě exkulpační skutečností.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Stěžovatelka v kasační stížnosti označila důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, dále vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní

orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit; a konečně nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[9] Stěžovatelka namítá, že z informací o společnosti KVPS získaných z dostupných veřejných zdrojů, jako je obchodní rejstřík a registr plátců DPH, nebylo v době od uzavření smlouvy až do okamžiku podání odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru patrné, že by se jednalo o subjekt porušující své povinnosti vztahující se ke správě daně nebo o subjekt bez oprávnění k poskytování sjednaného předmětu plnění. Společnost KVPS nebyla do okamžiku podání výše uvedeného odvolání (tj. po dobu více než čtyř let od vzniku institutu nespolehlivého plátce) v registru plátců DPH evidována jako nespolehlivý plátce a registrace jí byla zrušena až dne 2. 11. 2016. Společnosti PPS byla dokonce registrace k DPH v roce 2013 obnovena, jak uvádí sám žalovaný, a za nespolehlivého plátce byla podle veřejně dostupných informací poskytovaných daňovou správou označena až od 1. 4. 2017, tedy více než tři roky po poskytnutí předmětného plnění. Pokud by stěžovatelka o účasti této společnosti na realizaci zakázky věděla, považovala by tak PPS za spolehlivou, neboť v krátké době před uzavřením smlouvy byla v rámci registračního procesu provedeného správcem daně nepochybně prověřena a uznána za způsobilou provádět výběr DPH. Skutečnost, že stěžovatelka při uzavírání Smlouvy neměla k dispozici veřejně dostupnou informaci o případném neplnění povinností dodavatele služby ve vztahu k daním, pro ni představovala vzhledem k nevěřejnosti správy daní výrazné omezení možnosti prověření dodavatele. Fakt, že tato informace nebyla dostupná ani v budoucnosti, neodůvodňoval přijetí případných dodatečných opatření. Z rozhodnutí žalovaného je přitom zřejmé, že společnosti KVPS a PPS splňovaly bezezbytku podmínky pro označení za nespolehlivé plátce již v okamžiku poskytnutí předmětného zdanitelného plnění. Za chybějící informace v registru nespolehlivých plátců nemůže stěžovatelka nést jakoukoli odpovědnost; její jednání bylo založeno na důvěře v údaje tohoto registru.

[10] Při realizaci transakce stěžovatelka postupovala s přiměřenou opatrností a vyloučila skutečnosti, které lze považovat i podle judikatury Nejvyššího správního soudu za neopatrnost, neobezřetnost či absenci běžných obchodních podmínek. Byla uzavřena písemná smlouva, přestože pro uvedený smluvní vztah zákon povinnost písemné formy nestanoví. Platba za služby byla provedena bezhotovostně (bankovním převodem). Poskytnutí plnění stěžovatelka již v okamžiku jeho uskutečnění i následně s užitím písemné a obrazové dokumentace dodané společností KVPS zkontrolovala. Obchod realizovala se subjektem, s nímž měla dobré předchozí zkušenosti, který podnikal v totožném regionu a jehož zástupce (statutární orgán) stěžovatelka osobně delší dobu znala. Dodavatel služby působil jako reklamní agentura v regionu Karlovarska dlouhodobě a stěžovatelka měla povědomí o tom, že obdobné zakázky běžně realizoval i pro jiné subjekty. Obchodování na základě „staré známosti“ se společností působící v regionu Karlovarska považuje stěžovatelka za jedno z významných opatření k zajištění přiměřené obezřetnosti (srov. např. rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2017, sp. zn. 2 Afs 113/2017 – 44). Dokumentaci o celém obchodním případě stěžovatelka uchovávala a v průběhu daňového řízení ji správci daně předložila. Pozitivní efekt reklamy se dostavil v následujících letech v podobě příjmů ze stěžovatelčiny ekonomické činnosti. Stěžovatelka podotkla, že při prověřování poskytovatele plnění postupovala přinejmenším srovnatelně obezřetně jako Generální finanční ředitelství při nákupu mobilních telefonů, jenž se ostatně posléze rovněž ukázal být součástí podvodu na DPH.

pokračování

[11] Stěžovatelka má za to, že nezakládá-li společnost do sbírky listin zákonem předepsané dokumenty, zejm. účetní závěrky, nelze z toho bez dalšího dovozovat její rizikovost. V opačném případě by muselo dojít k paralyzaci celé tuzemské ekonomiky. Obdobný názor stěžovatelka zastává při hodnocení relevance užívání virtuálního sídla společnosti, jež ostatně neshledává být něčím protiprávním. Stěžovatelka má tedy za to, že učinila veškerá jí dostupná rozumná opatření ve vztahu k prevenci účasti na daňovém podvodu. Žalovaný svůj závěr, že stěžovatelka mohla a měla o podvodu vědět, zakládá na skutečnostech, které stěžovatelka objektivně nebyla schopna zjistit a které nastaly až po ukončení obchodní spolupráce. Současně se žalovaný odkazuje na běžný standard obchodování, aniž by jej obecně specifikoval, resp. aniž označil, čím se od něj nyní posuzovaná věc odlišuje. Taktéž žalovaný při samotném posuzování objektivních okolností nepřihlédl k prostředí, v jakém se stěžovatelka pohybuje, jejím obchodním zkušenostem, znalostem a kapitálu, charakteru a vlastnostem plnění, obchodním, platebním a záručním podmínkám.

[12] Smlouva o obstarání reklamy ze dne 2. 12. 2013 obsahuje všechny podstatné náležitosti a dostatečně srozumitelně, konkrétně a podrobně je definuje – smluvní strany, předmět a dobu plnění, odměnu obstaravatele a vzájemná práva a povinnosti. Ze strany dodavatele služby se jednalo z hlediska předmětu a rozsahu plnění o zcela běžný a rutinní obchod. Jak je v takových případech obvyklé, dodavatel (tj. KVPS) použil adhezni smlouvu, do níž doplnil specifikaci předmětu smlouvy, cenu a časové údaje. Poskytnutá služba na základě uvedené smlouvy nebyla totožná se službou poskytovanou ze strany ČT, neboť nespočívala pouze v zajištění televizního vysílání v ČT, ale i ve výrobě a dodání podkladů pro toto vysílání, v odborném poradenství, řízení a vyhodnocení reklamní akce a zpracování písemné a obrazové dokumentace o jejím průběhu. K výhradě žalovaného týkající se chybějící cenové kalkulace stěžovatelka namítá, že v obchodních vztazích není obvyklé, aby prodávající sdělovali zákazníkům jednotlivé nákladové složky ceny a vyšší marže nebo zisku kalkulovaného v ceně zboží a služeb. Smlouvu nelze považovat za nestandardní, neboť nevykazuje podstatné právní vady, její obsah není v rozporu se skutečným obsahem právního jednání a žádná podezření na daňový podvod nevzbuzuje. I kdyby však Smlouva formálními vadami trpěla, neměla by její případná relativní ani absolutní neplatnost daňové konsekvence (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 81/2010 – 180). V tomto případě však byl skutečný stav v souladu se stavem formálně právním. Sám žalovaný přitom ve svém rozhodnutí konstatuje, že po zhodnocení provedeného dokazování nezpochybňuje splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně. Vzájemná spolupráce probíhala v souladu s uzavřenou smlouvou a nedávala žádný důvod k pochybnostem týkajícím se jak osoby poskytovatele, tak předmětu zdanitelného plnění. Poskytovatel zdanitelného plnění (tj. KVPS) nebyl smluvně omezen v možnosti zajistit část nebo celé plnění prostřednictvím subdodavatele a při plnění složitějších zakázek je takový postup zcela obvyklý. O „řetězci firem“ stěžovatelka nevěděla; se společností PPS nikdy nejednala a o její existenci se dozvěděla až v průběhu daňového řízení, a to od správce daně. S obsahem smlouvy uzavřené mezi ČT a PPS seznámena nebyla a neměla od KVPS žádné informace o účasti dalšího subjektu na realizaci předmětné zakázky. Objektivně tedy neměla žádnou možnost tuto skutečnost sama zjistit a ověřit. Vzhledem k tomu, že nevěděla a ani vědět nemohla o existenci řetězce společností, nevěděla ani o porušení daňové neutrality z titulu nepřiznané a neodvedené daně. V této souvislosti odkazuje na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 22. 10. 2015, č. C-277/14, podle kterého platí, že „[i] když taková osoba povinná k dani může být povinna, pokud disponuje indiciemi připouštějícími podezření na existenci nesrovnalostí nebo podvodu, informovat se o subjektu, od kterého zamýšlí pořídit zboží nebo služby, aby se ujistila o jeho spolehlivosti, nemůže daňová správa nicméně od této osoby povinné k dani obecně vyžadovat, aby ověřila, že vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a zda splnil své povinnosti podat daňové přiznání a uhradit DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu na straně subjektů na vstupu, nebo aby v tomto ohledu měla k dispozici doklady“. Stěžovatelka

