



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mráky a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **VJB PARTNER, spol. s r.o.**, se sídlem K Lanovce 1042, Jáchymov, zast. Mgr. Petrem Šindelářem, LL.M., advokátem se sídlem Moskevská 1461/66, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2018, čj. 33847/18/5300-21443-701328, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 9. 2019, čj. 57 Af 21/2018-60,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I. Vymezení věci

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 6. 2017 doměřil Finanční úřad pro Karlovarský kraj (správce daně) žalobkyni daň z přidané hodnoty ve výši 200 000 Kč za zdaňovací období listopad 2012 a zároveň jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 40 000 Kč. Správce daně mj. dovedil, že žalobkyně byla účastna na daňovém podvodu. Žalobkyně podala proti rozhodnutí správce daně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 7. 2018 zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně bránila žalobou, kterou krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl.

#### II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Obdobně jako v žalobě před krajským soudem

zpochybňuje, že měla a mohla vědět, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo zatíženo podvodem na DPH. V době uzavření smlouvy s dodavatelkou neměla k dispozici žádné informace, které by nasvědčovaly tomu, že se jedná o nespolehlivého plátce DPH. Závěr správce daně o tom, že o své účasti na daňovém podvodu věděla, resp. vědět měla a mohla, je založen výhradně na skutečnostech, které nemohla v té době zjistit. Stěžovatelka také nesouhlasí se závěry o nestandardním obsahu smlouvy s dodavatelkou a nestandardních okolnostech uzavření smlouvy a poskytnutí služby (zajištění reklamy, resp. sponzorského vzkazu). Zpochybňuje, že cena za jí poskytnutou službu byla výrazně nadhodnocená, a tvrdí, že byla přiměřená situaci na trhu s reklamou ve veřejnoprávní televizi. Stěžovatelka také odmítá, že by nepřijala dostatečná opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu. Opatření vyžadovaná správcem daně nebyla v jejích možnostech, případně je nebyla povinna zavést.

[4] Stěžovatelka dále tvrdí, že žalovaný neprávě vymezil a následně nesprávně uplatnil standard pro posouzení subjektivní stránky jednání stěžovatelky. Dovedl totiž, že stěžovatelka o účasti na daňovém podvodu měla a mohla vědět. Srovnává také používání institutu zavinění v trestním právu s požadavky pro závěr o účasti na daňovém podvodu v daňovém řízení a tvrdí, že z ústavněprávního hlediska není rozdíl mezi nimi přijatelný. Stěžovatelka rovněž uvádí, že rozhodnutím žalovaného, potvrzeným krajským soudem v napadeném rozsudku, bylo v rozporu s judikaturou NSS přeneseno důkazní břemeno ohledně vědomosti stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelka také namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

[5] Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti, mimo jiné nesouhlasí s argumentací stěžovatelky týkající se požadavků pro naplnění subjektivní stránky účasti na daňovém podvodu.

### III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[6] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti (vyjma námitek uvedených v následujícím bodu) dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[7] NSS se nemohl věcně zabývat námitkami uplatněnými v bodech 25, 31 a 32 kasační stížnosti, ve kterých stěžovatelka mj. tvrdí, že v rozhodnutí žalovaného není daňový podvod dostatečně přesně vymezen, resp. že nebyl dostatečně identifikován řetězec společností, ve kterém mělo dojít k podvodu na DPH. Stěžovatelka tento typ námitek neuplatnila v žalobě proti rozhodnutí žalovaného (srov. též bod 19 napadeného rozsudku, kde krajský soud správně poznamenal, že stěžovatelka „v žalobě *nezpochybňovala existenci podvodného řetězce, polemizovala se závěry žalovaného o tom, zda »věděla či alespoň vědět mohla a měla, že se účastní na podvodu na DPH«.*“). Tyto námitky jsou tedy ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustné, neboť je stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, přestože jí v tom nic nebránilo.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatelka uzavřela smlouvu s KV Production Servis, jejímž předmětem bylo obstarání reklamy (správně sponzorského vzkazu) k TV pořadu „*Komici na jedničku - Petr Nárožný*“, vysílaného dne 18. 12. 2012 na kanálu ČT 1. Správce daně dospěl na základě výsledků daňové kontroly k závěru, že plnění přijaté stěžovatelkou od KV Production Servis bylo zasaženo podvodem na DPH. Dle správce daně byla postupně přeprodávána stejná služba v řetězci: Česká televize – Action Racing Mania, s.r.o. – XXX – KV