v okamžiku sjednání Smlouvy a přijetí zdanitelného plnění žádnými indiciemi o existenci daňového podvodu nedisponovala. Na druhou stranu to byl stát, kdo důsledně neplnil své povinnosti ve smyslu ustanovení § 106a ZDPH, což správce daně výslovně připustil a krajský soud to posléze bagatelizoval.

[13] Požadavek žalovaného na koncepční rozvoj marketingové činnosti u stěžovatelky nemá oporu v zákoně a nejedná se ani o obvyklý postup při realizaci podobných jednorázových reklamních akcí v podmínkách malých společností. Předestřená představa žalovaného se blíží realitě velkých korporací disponujících rozsáhlými personálními a materiálními zdroji. Účelem reklamní akce bylo zvýšit objem výkonů získáním nových zákazníků v tuzemsku. Součástí reklamy byla také stěžovatelčina firma (název) s uvedením jejího obchodního loga. Jednalo se tedy především o propagaci stěžovatelky jako takové. Z analýzy zpracované obstaravatelem reklamy, kterou stěžovatelka správci daně v průběhu řízení poskytla, vyplývá, že program měl vysokou sledovanost a prostředky na tuto reklamu byly tedy vynaloženy efektivně. Hodnocení, zda bylo při obchodním vedení soukromé společnosti postupováno s péčí řádného hospodáře, je předmětem obchodněprávních vztahů mezi jejími společníky a orgány společnosti, nikoli daňového řízení. Při pořízení reklamy byla stěžovatelka v pozici koncového spotřebitele a nejednalo se tedy o vstup do odvětví. Stěžovatelka nikdy nepodnikala v reklamě a ani takové rozšíření svého předmětu podnikání neplánovala. Podrobné kalkulace cen služeb, výše přírůžek obstaravatelů a další podobné informace tvořící obsah obchodního tajemství reklamních agentur pro ni byly (a jsou) nedostupné. Jako malá společnost nedisponovala a nedisponuje specializovaným aparátem zabývajícím se výhradně marketingem. Pokud by měla svou propagaci zajišťovat způsobem popsáním v rozhodnutí žalovaného, pak by z dlouhodobého hlediska převyšovaly náklady na takovou soustavnou činnost výrazně výdaje jinak hrazené externímu dodavateli; to by bylo v rozporu s povinností jednat s péčí řádného hospodáře. Po stěžovatelce nelze spravedlivě požadovat takovou míru obezřetnosti, aby při jakémkoli pořízení zboží a služeb, s nimiž běžně neobchoduje, byla v dané oblasti profesionálem.

[14] Tvrzení žalovaného, že mohla využít výhod plnohodnotného právního a technického servisu dlouhodobě důvěryhodné a transparentní „obchodní společnosti“, za kterou lze ČT označit, považuje stěžovatelka za liché. Stěžovatelka sice ČT kontaktovala, ta ale požadovaný reklamní čas neměla k dispozici; současně jí bylo ze strany ČT sděleno, že komplexní reklamní služby neposkytuje. Požadavkům ČT na dodání profesionálně zpracovaných podkladů by tedy stěžovatelka sama nebyla schopna dostát. Telefonický dotaz na ČT ve výše uvedené věci stěžovatelka objektivně není schopna doložit důkazními prostředky, správce daně si však v průběhu daňového řízení mohl ověřit, že předmětný reklamní čas ani komplexní reklamní služby v okamžiku uzavření smlouvy nebylo možné u ČT zakoupit; toto však žalovaný neučinil a omezil se ve svém rozhodnutí na konstatování, že stěžovatelčino vyjádření považuje pouze za tvrzení, které však nebylo podloženo konkrétními důkazními prostředky. Z výše uvedených důvodů zvolila stěžovatelka společnost, která pro ni byla schopna zajistit komplexní reklamní službu a zajistit atraktivní vysílací čas ve vysílání ČT, který mají zpravidla dlouhodobě rezervovány reklamní agentury. I kdyby tedy stěžovatelka byla schopna sama dodat veškeré podklady pro odvysílání reklamy, nepodařilo by se jí získat atraktivní prostor pro její odvysílání (v tomto případě se jednalo o Štědrovečerní program v hlavním vysílacím čase od 20:35 hodin na televizním kanálu ČT1). Správce daně je povinen s přihlédnutím k zásadě vyjádřené v čl. 2 odst. 4 Ústavy a v čl. 2 odst. 3 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod respektovat vůli smluvních stran, a není tedy oprávněn určit, jakou konkrétní službu si subjekt soukromého práva v soukromoprávních vztazích vybere, v jakém rozsahu a kvalitě, jaké dodavatele má oslovit a s kým má uzavřít smlouvu.

pokračování

[15] Cenu za reklamní vysílání, označenou správcem daně ve zprávě o daňové kontrole jako „namátkovou cenu“ nepřevyšující cca 292 000 Kč, nelze podle stěžovatelčina názoru považovat za cenu, která by mohla být reálně sjednána v běžných obchodních vztazích. Pro účely kalkulace „namátkové ceny“ použil správce daně ceny za služby, které nejsou s poskytnutou službou srovnatelné zejména rozsahem, neboť vychází pouze z ceny vysílacího času a výroby spotu. Zcela však opomíjí zpracování dokumentace včetně vyhodnocení akce a zejména cenu za komplexní servis a řízení reklamní zakázky. Cenu za výrobu sponzorských vzkazů stanoví správce daně ve výši skutečně účtované společností SAWAGO s.r.o. stěžovatelčinu dodavatelí (tj. KVPS). Pokud žalovaný konstatuje, že došlo k vytvoření řetězce za účelem daňového podvodu, nelze při stanovení obvyklé ceny vycházet ze skutečně účtovaných cen mezi jednotlivými subjekty zúčastněnými na tomto řetězci. V úvahu pak správce daně nebere ani místo poskytnutí služby. Obvyklou cenu na neregulovaném trhu přitom nelze stanovit jako jednu pevnou částku, ale jako interval nejčastěji realizovaných cen (v čemž stěžovatelka odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007 – 105) a v daňovém řízení pak použít cenu v rámci intervalu, která je pro daňový subjekt nejpříznivější. Postup zvolený správcem daně při stanovení ceny sjednané v běžných obchodních vztazích, založený na individuální nákladové kalkulaci vybraných položek u dodavatele služby, nevedl podle stěžovatelčina názoru ke spolehlivému a objektivnímu závěru. I kdyby bylo možné stanovit tržní cenu na základě takovéto nákladové kalkulace, bylo by nezbytné vycházet nejen z hodnoty subdodávek nakoupených od externích dodavatelů, ale vyčíslit také vlastní náklady finálního dodavatele (osobní náklady, správní a odbytová režie apod.) a jeho zisk, neboť se jedná o podnikatelský subjekt. Za základ pro určení ceny sjednané v běžných obchodních vztazích za obdobných podmínek je tedy třeba v nyní posuzovaném případě považovat ceny skutečně účtované reklamními agenturami v daném období srovnatelným koncovým zákazníkům v karlovarském regionu za služby obdobné kvality a rozsahu. I kdyby bylo možné aplikovat na obchodní vztahy mezi stěžovatelkou a společností KVPS ustanovení § 36a ZDPH, nelze podle jejího názoru považovat cenu stanovenou správcem daně za cenu, která by byla sjednána v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a současně nárok na odpočet zcela vyloučit namísto jeho snížení na hodnotu zjištěnou z ceny obvyklé bez DPH jako základu DPH.

[16] Stěžovatelka namítá, že skutečnosti, které vyvolávají pochybnosti ohledně spolehlivosti společnosti KVPS coby poskytovatele zdanitelného plnění a svědčí o existenci daňového podvodu, nastaly až v době po uskutečnění zdanitelného plnění a byly v rozhodující míře získány správcem daně v rámci neveřejného daňového řízení. Tyto informace stěžovatelka k dispozici neměla, a ani mít nemohla; o existenci případného daňového podvodu tedy nevěděla a vědět nemohla. Z rozhodnutí žalovaného je přitom patrné, že ani správci daně jako orgánu státní moci se nepodařilo získat veškeré relevantní informace. Přijetí jakýchkoli myslitelných, nikoli pouze přiměřených, opatření by stěžovatelce tyto informace neumožnilo získat, resp. předpokládat v okamžiku uzavření smlouvy a přijetí zdanitelného plnění. S těmito důvody, uplatněnými již ve stěžovatelčině odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, se žalovaný nevypořádal a pouze se omezil na opakované konstatování skutečností, které byly již dříve uvedeny ve zprávě o daňové kontrole.

[17] Argumentace krajského soudu je pro stěžovatelku nepřesvědčivá, když na jednu stranu o vázanosti standardem řádného hospodáře hovoří ve vztahu k jednání stěžovatelky, negativní následky údajného porušení této zásady však přičítá k tíži stěžovatelky samotné, což je v rozporu s ustanovením § 6 odst. 1 daňového řádu, neboť dochází k založení faktické nerovnosti mezi daňovými subjekty podle jejich právní formy.

[18] Napadený rozsudek je podle stěžovatelčina názoru nepřezkoumatelný, neboť krajský soud v podstatě převzal nebo zopakoval skutkový stav zjištěný správcem daně, včetně právních

závěrů správce daně. Samotné odůvodnění napadeného rozsudku je poměrně stručné, přičemž klíčovou otázkou daňového podvodu se v něm krajský soud v podstatě nezabýval.

[19] Stěžovatelka namítá, že správce daně navodil procesní situaci, kdy jí uložil prokázat, že o daňovém podvodu nevěděla nebo vědět nemohla. To však považuje stěžovatelka za rozporné s právním názorem, jež vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, z něhož stěžovatelka cituje: „*Nejvyšší správní soud zásadně nesouhlasí s úvahami žalovaného o jakémkoli přenášení důkazního břemene zpět na stěžovatelku na základě „vědomostního testu“ (aniž by tento instrument náležitě popsal). Skutečnost, že stěžovatelka mohla vědět, měla vědět či dokonce přímo věděla o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a důležitých transakcí od jejího smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně.*“ Je to právě správce daně, koho tíží břemeno k prokázání existence daňového podvodu, nikoli stěžovatelka. Stěžovatelku totiž tíží důkazní břemeno pouze ve vztahu k těm skutečnostem, které je povinna uvést v daňovém přiznání, popřípadě v dalších podáních. Tvzení svědčící o účasti na daňovém podvodu přitom daňový subjekt v daňových přiznáních s největší pravděpodobností uvádět nebude, a proto není ani povinen je v daňovém řízení podepírat důkazními prostředky. Ve fázi daňového řízení, v níž je dokazováno zneužívající uplatnění nároku na odpočet DPH, může daňový subjekt zůstat zcela pasivní, neboť svou důkazní povinnost již splnil. V tomto ohledu tedy stěžovatelka považuje rozhodnutí žalovaného za nesrozumitelné (a nepřezkoumatelné), když na jednu stranu je vystavěno na premise o stěžovatelčině účasti na daňovém podvodu, na druhou stranu jí ale vytýká neunesení důkazního břemene stran uskutečnění zdanitelného plnění resp. jeho neúčasti na daňovém podvodu. K tomu stěžovatelka podotýká, že žalovaný nedostatečně vymezil daňový podvod; neuvedl, v čem měla spočívat jeho podstata, tedy jej nekvalifikoval ani dostatečně nevylicil řetězec skutkových okolností, ze kterých by v souhrnu bylo možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Omezil se toliko na obecná a nekonkrétní konstatování, přičemž své domněnky prohlašoval za skutkové závěry. Pokud měla být existence daňového podvodu prokázána objektivními okolnostmi, což z rozhodnutí žalovaného není jednoznačně zřejmé, ani toto by nemohlo být dostatečné. Jedná se totiž o relativně samostatné okolnosti, které sice poukazují na některé potencionální dílčí neprofesionální postupy stěžovatelky v jejím obchodním vztahu se společností KVPS (neprovedení marketingového průzkumu, neprovedení průzkumu trhu reklamních služeb atd.), nepředstavují však na sebe navazující sled objektivních skutečností, které tvoří komplexní obraz o určitém daňovém podvodu. Skutková zjištění žalovaného o existenci daňového podvodu jsou pouze jeho subjektivními domněnkami a hodnoceními, přičemž se opírají o hojně používání pojmů „nestandardnost“, „nestandardní průběh“ či „nestandardní okolnosti“. Tyto domněnky a tato subjektivní hodnocení pak žalovaný vydává za uzavřený okruh nepřímých důkazů, které neprokazují existenci daňového podvodu, ale mají prokázat, že stěžovatelka věděla, nebo mohla vědět, že předmětné plnění je zasaženo podvodem. Závěr žalovaného a krajského soudu o stěžovatelčině účasti na daňovém podvodu není dostatečně zdůvodněn, protože se zaměřuje pouze na to, že stěžovatelka mohla a měla vědět o své účasti na transakci, která je zatížena daňovým podvodem, ale již nepopisuje, v jakých objektivních skutkových okolnostech měl tento podvod spočívat. V této souvislosti stěžovatelka cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 – 31, že „*ani uzavření písemné smlouvy či zveřejnění účetní závěrky ve sbírce listin v obchodním rejstříku samo o sobě nic nevypovídá o tom, zda dodavatel či jiný subjekt je či není zapojen v podvodném obchodu, resp. zda podal daňové přiznání a odvedl či neodvedl daň; v tomto směru nejsou úvahy žalovaného na místě; tyto „objektivní skutečnosti“ nic nevypovídají o povědomosti stěžovatele o možném zapojení v podvodné transakci*“, a z rozsudku téhož soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018 – 80, že „*skutečnost, že dodavatel neměl v obchodním rejstříku založeny listiny zakládající do sbírky listin (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31, bod 33), sama o sobě nedostatek přijatých opatření nesvědčí*“. Rovněž stěžovatelka podepírá svou argumentaci citací z rozsudku SDEU ze dne 6. 9. 2019