pokračování

Production Servis – stěžovatelka (z důvodu nekontaktnosti společností Action Racing Mania a KV Production Servis nebylo možné přesně zjistit, zda mezi nimi v řetězci byl ještě další subjekt či nikoliv). V rámci tohoto řetězce neodvedla společnost KV Production Servis DPH a její odpočet si následně nárokovala stěžovatelka. Dle správce daně byly splněny podmínky pro odepření nároku na odpočet DPH. Stěžovatelka dle správce daně o tom, že toto plnění bylo zasaženo daňovým podvodem, věděla, případně alespoň vědět měla a mohla; stejně tak stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření k tomu, aby zamezila své účasti na daňovém podvodu.

[10] NSS k tomu uvádí následující.

### III.A. *Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný*

[11] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Krajský soud prý pouze zopakoval skutkový stav zjištěný správcem daně a stejně tak převzal právní závěry, ke kterým správce daně došel. Dle stěžovatelky krajský soud odůvodnil rozsudek jen stručně a v podstatě se vůbec nezabýval „*klíčovou otázkou daňového podvodu*“.

[12] Námitka nepřezkoumatelnosti není opodstatněná.

[13] NSS zdůrazňuje, že ne každý dílčí nedostatek odůvodnění založí nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Jak vysvětlil rozšířený senát NSS, „*přezkoumatelnost*“ „*rozhodnutí krajského soudu není hodnotou sama o sobě. Zrušení rozhodnutí krajských soudů zpravidla pro účastníky/osoby zúčastněné na řízení, včetně toho, který podává kasační stížnost, neznamená žádný přínos. Výsledkem je naopak pravidelné prodloužení a prodražení soudního řízení. I proto je nutné k aplikaci kasačního důvodu spočívajícího v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů přistupovat krajně zdrženlivě*“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, *Zdravé Ktišsko*, bod 30).

[14] Krajský soud v nynější věci nemusel nutně volit cestu vypořádání se s každým dílčím žalobním argumentem. Mohl naopak proti žalobě postavit vlastní právní názor, v jehož konkurenci žalobní body jako celek neobstojí (srov. např. rozsudek ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, bod 34). Vše závisí na podobě a kvalitě žaloby, komplexnosti žalobních bodů a též na tom, zda je žaloba více méně jen opakováním odvolacích námitek, či naopak skutečnou a detailní polemikou s rozhodnutím žalovaného.

[15] Krajský soud v rozsudku nejprve vymezil závěry žalovaného, které pro daný spor považoval za nejdůležitější. Teprve s takto vybranými argumenty se ztotožnil; nelze tak tvrdit, že by pouze bez dalšího přebíral tvrzení žalovaného nebo správce daně. Nadto pak krajský soud reagoval na jednotlivá žalobní tvrzení stěžovatelky, se kterými se dle názoru NSS vypořádal také dostatečně. K námitce stěžovatelky, že se krajský soud vůbec nezabýval „*klíčovou otázkou daňového podvodu*“, již NSS v bodu [7] shora uvedl, že stěžovatelka v žalobě tuto otázku sama nezpochybňovala. Nyní je proto její námitka v kasační stížnosti nepřijatelná.

### III.B. *Věcné posouzení otázek souvisejících se samotným nárokem na nadměrný odpočet DPH*

[16] Dle judikatury SDEU i NSS se podvodem na DPH označuje situace, v nichž jeden daňový subjekt jako účastník podvodu neodvede státní pokladně vybranou DPH a další subjekt si ji naopak odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, věc *VYRTYCH*, bod 69). Operace uskutečněné v rámci takového podvodu neodpovídají běžným obchodním podmínkám

(viz rozsudek ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, věc *Easy Working*, bod 30, a judikaturu tam citovanou). V praxi pak existují varianty podvodů na DPH tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují (viz stanovisko generálního advokáta SDEU Colomera ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Kittel*,<sup>1</sup> bod 35). Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. již výše cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod 57).

[17] Zjednodušeně řečeno, znakem podvodu je, že *jeden* z účastníků daň *neodvede a další si ji odečte*. Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „*keréhokoli*“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH mezi těmito subjekty (věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod 69).

[18] Proto je třeba ctít legitimní očekávání poctivých daňových subjektů. Každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstup. Po daňovém subjektu nelze spravedlivě požadovat, aby v případě standardního obchodu v rámci své běžné podnikatelské činnosti zkoumal – bedlivěji než běžně –, zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu může dojít k podvodnému jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH (srov. např. rozsudek ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014-47, věc *Lia Fail company*, bod 21; srov. též cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod 69).

[19] Judikatura SDEU k tomu uzavírá, že je třeba odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, „*pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria*“ (rozsudek SDEU ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Kittel*,<sup>2</sup> bod 59, srov. též body 53 až 58 tamtéž).

### III.B.1. Rozložení důkazního břemene a tvrzené protiprávní přenesení důkazního břemene na stěžovatelku

[20] Stěžovatelka tvrdí, že v daňovém řízení bylo protiprávně přeneseno důkazní břemeno ohledně prokazování vědomosti o účasti na daňovém podvodu. Odkazuje v tomto smyslu na několik (údajně vzájemně rozporných) závěrů v rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka tak měla být dokonce nucena, aby prokazovala, že o účasti na daňovém podvodu nevěděla a ani vědět nemohla a neměla.

[21] Dle NSS je potřeba rozlišovat mezi rozložením důkazního břemene v daňovém řízení a případným přenesením důkazního břemene. Na daňovém subjektu, který si chce nárokovat odpočet na DPH, je, aby prokázal uskutečnění zdanitelného plnění od jiného plátce a jeho použití ke své ekonomické činnosti. Nebude-li to schopen doložit (typicky účetnictvím), nemůže mu nárok na odpočet DPH ani vzniknout (rozsudek ze dne 19. 7. 2018, čj. 1 Afs 47/2018-58, věc *GTL*, body 14-15).

<sup>1</sup> Stanovisko generálního advokáta Ruiz-Jaraba Colomera přednesené dne 14. 3. 2006, spojené věci C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, EU:C:2006:174

<sup>2</sup> Rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, EU:C:2006:446

pokračování

[22] Případnou účast daňového subjektu na daňovém podvodu ale prokazuje již správce daně, jelikož účast na daňovém podvodu je okolností, pro kterou je možné nárok na odpočet (jinak splňující všechny nezbytné požadavky) odepřít. Daňový subjekt totiž dle § 92 odst. 3 daňového řádu tíží daňové břemeno pouze ve vztahu ke skutečnostem, které je povinen uvést v daňovém přiznání, popřípadě v dalších podáních. Správce daně je naopak dle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu povinen prokázat skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání (nebo jiné skutečnosti), které bezesporu zahrnují i skutečnosti svědčící o daňovém podvodu. V kontextu posuzování podvodu na DPH to znamená, že správce daně tíží důkazní břemeno jak co do existence podvodu, tak co do zapojení daňového subjektu do něj, včetně skutečnosti, že daňový subjekt věděl, resp. měl a mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu. Přenášení důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt je v tomto kontextu nepřijatelné (viz cit. věc *Easy Working*, 10 Afs 182/2018, body 37-40, a tam cit. judikaturu).

[23] Pakliže však správce daně své důkazní břemeno unese a prokáže, že daňový subjekt věděl či měl a mohl (musel) vědět o své účasti na podvodu na DPH, má daňový subjekt poslední možnost, jak vývoj řízení zvrátit. Daňový subjekt může vylíčit skutečnosti, které svědčí o jeho dobré víře, resp. o tom, že přijal veškerá opatření, která na něm bylo možné rozumně vyžadovat, aby riziku zapojení do daňového podvodu zabránil. Jakkoli tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemene v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno *stricto sensu*, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání (srov. cit. věc *Easy Working*, 10 Afs 182/2018, body 42-43).

[24] NSS se ztotožňuje s argumentací stěžovatelky potud, že přenášení důkazního břemene co do vědomosti o účasti na daňovém podvodu není přípustné. Proto není přesné vyjádření žalovaného v bodu 26 jeho rozhodnutí, kde zaměňuje rozložení a přenesení důkazního břemene; nejedná se však o nedostatek, který by se projevil v postupu daňových orgánů vůči stěžovatelce. Stěžovatelce však již nelze přisvědčit v tom, že by k protiprávnímu přenesení důkazního břemene v dané věci skutečně došlo. Žalovaný výslovně (oproti tvrzení stěžovatelky v kasační stížnosti) v bodu 29 rozhodnutí uvádí, že nezpochybně splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet DPH. Uvádí dále, že obchodování žalobkyně s KV Production Servis je zatíženo podvodem na DPH, pro který nelze nárok na odpočet přiznat. Z napadeného rozhodnutí také žádným způsobem nevyplývá, že by žalovaný na stěžovatelku přenášel důkazní břemeno a nutil ji tak, aby prokazovala, že nevěděla, resp. vědět neměla a nemohla, o své účasti na daňovém podvodu.