pokračování

(správně 2012, pozn. NSS), C-324/11, *Gábor Tóth*, že „[s]měrnice 2006/112 musí být vykládána tak, že brání tomu, aby daňový orgán odmítl přiznat osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že vystavitel faktury, která se týká těchto služeb, nenabídl pracovníky, které zaměstnával, aniž by tento orgán z hlediska objektivních okolností prokázal, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí podvodu spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce“. Zatímco český správce daně v otázce účasti daňového subjektu na daňovém podvodu zastává stanovisko, že subjektivní stránka takové účasti je naplněna, pokud daňový subjekt věděl, nebo vědět měl a mohl, SDEU dává přednost takovému výkladu naplnění subjektivní stránky, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že je součástí podvodu spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce. Tento, pro správce daně přísnější, výklad naplnění subjektivní stránky účasti na daňovém podvodu je logickým důsledkem trestněprávní kvalifikace z hlediska daní podvodného jednání, vždy se jedná o úmyslný trestný čin. V České republice se žádný daňový subjekt nemůže dopustit daňového podvodu z nedbalosti, vždy je vyžadován úmysl. Pokud se ke spáchání daňového podvodu vyžaduje úmyslné jednání, pak lze dojít k jedinému možnému logickému závěru, že účastnit se na daňovém podvodu může daňový subjekt rovněž pouze úmyslným jednáním, nikoliv z nedbalosti. Správce daně i dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu však připouští, že daňový subjekt se na daňovém podvodu může zúčastnit i tehdy, pokud vědět měl a mohl. To však posouvá formu zavinění do sféry nedbalostní, a to dokonce do nedbalosti nevědomé. Trestní právo však ke spáchání trestného činu daňového podvodu i formou účastenství vždy vyžaduje úmysl, správci daně postačuje k identické právní kvalifikaci evidentně pouze nevědomá nedbalost. Tuto nekompatibilitu práva veřejných daní a práva trestního shledává stěžovatelka neobhajitelnou z hlediska ústavního práva.

[20] Stěžovatelka dále namítá, že správce daně je veden snahou vyměřit daň fakticky „komukoli“, resp. upřednostňuje její vybrání u toho daňového subjektu, u něhož je to z hlediska vymahatelnosti práva jednodušší a je zjevné, že daňový výnos bude zaručen. Dochází k tomu, že správce daně „aplikuje“ na konkrétní řešení daňové kauzy judikaturu SDEU, kterou není běžný daňový subjekt schopen, aniž by využil služeb daňového poradce, pochopit. Navíc tuto judikaturu aplikuje tak, že z jiných daňových kauz řešených před SDEU vybírá pouze ty právní věty, které mu v posuzované kauze vyhovují, závěry SDEU přijaté ke konkrétní kauze následně generalizuje a rozšiřuje tak okruh modelových kauz, kterými pak odůvodňuje odepření nároku na odpočet DPH. Stěžovatelka zdůrazňuje, že odepření nároku na odpočet DPH je institut svou povahou výjimečný, a ze strany správce daně musí být při využití tohoto institutu postupováno ve vztahu k dotčenému daňovému subjektu obezřetně, aby byla respektována v dobré víře existující očekávání daňového subjektu na odpočet DPH.

[21] Stěžovatelka uzavírá, že krajský soud podle jejího názoru pochybil, když převzal skutkové a právní hodnocení žalovaného namísto toho, aby žalobou napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[22] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil podáním ze dne 13. 12. 2019. Předdeslal, že stěžovatelkou uplatněné námitky jsou obdobné žalobním námitkám a odvolacím důvodům. Odkázal proto především na odůvodnění napadeného rozsudku a svého rozhodnutí, jakož i na své vyjádření k žalobě. Stěžovatelčina námitka, že argumentace žalovaného a krajského soudu je v rozporu s § 6 odst. 1 daňového řádu, je absolutně nemístná a iracionální; žalovaný ji zcela odmítá. V nynější věci byla řádně posouzena a hodnocena i subjektivní stránka jednání, nejen objektivní okolnosti svědčící o existenci podvodu na DPH.

[23] Žalovaný zopakoval, že u podvodu na DPH je třeba odlišovat trestněprávní a daňovou rovinu účasti na podvodu. Skutečnost, že se na daňový subjekt, který věděl nebo mohl a měl vědět, že se účastní řetězce zatíženého podvodem, hledí v rámci daňového řízení jako na spolupachatele podvodu, nezakládá bez dalšího trestní odpovědnost; důsledkem je pouze ztráta jeho nároku na odpočet (stěžovatel podpůrně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 58). Tyto dvě roviny je třeba zcela jasně rozlišovat. Trestněprávní odpovědnost a odpovědnost v daňovém řízení jsou dva zcela samostatné instituty. Jsou upraveny zcela jinou právní úpravou (odlišnými zákony) se samostatnými zásadami a postupy.

[24] Dále se žalovaný ohradil proti nařčení ze strany stěžovatelky, že správce daně (potažmo sám žalovaný) aplikuje závěry judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu selektivně. Stěžovatelčiny poznámky ohledně snahy správce daně vyměřit fakticky daň komukoli nepovažuje žalovaný za vhodné, ostatně ani jakkoli odůvodněné.

[25] Žalovaný připomněl, že bylo prokázáno, že se jednotlivé okolnosti předmětné obchodní transakce vymykaly běžným standardům, a představovaly tak jasnou indicii, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na dani. Odmítá proto stěžovatelčinu tezi, že skutková podstata, z níž správní orgány a následně i krajský soud vycházely, nemá oporu ve spise. Závěrem žalovaný shrnuje, že napadený rozsudek soudu není nezákonný ani nepřezkoumatelný ve smyslu uplatněných kasačních námitek. Krajský soud řádně posoudil předmětnou právní otázku, přičemž své závěry řádně podložil a vyargumentoval. Se závěry krajského soudu žalovaný souhlasí a plně se s nimi ztotožňuje.

[26] S ohledem na výše uvedené považuje žalovaný kasační stížnost za nedůvodnou.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná.

[28] Kasační stížnost je důvodná.

[29] K otázce přezkoumatelnosti napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud obecně předesílá, že za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je třeba pokládat zejména takové rozhodnutí soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, obdobně srov. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73). O nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu se též může jednat např. v případě, kdy soud výrokem rozsudku zrušil napadené rozhodnutí správního orgánu, jakož i jemu předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, ale současně mu uložil další povinnosti týkající se jeho procesního postupu, a začlenil tak do výroku i část odůvodnění svého rozhodnutí (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2005, č. j. 1 As 4/2005 – 34). Naproti tomu nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost je dána tehdy, pokud z něj nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení jeho rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nebo pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, a v některých jiných

pokračování

speciálních případech (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25).

[30] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, kterou vyvozuje z toho, že se krajský soud měl toliko ztotožnit se skutkovými zjištěními a právním názorem žalovaného, aniž by se uplatněnými žalobními námitkami skutečně zabýval. Nejvyšší správní soud tuto námitku neshledává důvodnou; ustáleně totiž judikuje, že „[n]ení porušením zákona, pokud se soud ztotožní se závěry žalovaného, jestliže uvede, z jakých skutečností při posuzování správnosti jeho závěrů vycházel, které důkazy za tímto účelem provedl a hodnotil, jaké skutkové a právní úvahy jej vedly k závěru o zákonnosti rozhodnutí žalovaného a přitom se vypořádá s veškerými řádně a včas uplatněnými žalobními námitkami“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 5 As 106/2016 – 84, ze dne 9. 9. 2010, č. j. 1 Afs 69/2010 - 127; případně a *contrario* též rozsudek ze dne 23. 12. 2005, č. j. 4 As 13/2004 - 55). V nyní posuzované věci sice odůvodnění napadeného rozsudku nezřídka odkazuje na rozhodnutí žalovaného a ztotožňuje se se zjištěními a závěry tam podanými, podle Nejvyššího správního soudu je to však opodstatněno tím, že stěžovatelčina žaloba v převážné míře spočívá v popisu samotného rozhodnutí žalovaného a prostého vyjádření nesouhlasu s ním. Podobně jako v kasační stížnosti tedy ani v žalobě stěžovatelka příliš nerozhojnila svou odvolací argumentaci o další upřesnění důvodů nesouhlasu s napadeným rozhodnutím. Nelze tudíž přičítat krajskému soudu k tíži, že k vypořádání stěžovatelčiných žalobních bodů přistoupil v převážné míře formou odkazovací a citační. Jinými slovy lze uvést, že spočívá-li žaloba převážně v konstatování nesouhlasu s napadeným správním rozhodnutím, je tomu přiměřené, aby následný rozsudek krajského soudu spočíval (v případě shledání nedůvodnosti žaloby) ve ztotožnění se s důvody napadeného správního rozhodnutí.