[25] Stěžovatelka také nesprávně dovozuje, že by z bodu 28 rozhodnutí žalovaného vyplýval nějaký vnitřní rozpor nebo že by snad z jeho nesouladu se zbytkem rozhodnutí jakkoliv plynul závěr o přenesení důkazního břemene. Uvedený bod přímo cituje prvostupňového správce daně, nejde tedy o přímé závěry rozhodnutí žalovaného. Naopak žalovaný upřesňuje tuto problematiku hned v bodu 29 a násl. rozhodnutí. Zjevně se jedná o zhodnocení toho, zda stěžovatelka přijala dostatečná opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu, respektive zda se jí podařilo závěry správce daně vyvrátit (viz ono „vyvinění“, jak o něm NSS hovořil v bodě [23] výše).

### III.B.2. Typ zavinení při prokazování účasti na daňovém podvodu

[26] Stěžovatelka se dále domnívá, že žalovaný použil nesprávný standard pro naplnění subjektivní stránky účasti na daňovém podvodu; dle stěžovatelky není možné uplatňovat pro tento účel zavinení ve formě nevědomé nedbalosti. Stěžovatelka tvrdí, že z judikatury SDEU vyplývá, že subjektivní stránka její účasti mohla být naplněna, jen pokud věděla nebo *musela*

(nikoliv *měla a mohla*) vědět o své účasti na daňovém podvodu. Srovnává také předpoklady spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle § 240 trestního zákoníku a tvrdí, že rozdíl v požadovaných formách zavinění v daňovém právu a trestním právu je „z ústavního hlediska neobhajitelný“.

[27] NSS se stěžovatelčinou argumentací nesouhlasí. Účast na daňovém podvodu nelze zkoumat hledisky objektivní odpovědnosti daňového subjektu, který se ocitne v obchodním řetězci. Naopak je třeba vycházet z odpovědnosti subjektivní (shora cit. věc *VYRTYCH*, 5 Afs 60/2017, bod 69). Nicméně ačkoliv jak SDEU, tak NSS v některých rozsudcích použil formulaci, že daňový subjekt „věděl nebo **musel** vědět“ o účasti na daňovém podvodu, namísto „**měl a mohl**“, NSS mezi těmito výrazy nevidí rozdíl. Formulace „*věděl nebo musel vědět*“ zahrnuje jak případy, kdy daňový subjekt věděl, tak i případy, kdy sice nevěděl, ale *musel* vědět – tedy jinak řečeno „*měl a mohl*“ vědět. „*Musel vědět*“ a „*měl a mohl vědět*“ jsou v podstatě synonyma. Ani z judikatury SDEU, na kterou odkazuje stěžovatelka, takový rozdíl nevyplývá; sám SDEU tyto pojmy i v rámci téhož rozsudku běžně zaměňuje (srov. rozsudek SDEU ve věci C-277/14, *PPUH*,<sup>3</sup> a cit. věc *Easy Working*, 10 Afs 182/2018, body 57 a 58).

[28] Stejně tak již NSS uvedl, že není namístě mechanicky přenášet pojmy trestního práva a práva daňového; pojmy vědomé či nevědomé nedbalosti lze v tomto kontextu používat jen s přihlédnutím ke specifikům daňového řízení (výše cit. věc *Easy Working*, 10 Afs 182/2018, body 54-55). K námitkám stěžovatelky o rozdílu mezi tímto „zaviněním“ v daňovém právu a zaviněním v právu trestním lze uvést, že následky porušení právních norem v obou odvětvích se podstatně liší. V případě daňového práva je následkem účasti na podvodu na DPH odepření nároku na odpočet, zatímco v případě stěžovatelkou uváděného trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby již základní skutková podstata počítá s možným udělením trestu odnětí svobody. Svět daňového a trestního práva je oddělený, podmínkou doměření daně rozhodně není zjištění daňového trestného činu. Daňové právo není trestním právem [srov. např. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100, věc *Ondřejovická strojárna*, část IV/f –a), nebo nedávno rozsudek ze dne 26. 2. 2020, čj. 10 Afs 268/2019-53, věc *Golden Snack*, bod 41].

### III.B.3. Stěžovatelka přinejmenším *měla a mohla (musela) o daňovém podvodu vědět*

[29] Stěžovatelka několika různými argumenty zpochybňuje závěr žalovaného o své účasti na daňovém podvodu, tedy že o zasažení přijatého plnění podvodem na DPH minimálně *měla a mohla* vědět.

[30] Žalovaný závěr o vědomosti stěžovatelky o účasti na podvodu dovozuje zejména ze samotného obsahu smlouvy uzavřené s KV Production Servis a okolností jejího uzavření, konkrétně pak z následujících objektivních okolností:

- *ve smlouvě nebyla vymezena délka reklamy ani jinak rozsah plnění;*
- *hned v den uzavření smlouvy byl vystaven daňový doklad k poskytované službě;*
- *dobu uvedení reklamy je ve smlouvě uvedena obecně (období od 1. 1. 2012 od 31. 12. 2012);*
- *stanovení ceny ve smlouvě na 1 000 000 Kč bez DPH, a to bez jakéhokoliv dohadování a jakékoliv kalkulace;*
- *nestandardní ustanovení ve smlouvě týkající se zániku smluvního vztahu;*
- *požadování úhrady před samotným poskytnutím služby;*
- *vyjednávání o smlouvě vedla za stěžovatelku osoba, která v té době nebyla statutárním orgánem stěžovatelky, o sjednávání konkrétních podmínek smlouvy nejsou dostatečné informace, smlouva byla uzavřena, aniž by stěžovatelka byť jednou navštívila sídlo KV Production Servis;*

<sup>3</sup> Rozsudek SDEU ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, *PPUH Stebcemp sp. j Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslav Stefanek v. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, EU:C:2015:719

## pokračování

- poskytnutá služba nebyla definována tak, aby odpovídala platné legislativě týkající se reklamy, zejména byla poskytnutá služba chybně označena jako „reklama“, ačkoliv se jednalo o „sponzorský odkaz“;
- stěžovatelka přistoupila na nabízenou cenu, aniž by ji jakkoliv ověřovala (srov. též bod [39] níže);
- nesplnění povinnosti dodavatelky vyplývající z čl. V smlouvy (informování stěžovatelky o všech podstatných skutečnostech), zejména co se týče skutečnosti, že výroba samotného spotu nebude realizována přímo dodavatelkou, že služba bude uskutečněna přes několik personálně propojených společností (spojených jednou osobou) a že v důsledku toho dojde k neúměrnému zvýšení ceny.

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

[32] Stěžovatelka ve vztahu k výše uvedeným skutečnostem v první řadě namítá, že se jednalo o okolnosti, které nastaly až po uzavření smlouvy, resp. ukončení obchodní spolupráce s KV Production Servis. Dle stěžovatelky dokonce žalovaný závěr o tom, že stěžovatelka přinejmenším měla a mohla vědět o daňovém podvodu, založil *výhradně* na takových skutečnostech. Stěžovatelce v tomto ohledu nemůže NSS přisvědčit. Krajský soud jasně v bodu 26 napadeného rozsudku uzavírá, že skutečnosti *rozhodně* jak pro posouzení vědomosti stěžovatelky o podvodu na DPH, tak pro zhodnocení přiměřenosti jí přijatých opatření, se odehrály v době ještě před uskutečněním zdanitelného plnění a NSS s jeho hodnocením souhlasí. Žalovaný se dle NSS okolnostmi, které vyšly najevo až po uzavření smlouvy a poskytnutí služby, zabýval pouze pro účely zjištění samotné existence daňového podvodu, ale dále je pak stěžovatelce nevytýkal, tím méně, aby výhradně na nich založil rozhodnutí o vědomosti stěžovatelky o daňovém podvodu.

[33] Dále stěžovatelka nesouhlasí se závěrem žalovaného o neúměrném zvýšení ceny za poskytnutou službu, se kterým se plně ztotožnil i krajský soud. Jádrem stěžovatelčiných úvah je argument, že trh s reklamou (či sponzorskými vzkazy) ve veřejnoprávní televizi je značně omezen co do možnosti vůbec reklamu do vysílání umístit. Nadto pak tento omezený reklamní prostor často skoupi reklamní agentury a pro samotné podnikatele je obtížné se (mimo nabídku těchto agentur) k reklamnímu času dostat. Stěžovatelka proto tvrdí, že způsob určení referenční ceny pro jí přijaté plnění použitý žalovaným není spolehlivý ani objektivní.