[31] Dále má být nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku založena tím, že krajský soud „přezkoumal“ nesrozumitelné (a tudíž primárně nepřezkoumatelné) rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka má za to, že nesrozumitelnost rozhodnutí žalovaného tkví v tom, že je sice vystavěno na premise stěžovatelčiny účasti na daňovém podvodu, avšak současně stěžovatelce „vytýká neunesení důkazního břemene stran uskutečnění zdanitelného plnění resp. jeho neúčasti na daňovém podvodu.“ Nejvyšší správní soud ani tuto námitku neshledává důvodnou. Stěžovatelka se zjevně mylí již v samotné premise uvedené námitky, když ztotožňuje neunesení důkazního břemene k uskutečnění zdanitelného plnění na straně jedné a neunesení důkazního břemene k neúčasti na daňovém podvodu. Jedná se totiž o dva svébytné pojmy, které nelze směšovat. Nejvyšší správní soud podotýká, že v jiných částech své kasační argumentace stěžovatelka zcela správně reflektovala, že jí byl uplatněný nárok na odpočet odepřen z důvodu zaviněné účasti na daňovém podvodu, nikoli z důvodu neprokázání fakticity plnění (jakožto jedné z hmotných podmínek toho, aby nárok na odpočet DPH vůbec vznikl). Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu přitom stojí na názoru, že nejdřív musí být postaveno najisto, že uplatněný nárok na odpočet DPH daňovému subjektu vůbec vznikl (zjednodušeně řečeno, zda byly splněny formální a hmotné podmínky vzniku nároku dle § 72 a 73 ZDPH), a že uplatněný nárok tedy má být správcem daně uznán; jedině tehdy lze případně zjišťovat, zda jsou splněny podmínky (vymezené primárně judikaturou SDEU) pro odepření již vzniknuvšího a implicitně uznaného nároku na odpočet z důvodu zaviněné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 – 42, a ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019 – 39). Nejvyšší správní soud z rozhodnutí žalovaného a ze zprávy o daňové kontrole v této věci ověřil, že výše uvedený algoritmus nebyl ze strany správních orgánů popřen; konkrétně lze citovat např. z odst. 74 rozhodnutí žalovaného: „odvolací orgán sděluje, že není pochyb o tom, že se zdanitelné plnění skutečně uskutečnilo, což také uvedl v bodě [46]. Avšak vzhledem k tomu, že jak prvostupňový správce daně, tak odvolací orgán dospěli k závěru, že zdanitelné plnění bylo zasaženo podvodem (viz body [47] až [54]), došlo ke zkoumání objektivních kritérií (viz body [55] až [67]).“

Rozhodnutí žalovaného proto netrpí nedostatkem, který stěžovatelka namítá. Proto ani rozsudek krajského soudu nemůže v tomto ohledu být nepřezkoumatelný.

[32] Nejvyšší správní soud podotýká, že je zásadně vázán uplatněnými důvody kasační stížnosti; výjimku z této zásady pak představuje mj. i kasační důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou je Nejvyšší správní soud povinen zohlednit i v případě, že ji stěžovatel výslovně nenamítne (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Z toho pak logicky vyplývá, že namítne-li stěžovatel nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, přičemž i vylíčí, v čem ji spatřuje, Nejvyšší správní soud je povinen i nad rámec toho zohlednit případné další důvody nepřezkoumatelnosti, které stěžovatel ovšem již nenamítl. V nyní posuzované věci tak Nejvyšší správní soud učinil, a proto na tomto místě pro úplnost uvádí, že i mimo rámec stěžovatelkou namítaných důvodů kasační stížnosti neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným.

[33] Dále Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení kasačních námitek podřaditelných pod kasační důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[34] V první řadě je třeba uvést, že stěžovatelčina kasační argumentace, podrobně reprodukováná výše v odst. [9] až [16] odůvodnění tohoto rozsudku, je toliko opakováním uplatněné žalobní argumentace, a to prakticky doslovným; směřuje tak proti rozhodnutí žalovaného. Těžiště kasační stížnosti, tj. argumentace směřující v první řadě proti důvodům napadeného rozsudku krajského soudu, se objevuje toliko v menšině textu kasační stížnosti, přičemž Nejvyšší správní soud podal její odraz výše v odst. [17] až [21] odůvodnění toho rozsudku.

[35] Pokud jde o objektivní skutkové okolnosti, jimiž správní orgány odůvodňovaly svůj závěr o existenci daňového podvodu, shoduje se Nejvyšší správní soud s rozhodnutím žalovaného v tom, že spočívaly v následujícím. Cena plnění sjednaná ze strany ČT na počátku řetězce byla výrazně nižší než cena fakturovaná stěžovatelce na konci řetězce. KVPS sice podala v rozhodném období přiznání k dani, avšak s nízkou daňovou povinností a je daňovým dlužníkem. Nepředložila žádné daňové doklady, byla nesoučinná a nekontaktní. Funkce jednatelky KVPS zanikla ke dni 30. 10. 2014, poté, co u této společnosti byla zahájena daňová kontrola, a KVPS od té doby (resp. 1. 11. 2014) nemá jednatele, přičemž její společník má bydliště na podatelně obecního úřadu. V řetězci byla identifikována chybějící daň u KVPS a čerpání daně (odpočtu) stěžovatelkou. Dne 2. 11. 2016 byla firmě KVPS zrušena registrace k dani, dne 10. 9. 2018 vstoupila do likvidace. Pokud jde o společnost PPS, ta má virtuální sídlo a nezveřejnila ve sbírce listin žádnou účetní závěrku; dne 14. 2. 2018 vstoupila do likvidace. PPS byla registrována k dani do 4. 1. 2011 a od 1. 7. 2013, přičemž ode dne 1. 4. 2017 se stala nespolehlivým plátcem. KVPS a PPS byly personálně propojeny v roce 2013 totožnou jednatelkou. Na uvedeném základě přisvědčuje Nejvyšší správní soud závěru správních orgánů o existenci podvodného řetězce, v němž měla KVPS (stěžovatelčin dodavatel) vystupovat jako tzv. „buffer“. Pro srozumitelnost se patří podotknout, že výše uvedené skutečnosti nebyly v rozhodnutí žalovaného pojaty jako objektivní okolnosti, o kterých stěžovatelka věděla či mohla a měla vědět; jejich zmínění v rámci odůvodnění závěru existence daňového podvodu tedy nedává samo o sobě odpověď na otázku, zda žalovaný (a správce daně) prokázal, že zde v době přijetí zdanitelného plnění byly takové objektivní okolnosti indikující podvod na DPH, o nichž stěžovatelka věděla, nebo alespoň mohla a měla vědět. Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že na základě správními orgány zjištěného skutkového stavu existence daňového podvodu v předmětném obchodním řetězci byla prokázána, včetně toho, že se na podvodu stěžovatelka objektivně účastnila.