[34] Dle NSS je za daných skutkových okolností závěr žalovaného o neúměrném zvýšení ceny správný. Ze správního spisu vyplývá, že v případě stěžovatelky byla ve výše popsaném řetězci společností přeprodávána stejná služba, tj. zajištění sponzorského vzkazu v České televizi. Původní cena, za kterou společnost Action Racing Mania nakoupila reklamní prostor právě od České televize, činila dohromady 70 000 Kč bez DPH. Šlo o cenu jediného sponzorského vzkazu rozděleného mezi 5 inzerentů a stěžovatelka byla jen jedním z nich (sponzorské vzkazy měly délku 10 s a byly vysílány vždy na začátku a konci pořadu). Již v případě takto zjištěné ceny není přesvědčivý argument stěžovatelky o zkreslení ceny tím, že by reklamní prostor v České televizi byl, zjednodušeně řečeno, „nedostatkovým zbožím“; logicky vzato cena, za kterou sama Česká televize tento prostor prodávala, již byla touto skutečností ovlivněna.

[35] NSS nicméně akceptuje argument stěžovatelky, že ona sama je koncovým zákazníkem. Ostatně proto správce daně oslovil několik společností, které samy prodávaly reklamní prostor v České televizi konečným zákazníkům. Společnost MÉDEA, a.s., uvedla, že vycházela z ceníku, dle kterého sponzorský vzkaz (nerozdělený mezi jednotlivé sponzory) u stejného pořadu ve stejném období (tj. prosinci 2012) vycházel na 140 000 Kč s možností slevy. Ze správního spisu také vyplývá, že ceník používaný touto společností byl zveřejněn na internetu, a stěžovatelka tak mohla získat srovnání ceny za jí nakupovanou službu. Ze sdělení společnosti MAXUS Czech Republic, s.r.o., pak pro porovnání správce daně dále vypočetl průměrnou cenu sponzorského vzkazu v období vánočních svátků v roce 2012 (tedy patrně ještě žádanějšího období pro prezentaci), a sice cca 128 000 Kč. Nadto také ještě správce daně zjistil u této společnosti *nejvyšší* z účtovaných cen za sponzorské vzkazy u pořadů vysílaných od 20:00 (tedy zhruba ve stejném čase jako „stěžovatelčin“ pořad), kdy došel k částkám typicky kolem 238 000 Kč a nejvyšší cca 280 000 Kč, vždy za celý sponzorský vzkaz (opět v délce 2 × 10 s). Ze správního spisu tak plyne, že sice k určitému zvýšení ceny vlivem prodeje reklamního prostoru mediálními agenturami dojít mohlo, nikoliv ale k tak mnohonásobnému zvýšení (při kterém by cena za pouhou část sponzorského vzkazu u jediného pořadu vzrostla na 1 000 000 Kč), jak naznačuje stěžovatelka.

[36] Stejně tak NSS nevidí důvod pro zásadní zvýšení ceny ani ve službách, které byly stěžovatelce poskytnuty vedle samotného zajištění reklamního prostoru. Cena zhotovení samotného spotu společností SAWAGO s.r.o. byla dle správního spisu v přepočtu 2 400 Kč bez DPH pro jednoho inzerenta. Přestože stěžovatelka také tvrdila, že jí KV Production Servis nad rámec zajištění samotného spotu poskytla „komplexní servis“, ze správního spisu lze zjistit v tomto smyslu jen poskytnutí obecného přehledu sledovanosti pořadů (který navíc KV Production Servis sama nevytvořila a zjevně pouze převzala).

[37] Jak již NSS uvedl výše, pro účely prokazování daňového podvodu a účasti daňového subjektu na něm je podstatné, aby byly zohledněny všechny okolnosti dané věci včetně nejrozličnějších vazeb mezi účastníky posuzované transakce, už jen pro různorodost podob, které mohou tyto podvody mít. Pokud daňové orgány zjišťují cenu obvyklou (pro porovnání s cenou skutečně zaplacenou daňovým subjektem), je především důležité, aby v kontextu dané věci zjistily cenu nezátíženou jejím dřívějším zvýšením v řetězci účastníků daňového podvodu nebo jiným účelovým jednáním dodavatelů daňového subjektu (srov. rozsudek ze dne 28. 1. 2014, čj. 8 Afs 43/2013-52, bod 30). Stěžovatelka se tak mýlí, pokud tvrdí, že „referenční“ cena stanovená daňovými orgány v této věci je nespolehlivá (rozsudek ze dne 11. 2. 2004, čj. 7 A 72/2001-53, na který v tomto odkazuje stěžovatelka, se věnuje cenám za služby spojené s užíváním bytu a není pro tuto věc nijak relevantní).