[36] Jak již Nejvyšší správní soud naznačil výše, otázku, zda již v době předcházející datu přijetí zdanitelného plnění existovaly okolnosti indikující rizikovost obchodní transakce z hlediska

pokračování

potenciality podvodu na DPH, a zda o takovýchto okolnostech stěžovatelka věděla, případně alespoň mohla a měla vědět, je třeba posuzovat nezávisle na samotné existenci daňového podvodu. V odůvodnění závěru o „nedbalostní“ formě zavinění účasti daňového subjektu na daňovém podvodu proto musí daňové orgány přehledně a srozumitelně vylicít všechny skutečnosti, na jejichž základě měl daňový subjekt pojmout podezření o chystaném podvodu na DPH, přičemž u těchto skutečností musí být náležitě odůvodněno (a prokázáno ze strany správce daně) přinejmenším to, že

- 1) nastaly a projevíly se (tj. byly daňovým subjektem objektivně zjistitelné) ještě před uskutečněním předmětného zdanitelného plnění,
- 2) nejsou obvyklé v obdobných modelových obchodních případech (a pro takovou odchylku není rozumné vysvětlení) a
- 3) daňový subjekt si byl vědom všeho uvedeného v bodech 1) a 2), anebo by si toho býval musel být vědom, pokud by býval byl přiměřeně obezřetný.

[37] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že tvrzení o existenci okolností indikujících rizikovitost ve smyslu předchozího odstavce vznášá vždy správce daně, a proto je to právě on (potažmo žalovaný), na kom spočívá jejich důkazní břemeno. Až poté, kdy jsou všechny okolnosti, které splňují kritéria výše uvedená, dány do vzájemné souvislosti, lze teprve posuzovat, zda ve svém souhrnu měly u daňového subjektu vzbudit podezření, že připravovaná transakce svými neobvyklostmi, jež zůstaly neobezřetně opomenuty, zapadá do schématu podvodu na DPH. Nezbytnost individuálního posuzování každého jednoho případu je přitom nábledni; paleta všech možných neobvyklostí či nestandardností je totiž nesmírně pestrá, stejně jako různorodost a relevance tvrzení daňových subjektů o uplatněných preventivních opatřeních.

[38] Z důvodu výše konstatované (převážené) repetitivnosti odvolacích, žalobních a kasačních námitek vyšel Nejvyšší správní soud primárně z odůvodnění rozhodnutí žalovaného, když zkoumal, zda orgány finanční správy své důkazní břemeno o nedbalostním zavinění stěžovatelčiny účasti na daňovém podvodu unesly. Rozhodnutí žalovaného je v tomto ohledu přehledně a srozumitelně strukturované. O otázce míry stěžovatelčina zavinění pojednává v odst. [55] až [67]. Žalovaný zde shrnuje „*nestandardnosti, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které byly odvolateli známy, jež ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že odvolatel mohl vědět (tj. měl alespoň nabyt podezření) o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH.*“ Ty spatřuje v:

- a) nestandardnosti Smlouvy o obstarání TV reklamy na akci „*Pelíšky*“; nedostatečná specifikace délky a rozsahu reklamního plnění, absence kalkulace ceny plnění, absence ustanovení o subdodavatelském způsobu plnění smlouvy, rámcová povaha smlouvy vs. jednorázově poskytnuté zdanitelné plnění,
- b) absenci autonomního postupu odvolatele při tvorbě rozvoje marketingové činnosti; nezanedbatelný vliv dodavatele na koncepční rozvoj marketingové činnosti odvolatele v důsledku jeho dlouhodobě realizované nabídkové činnosti zjevně využívající u odvolatele značnou míru exkluzivity, patrně jako projev dobré víry odvolatel v obchodní vztahy s dodavatelem KVPS,
- c) 3,4krát nižší obvyklé ceně služeb, které jsou srovnatelné s předmětným zdanitelným plněním (neprovedení průzkumu trhu stěžovatelkou),

d) výběru právě KVPS jako poskytovatele služby, a to na základě pokračující spolupráce z předchozích období (stěžovatelka neprokázala, že pan Ryšavý byl skutečně oprávněn za poskytovatele plnění jednat),

e) porušení povinnosti statutárního orgánu stěžovatelky postupovat s péčí řádného hospodáře spočívající v jeho „nečinnosti“ po zjištění, že poskytovatel plnění nezveřejňoval ve sbírce listin obchodního rejstříku účetní závěrky,

f) absenci jakýchkoli opatření, která stěžovatelka bývala měla podle žalovaného podniknout co nejdříve poté, kdy v rámci procesu ověření realizace reklamní služby získala povědomí o jejím skutečném rozsahu a kvalitě.

[39] K výtce žalovaného uvedené pod bodem a) předchozího odstavce Nejvyšší správní soud poznamenává, že v rozsahu rozhodnutí žalovaného se jedná toliko o subjektivní hodnocení kvality smlouvy. Aby se mohlo jednat o skutečnost objektivní, nadto o takovou, o níž stěžovatelka věděla či vědět mohla a měla, muselo by být ze strany žalovaného osvědčeno alespoň to, že takto běžně smlouvy o poskytování obdobných reklamních služeb formulovány nebývají, resp. že uvedená smlouva svým obsahem vybočuje ze smluvního standardu užívaného samotnou stěžovatelkou nebo dodavatelem (KVPS). Žádnou takovou argumentaci však rozhodnutí žalovaného neobsahuje. Nevýznamná není ani skutečnost, že písemná forma smlouvy nebyla v této věci zákonem požadována. Nejvyšší správní soud podotýká, že písemná smlouva slouží v kontextu nároku daňového subjektu na odpočet DPH zpravidla k prokázání, že existoval smluvní vztah mezi daňovým subjektem a jiným plátcem daně, který odpovídá předloženému daňovému dokladu. To však v nyní posuzované věci vůbec nebylo zpochybněno, když fakticita plnění byla orgány finanční správy jednoznačně shledána prokázanou. Rovněž není zřejmé, proč měla stěžovatelka podle žalovaného mít důvod pochybovat o adekvátnosti smluvních ujednání zde ujednaných, a to tím spíše, pokud (jak ostatně na několika místech svého rozhodnutí žalovaný vyzdvihuje) měla s tímž dodavatelem přetrvávající obchodní spolupráci. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že tak, jak je předmětná výtka v rozhodnutí žalovaného formulována, není prokázáno, že by šlo o objektivní okolnost, která by měla indikovat podvodný charakter transakce.

[40] Pokud jde o výtku popsanou pod písm. b) poukazující na to, že stěžovatelka „autonomně netvořila rozvoj své marketingové činnosti“, poznamenává Nejvyšší správní soud, že tato výtka je v rozhodnutí žalovaného popsána dosti nesrozumitelným způsobem. Žalovaný výtku nadepsal jako „Rozsah a cíle reklamní akce“, k čemuž uvedl, že „[t]oto objektivně hodnocené kritérium by v případě autonomního postupu odvolatele při tvorbě rozvoje marketingové činnosti nebylo možné z pohledu vyhodnocování rizika případné účasti odvolatele na obchodní transakci stížené podvodem na DPH vnímat jako určující. V tomto konkrétním případě je nutné posuzovat toto kritérium rovněž v souvislosti se skutečností, že dodavatel KV Production měl nezanedbatelný vliv na koncepční rozvoj marketingové činnosti odvolatele v důsledku její dlouhodobě realizované nabídkové činnosti zjevně využívající u odvolatele značnou míru exkluzivity, patrně jako projevu dobré víry odvolatele v obchodní vztahy s dodavatelem KV Production. Koncepčnímu rozvoji v oblasti propagace odvolatele nenasvědčuje ani zřejmá rezignace odvolatele na přiměřený pokus o realizaci předběžného zjištění podmínek existujících v reálném čase na českém trhu s reklamními službami (...)“. Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, co tímto žalovaný zamýšlel sdělit. Pokud snad měl za to, že objektivní skutečností, z níž měla stěžovatelka čerpat podezření o účasti na daňovém podvodu, je okolnost, že si reklamu sjednala přes reklamní agenturu, se kterou již dříve bezproblémově kontrahovala, pak Nejvyšší správní soud nechápe, z čeho jí mělo být zřejmé, že právě v nynější věci půjde o daňový podvod. Jinak považuje za absurdní tvrzení, že stěžovatelka měla podvod „zvěřit“ i proto, že ona sama „nepostupovala autonomně při tvorbě rozvoje marketingové činnosti“. Naopak, pokud stěžovatelka v minulosti několikrát

pokračování

s KVPS spolupracovala a podle dosavadních zjištění jí tvorbu své marketingové strategie s důvěrou svěřila, měla důvod být méně obezřetná, protože ze stěžovatelčina pohledu šlo o praxi ověřenou společností. Tím spíše neměla stěžovatelka rozumný důvod „autonomně postupovat při tvorbě rozvoje marketingové činnosti“.

[41] K důvodu žalovaného uvedenému pod písm. c) výše Nejvyšší správní soud uvádí, že se ztotožňuje se způsobem, jakým správce daně důkazně podložil své zjištění o 3,4násobném navýšení ceny předmětného plnění oproti obvyklé ceně srovnatelné reklamní služby. Tím je ovšem prokázána toliko neobvyklost výše ceny plnění; nevypovídá to ničeho o tom, že by snad stěžovatelka věděla, že jde o cenu neobvyklou ani, že o tom vědět měla. Z rozhodnutí žalovaného se nepodává, že by stěžovatelka obdobnou reklamu již někdy od KVPS či jiné reklamní agentury pořídila, a že by tedy musela jednoduchou komparací ceny dřívější s cenou nynější zjistit uvedený nepoměr, nebo že by musela mít z dřívějších zkušeností povědomost o výši ceny obvyklé u takovýchto plnění. Nejvyšší správní soud připomíná, že sám žalovaný vycházel ve svém rozhodnutí z toho, že stěžovatelka s KVPS obchodovala již dříve; za takové situace stěžovatelce nelze bez dalšího důvodně vyčítat, že právě u této reklamní zakázky neporovnávala cenu s nabídkami konkurenčních reklamních agentur. K takovému postupu by musela mít nějaký logický důvod, který však z rozhodnutí žalovaného nevyplývá. Je jenom pochopitelné, že pokud „*dodavatel KV Production měl nezanedbatelný vliv na koncepční rozvoj marketingové činnosti odvolatele v důsledku její dlouhodobě realizované nabídkové činnosti zjevně využívající u odvolatele značnou míru exkluzivity, patrně jako projev dobré víry odvolatele v obchodní vztahy s dodavatelem KV Production*“, neměla stěžovatelka důvod prověřovat si ceny obdobného plnění u konkurence. Cena obvyklá u konkrétní reklamní služby navíc zpravidla nebude pro zákazníka reklamní agentury zcela jednoduše bez apriorních vědomostí „selským rozumem“ odhadnutelná, jako by tomu mohlo být u některých typově odlišných služeb. Žalovaný ani správce daně se ostatně v nynější věci nezabývali např. tím, zda je vynaložená částka 1 000 000 Kč v základu daně pro stěžovatelku obvyklým výdajem ve srovnání s výší jejích dosavadních výdajů na marketingové účely (zejména na reklamu a propagaci); už to může být významným faktorem pro posouzení, jestli stěžovatelka měla zpozornět toliko z důvodu poměrně nemalé výše ceny plnění. Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že se správci daně a žalovanému sice podařilo prokázat podstatné (3,4násobné) nadsazení ceny předmětné reklamy, avšak nepodařilo se osvědčit, že stěžovatelka o této skutečnosti věděla, resp. že o ní vědět měla.

[42] Nejvyšší správní soud dále k výtce uvedené v odst. [38] pod písm. d) uvádí, že na neprovedení „výběrového řízení“ k zakázce na předmětnou reklamu neshledává nic zvláštního, vezme-li v potaz, že KVPS byl stěžovatelčím obchodním partnerem i v minulosti a patrně se takto i jako dodavatel reklamních služeb stěžovatelce osvědčil. Nadto je třeba poukázat na nesmyslnost toho, aby byla uvedená skutečnost považována za objektivní okolnost, z níž měla stěžovatelka nabýt dojmu o podvodném charakteru transakce. Daňový subjekt stěžuje ze skutečnosti, že se on sám rozhodne zadat reklamní zakázku svému prověřenému dodavateli reklamních služeb, dovozovat, že tento dodavatel (či jeho případný zatajený subdodavatel níže v řetězci) nepřizná či neodvede daň. Předmětná výtka by ze strany žalovaného mohla mít opodstatnění tehdy, zamýšlel-li by daňovému subjektu prokázat, že se vědomě a úmyslně účastnil daňového podvodu; pak by samozřejmě neprovedení průzkumu trhu a výběrového řízení na dodavatele reklamní akce bylo významnou okolností. Nic takového ovšem správce daně ani žalovaný ve svých rozhodnutích netvrdili a neprokazovali. Ve výsledku tak začleněním předmětné výtky mezi objektivní okolnosti, z nichž daňový subjekt mohl a měl pojmout podezření o daňovém podvodu, dochází v nyní posuzované věci ke smísení vzájemně nesourodých prvků (okolnosti významné pro prokázání fakticity plnění, okolnosti významné pro úmyslnou účast na daňovém podvodu, okolnosti způsobilé vyvolat podezření o chystaném daňovém podvodu). To považuje Nejvyšší správní soud za nepřípustné. Závěrem k tomuto bodu

Nejvyšší správní soud poznamenává, že považuje za zcela irelevantní pochybnosti žalovaného ohledně toho, zda byl pan Ryšavý, který měl být obchodním zástupcem KVPS, oprávněn za tuto společnost i jednat; správcem daně a žalovaným totiž nebylo zpochybněno, že k dřívější obchodní spolupráci mezi stěžovatelkou a KVPS skutečně došlo.

[43] K výtce žalovaného popsané v odst. [38] pod písm. e) Nejvyšší správní soud uvádí, že nedává smysl, aby stěžovatelka pojmala podezření o podvodném charakteru transakce z údajného porušení povinnosti péče řádného hospodáře ze strany stěžovatelčina jednatele. Nejvyššímu správnímu soudu zaprvé není vůbec zřejmé, jakým způsobem může být v nynější věci stěžovatelčina nečinnost následující po získání poznatku o nezveřejňování účetních závěrek KVPS ve sbírce listin obchodního rejstříku kvalifikována jako porušení povinnosti jednat s péčí řádného hospodáře. Nejvyšší správní soud v minulosti již několikrát judikoval, že „*zveřejnění účetní závěrky ve sbírce listin v obchodním rejstříku samo o sobě nic nevypovídá o tom, zda dodavatel či jiný subjekt je či není zapojen v podvodném obchodu, resp. zda podal daňové přiznání, a odvedl či neodvedl daň; v tomto směru nejsou úvahy žalovaného na místě; tyto „objektivní skutečnosti“ nic nevypovídají o povědomosti stěžovatele o možném zapojení v podvodné transakci*“ (srov. např. rozsudek ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 – 31). Na tomto názoru setrvává i nadále. Jde tedy ze strany správce daně a žalovaného o výtku nedůvodnou.