[38] Správce daně dle NSS zjistil věrohodným způsobem v podstatě hned několik „srovnávacích“ cen, které stěžovatelce předestřel, včetně konkrétní ceny, za kterou byly sponzorské vzkazy ke stejnému pořadu a ve stejném období prodávány jinou společností koncovým zákazníkům. Ze *všech* takto zjištěných cen plyne, že cena 1 000 000 Kč zaplacená stěžovatelkou ve prospěch KV Production Servis byla mnohonásobně větší než ceny běžně v daném období účtované koncovým zákazníkům. To bez jakéhokoliv rozumného odůvodnění. To platí tím spíše, že v případě stěžovatelky se jednalo jenom o vzkaz o zhruba pětinové délce z celkových 2 × 10 s, zatímco ceny poskytnuté oslovenými společnostmi se týkaly celé této délky (pouze pro ilustraci NSS dodává, že i cena *celého* sponzorského vzkazu dle ceníku společnosti MÉDEA bez případné slevy je stále více než *sedmkrát* nižší než cena zaplacená stěžovatelkou za mnohem kratší reklamní prostor).



pokračování

[39] Právě ve spojení s takto zvýšenou cenou pak dle NSS vynikají další zjištěné objektivní okolnosti tohoto konkrétního případu. Stěžovatelka přistoupila na nabídku KV Production Servis, aniž by *jakýmkoliv* způsobem ověřovala vhodnost tohoto způsobu propagace pro své podnikání či *jakkoliv* ověřovala či zpochybňovala cenu nebo alespoň žádala o její vysvětlení či způsob kalkulace. Jednalo se o částku nijak nevýznamnou, přesto u stěžovatelky nelze vidět ani náznak opatrnosti či zdrženlivosti při nakládání s vlastními prostředky.

[40] Obdobně lze nahlížet i na obsah smlouvy, kde je řada podstatných ustanovení formulována jen velmi obecně (např. ustanovení o ceně je bez jakékoliv kalkulace, chybí také konkrétnější popis poskytnuté služby, zejména rozsahu sponzorského vzkazu). Některá ustanovení vykazují nepřesnosti (to je případ ustanovení o zániku smluvního vztahu, dle kterého nemohlo ke smlouvou předpokládanému způsobu zániku prakticky dojít, nebo doby pro uvedení reklamy v délce dvou let, přestože byla ve smlouvě uvedena konkrétní příležitost vysílání). To jsou však jen drobnosti, které by samy o sobě jistě nemohly ospravedlnit závěr žalovaného. Zaměňování reklamy a sponzorského odkazu ve smlouvě je pak dle NSS pro nynější věc bez většího významu. To však nic nemění na správnosti závěru žalovaného, který je založen především na okolnostech obsažně rozvedených výše.

[41] Stěžovatelka opakovaně poukazuje na to, že ve smlouvě byly uvedeny všechny podstatné náležitosti, že smlouva jako taková byla platná (a ani její případná neplatnost by nenesla „daňové konsekvence“), a taktéž argumentuje tím, že smlouva byla písemná a platba proběhla bezhotovostně. Již krajský soud ale správně stěžovatelce vysvětlil (v bodu 32 rozsudku), že předmětem posuzování je též celý způsob uzavírání smlouvy pro účely posouzení, nakolik stěžovatelka mohla o podvodnosti transakce vědět.

[42] Stejně tak stěžovatelku dle NSS nijak neosvobozuje tvrzení, že nemohla např. ověřit účetní závěrky dodavatelky, neboť jejich nezveřejňování bylo v té době naprosto běžným jevem. Stěžovatelka se tudíž měla o to více zajímat o poměry samotné transakce. Obdobně pak lze reagovat na tvrzení stěžovatelky týkající se sídla KV Production Servis. Stěžovatelka v sídle své dodavatelky nebyla (ani jej neověřovala), byť ve svém vyjádření sama uváděla blízkost dodavatelky jako důvod pro její výběr. To jen potvrzuje podivnosti kolem sjednání obchodu. Pouze na těchto skutečnostech však závěr o vědomosti stěžovatelky o podvodu na DPH nestojí. Pro úplnost NSS uvádí, že ani z judikatury SDEU a NSS, na kterou stěžovatelka ohledně zveřejňování účetních závěrek či věrohodnosti sídla odkazuje (být bez konkrétního argumentu), neplyne pro tuto konkrétní věc jiný závěr.

[43] Ze souhrnu těchto okolností dle NSS plyne, že uzavření smlouvy s mnohonásobně zvýšenou cenou oproti prakticky jakékoliv porovnatelné cenové hladině na trhu, za zcela pasivního postoje stěžovatelky k ověření ceny, zhodnocení vhodnosti sponzorského vzkazu či zjištění jeho podoby před uzavřením smlouvy, je jednáním, které nemá v běžném obchodním styku racionální opodstatnění. Nemá tedy jiné vysvětlení, než že cena byla nadhodnocena za účelem uplatnění nároku na odpočet DPH. Z rozhodnutí žalovaného jasně plyne, že stěžovatelka mohla podniknout alespoň minimální kroky k ověření ceny nebo bližšího posouzení služby a jejího přínosu. Stěžovatelka se tedy mýlí, tvrdí-li, že jí žalovaný nedal k dispozici žádný standard běžně obezřetného obchodování (vyžadovat po žalovaném, aby v tomto kontextu ještě blíže takové požadované chování specifikoval, je dle NSS zcela nadbytečné).

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

#### III.B.4. *Přijetí opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu*

[45] Dle NSS ze zjištěných skutečností dále také nevyplývá, že by stěžovatelka přijala taková rozumná opatření, při jejichž dodržování by byla schopna reálně předejít a zabránit své účasti na podvodu na DPH. Postup, kdy si stěžovatelka ověřila dodavatelku v obchodním rejstříku a registru plátců DPH (a z těchto zdrojů nezjistila nic, co by nasvědčovalo nespolehlivosti KV Production Servis), nelze sám o sobě brát jako dostatečné opatření. Naopak, v kontextu okolností této věci se tyto kroky jeví jen jako naprosto nedostačující minimum. Jako zcela irelevantní pak NSS shledává odkaz stěžovatelky na postup Generálního finančního ředitelství ve zcela jiné věci.

[46] Z judikatury SDEU, na kterou odkazuje sama stěžovatelka, jasně plyne, že to, jaké kroky je možné vyžadovat po daňovém subjektu, závisí na okolnostech každého případu, mj. s ohledem na existenci indicií svědčících o nesrovnalostech nebo potenciálním podvodu (nelze automaticky dovozovat povinnost každého daňového subjektu detailně prověřovat své dodavatele bez ohledu na kontext daného obchodu, srov. rozsudek SDEU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Dávid*,<sup>4</sup> body 59-61).

[47] V napadeném rozsudku krajský soud správně zdůraznil, že pro posouzení tohoto případu je nutné přihlídnout k tomu, že stěžovatelka uzavřela výše popsanou smlouvu *zcela* bez zhodnocení přínosu poskytované služby pro její činnost a rovněž bez *jakéhokoliv* posouzení přiměřenosti (dodavatelkou navržené) ceny. To, že stěžovatelka po vysílání sponzorského vzkazu zkontrolovala „písemnou a obrazovou“ dokumentaci (dle správního spisu spočívající ve vyobrazení jejího loga v reklamním spotu a výše zmíněných obecných informacích o sledovanosti), lze v kontextu této věci také brát jen jako naprosté minimum toho, co stěžovatelka mohla učinit. Stěžovatelka sice tvrdí, že již samotné obchodování na základě „staré známosti“ s jednatelkou KV Production Servis považuje za jedno z dostatečných opatření, ze správního spisu však nevyplývají žádné bližší informace o této spolupráci (nad rámec pouhého tvrzení), krajský soud tedy naprosto správně tento argument odmítl.

<sup>4</sup> Rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *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*, EU:C:2012:373

pokračování

[48] Za dané situace se pak jeví NSS jako zjevné, že stěžovatelka nepostupovala dostatečně obezřetně a nepřijala ani částečně přiměřená opatření, kterými by mohla své účasti na daňovém podvodu zabránit.

#### **IV. Závěr a náklady řízení**

[49] S ohledem na vše výše uvedené proto NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[50] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 5. srpna 2020

Zdeněk Kühn  
předseda senátu