[44] Pod písm. f) pak žalovaný stěžovatelce vytkl, že nepřijala opatření k nápravě nevyváženosti smluvních plnění poté, co v rámci kontroly poskytnutého reklamního plnění zjistila, že toto svým rozsahem a kvalitou zjevně neodpovídá ceně, kterou za ně zaplatila. Ani tato výtka není podle Nejvyššího správního soudu opodstatněná. V první řadě je třeba připomenout, že stěžovatelka k žádnému takovému závěru (tj. o nevyváženosti smluvních plnění) nikdy sama nedospěla. Nedávalo by proto ani žádný smysl, aby po kontrole poskytnutého reklamního plnění např. uplatňovala vůči KVPS nárok na slevu. I kdyby stěžovatelka k takovému názoru ihned po provedení kontroly poskytnutého plnění dospěla, byla již v té době cena plnění zcela uhrazena bankovním převodem na účet poskytovatele, tedy z fiskálního pohledu by byla stěžovatelčina případná účast na daňovém podvodu tou dobou již dokonána; odpadla by tak jakákoli možnost prevence ze strany stěžovatelky. Chybí zde tedy současně i podmínka, že „objektivní okolnost, která měla založit podezření o chystaném podvodu na DPH“ musí nastat a být zjistitelná ještě před uskutečněním zdanitelného plnění; kontrola plnění totiž může z logiky věci proběhnout až po uskutečnění plnění. Současně je třeba mít na zřeteli, že pokud by stěžovatelka bývala zpětně podnikla kroky k nastolení rovnováhy v hodnotách vzájemných protiplnění, jak bylo vytknuto žalovaným, byl by takový postup být signálem její prvotní dobré víry v absenci podvodného charakteru transakce; Nejvyšší správní soud však již výše vysvětlil, že stěžovatelka není povinna tvrdit a prokazovat svou dobrou víru, pakliže orgány finanční správy dosud přesvědčivě neprokázaly existenci okolností indikujících stěžovatelce rizikovost obchodního případu. Z obsahu spisu není patrné, jaký ekonomický význam pro stěžovatelku výdaj ve výši 1 000 000 Kč měl v rámci jejích běžných ekonomických toků a speciálně pak v rámci výdajů na marketing (viz též bod [41] tohoto rozsudku). Stejně tak není dostatečně zřejmá povaha jejích vztahů s KVPS – zatím je pouze známo, že šlo o vztah dlouhodobý, založený na vzájemné důvěře a odvíjející se subjektivně ke spokojenosti stěžovatelky. Proto nelze bez dalších informací usuzovat, nakolik stěžovatelka mohla a měla detailně zkoumat cenovou strukturu služeb, které jí KVPS poskytovala, a zda měla u jednoho z (pravděpodobně) více plnění, jež v průběhu času od tohoto dodavatele obdržela, požadovat následně slevu z již zaplacené ceny.

[45] Na základě všech výše uvedených skutečností dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že se žalovanému nepodařilo snést takové důkazy, které by v jednotlivostech (ale i ve svém souhrnu) osvědčovaly, že stěžovatelka věděla nebo mohla a měla vědět, že se předmětnou transakcí účastnila na daňovém podvodu. Stěžovatelkou uplatněný kasační důvod dle § 103

pokračování

odst. 1 písm. b) s. ř. s. je tudíž naplněn. Krajský soud pochybil, pokud k obdobně formulovaným důvodným žalobním námitkám žalobou napadené rozhodnutí žalovaného nezrušil.

[46] Nejvyšší správní soud nevyklučuje, že důkazy o stěžovatelně (nedbalostně) zaviněné účasti na daňovém podvodu existují; bude tak na žalovaném, aby je případně v dalším řízení vyhledal, provedl, vyhodnotil, následně znovu posoudil subjektivní stránku stěžovatelné účasti na předmětném daňovém podvodu a ve svém dalším rozhodnutí toto vše srozumitelně a přehledně popsal. Jak již Nejvyšší správní soud naznačil výše v odst. [41] a [44] tohoto rozsudku, nabízí se zejména zaměřit dokazování na otázku, zda byl pro stěžovatelku z hlediska jejího cash-flow výdaj 1 000 000 Kč v základu daně výdajem citelným, anebo naopak šlo o z jejího pohledu řádově běžný výdaj, který by si mohla čas od času dovolit vynaložit, aniž by provedla důkladné posouzení návratnosti takové investice v poměru k ceně plnění, čímž by musela odhalit zjevné nadsazení ceny plnění, jež správní orgány v této věci posléze zjistily.

IV. Závěr a náklady řízení

[47] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil (§ 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s.). Jelikož pro zrušení rozhodnutí žalovaného byly dány důvody již v řízení před krajským soudem, zrušil Nejvyšší správní soud také rozhodnutí žalovaného [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.] a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (přiměřeně podle § 78 odst. 4 téhož zákona). V něm bude žalovaný vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným výše v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[48] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou již na základě výše vypořádaných námitek, bylo zbytné vypořádávat ostatní kasační námitky; ty totiž nejsou pro další postup žalovaného, v mezích výše vyřčeného závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu, relevantní. Rozhodne-li žalovaný v dalším rozhodnutí opět o zamítnutí stěžovatelná odvolání a potvrdí tak platební výměr správce daně, bude mít stěžovatelka možnost uplatnit obdobu těchto kasačních námitek v případě potřeby v následné žalobě proti dalšímu rozhodnutí žalovaného.

[49] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. platí, že „[r]ozhodl-li Nejvyšší správní soud současně o odmítnutí návrhu, zastavení řízení, o postoupení věci nebo způsobem podle odstavce 2, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu.“

[50] Právo účastníka řízení na náhradu účelně vynaložených nákladů se odvíjí od jeho celkového procesního úspěchu ve věci. V nynějším případě byla celkově procesně úspěšná stěžovatelka, neboť její žaloba byla důvodná a rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tedy stěžovatelka má právo na náhradu nákladů řízení před krajským soudem, a podle téhož ustanovení (ve spojení s § 120 téhož zákona) má také právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

[51] Stěžovatelkou účelně vynaložené náklady sestávají v řízení před krajským soudem ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu proti rozhodnutí žalovaného (3000 Kč) a z nákladů na odměnu zástupce (daňového poradce Ing. Milana Hynka) spojenou s dvěma úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v rozhodném znění (dále jen „advokátní tarif“), ve výši 3100 Kč za jeden úkon [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], a paušální částky náhrady hotových výdajů

(300 Kč na jeden úkon právní služby, § 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem 6800 Kč. Náhradu nákladů zastoupení je třeba navýšit o částku odpovídající dani z přidané hodnoty, neboť daňový poradce, který stěžovatelku zastupoval v řízení před krajským soudem, je plátcem této daně. Za řízení před krajským soudem tedy má stěžovatelka vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč.

[52] Pokud jde o náklady vynaložené stěžovatelkou účelně v řízení o kasační stížnosti, sestávají tyto ze zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost (5000 Kč) a z odměny zástupce (Mgr. Petra Šindeláře, LL.M, advokáta) za dva úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu, ve výši uvedené v předchozím odstavci, včetně paušálních náhrad hotových výdajů advokáta. Nejvyšší správní soud podotýká, že oproti stěžovatelčinu vyčíslení nákladů ze dne 14. 11. 2019 nepřiznal náhradu za dva úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, ale pouze za jeden, neboť podání blanketní kasační stížnosti a její následné doplnění považuje v souhrnu toliko za jeden úkon právní služby. Celkem činí náhrada nákladů zastoupení stěžovatelky v řízení o kasační stížnosti 6800 Kč, přičemž tuto částku je třeba opět zvýšit o daň z přidané hodnoty, již je výše uvedený advokát plátcem. Stěžovatelka má tedy za řízení o kasační stížnosti, oproti žalovanému právo na náhradu nákladů ve výši 13 228 Kč. Nejvyšší správní soud podotýká, že procesně neúspěšný žalovaný je povinen nahradit náklady řízení v obou stupních správního soudnictví k rukám aktuálního zástupce stěžovatelky, nehledě na to, že v řízení před krajským soudem byla stěžovatelka zastoupena jinou osobou (výše uvedeným daňovým poradcem).

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

V Brně dne 22. prosince 2020

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu