



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **DAV, a.s.**, se sídlem Zengrova 510/19, Ostrava, zastoupená JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2019, čj. 39460/19/5300-21455-709739, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 8. 2020, čj. 25 Af 80/2019-164,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 4 114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 24. 9. 2018, čj. 3323043/18/3202-50523-810103, čj. 3323106/18/3202-50523-810103, čj. 3323131/18/3202-50523-810103, čj. 3323150/18/3202-50523-810103, čj. 3323174/18/3202-50523-810103, čj. 3323249/18/3202-50523-810103, čj. 3323277/18/3202-50523-810103, čj. 3323301/18/3202-50523-810103, čj. 3323321/18/3202-50523-810103, čj. 3323341/18/3202-50523-810103, čj. 3323412/18/3202-50523-810103, čj. 3323451/18/3202-50523-810103, čj. 3323474/18/3202-50523-810103, čj. 3323499/18/3202-50523-810103, čj. 3323515/18/3202-50523-810103, čj. 3323540/18/3202-50523-810103, čj. 3323557/18/3202-50523-810103, čj. 3323572/18/3202-50523-810103, čj. 3323606/18/3202-50523-810103, čj. 3323621/18/3202-50523-810103, čj. 3323632/18/3202-50523-810103, čj. 3323649/18/3202-50523-810103, čj. 3323663/18/3202-50523-810103,

doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období leden 2013 až listopad 2013, březen 2014 až listopad 2014 a březen 2015 až červenec 2015. Dále platebními výměry ze dne 24. 9. 2018, čj. 3323707/18/3202-50523-810103, čj. 3323799/18/3202-50523-810103, čj. 3323833/18/3202-50523-810103, čj. 3323855/18/3202-50523-810103, čj. 3323876/18/3202-50523-810103, vyměřil žalobkyni DPH za období srpen 2015 až prosinec 2015. Žalobkyni podle správce daně nenáleží nárok na odpočet daně z důvodu její účasti na daňovém podvodu. Proti platebním výměrům a dodatečným platebním výměrům se žalobkyně odvolala. Žalovaný shora označeným rozhodnutím odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. V ní tvrdila, že správce daně vydal rozhodnutí předtím, než jí doručil zprávu o daňové kontrole. Ta navíc nebyla řádně projednána. Rozhodnutí tedy byla vydána bez odůvodnění. Pokud by žalovaný postupoval dle zákona, došlo by k prekluzi. K podvodu na DPH mimo jiné tvrdila, že daňové orgány nedostatečně identifikovaly chybějící daň. Neprokázaly ani existenci objektivních nestandardních okolností. Napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné.

[3] Krajský soud v Ostravě se s žalobou částečně ztotožnil a napadené rozhodnutí žalovaného v záhlaví označeným rozsudkem zrušil. Dospěl k závěru, že postup správce daně při ukončení daňové kontroly byl v rozporu se zákonem. Tento postup však nevedl k nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Nelze jej považovat ani za zneužití práva za účelem zabránění uplynutí lhůty pro stanovení daně. Správce daně by i řádným postupem mohl doručit svá rozhodnutí v poslední den lhůty pro stanovení daně. K podvodu na DPH krajský soud uvedl, že úvaha žalovaného o chybějící dani je nepřezkoumatelná. Ze spisu neplyne, jaké fiktivní vstupy a od jakých dalších společností zapojených do řetězce měly soužit k dorovnání daně odvedené na výstupu reklamními agenturami, s nimiž žalobkyně uzavřela smlouvu o reklamě a propagaci. Krajský soud u námitek k objektivním okolnostem podvodu dospěl k závěru, že u způsobu navázání kontaktu s dodavatelem a procesu ověřování obchodních partnerů nebyla prokázána nestandardnost. V případě neověření výhodnosti sjednané ceny a vhodnosti reklamy nelze hovořit o objektivních okolnostech. Žalobkyně z nich nemohla zjistit, že se účastní daňového podvodu. Objektivní okolnost totiž nemůže spočívat v subjektivním jednání.

II. Obsah kasační stížnosti, jejího doplnění a vyjádření žalovaného

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. Má za to, že k závěru o chybějící dani lze dospět už i na základě nemožnosti ověření správnosti údajů z důvodu nekontaktnosti dodavatele. Dodavatelé žalobkyně buď neumožnili správci daně zahájit daňovou kontrolu pro nekontaktnost (PRESSTEX MEDIA SE) nebo se stali nekontaktními po zahájení daňové kontroly (PAMBROKE Media s.r.o. a TONDINO SE). Správce daně jim doměřil daň, kterou neuhradili. Pouze u společnosti PRESSTEX MEDIA za zdaňovací období leden 2013 nebylo možné doměřit daň z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty. Narušení neutrality lze však spatřovat i v tomto případě a to v nemožnosti ověřit správnost výše daňové povinnosti z důvodu nekontaktnosti. Doměření daně u dodavatele není nezbytné. Postačí, pokud nesplnil svou základní zákonnou povinnost, tedy daň nepřiznal, neuhradil, popř. znemožnil prověření svých daňových povinností. Stěžovatel si je vědom nepřesnosti ve své úvaze z napadeného rozhodnutí ohledně zapojení dalších společností do obchodního řetězce z důvodu dorovnání daně odvedené na výstupu

pokračování

fiktivními vstupy. Z textu napadeného rozhodnutí i zprávy o daňové kontrole je však zřejmé, že důvodem doměření daně u dodavatelů žalobkyně je neprokázání splnění hmotněprávních podmínek pro odpočet na DPH. Výklad krajského soudu je formalistický, nesprávný a nekonzistentní. NSS již v rozsudku ze dne 26. 10. 2019, čj. 6 Afs 61/2019-30, *ACTRAD*, dospěl k závěru, že u dodavatele PRESSTEX MEDIA k narušení neutrality došlo. Totéž bylo prokázáno i v nyní posuzované věci.

[5] Stěžovatel dále tvrdí, že objektivní okolnosti popsané v napadeném rozhodnutí (virtuální sídlo, žádná obchodní historie, žádné internetové stránky) jsou ustálenou judikaturou NSS považovány za vysoce nestandardní znaky daňového podvodu bez dalšího (rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2020, čj. 4 Afs 10/2020-58, *HYDROENERGIE*). Nesprávný je též závěr krajského soudu, podle kterého objektivní okolnost nemůže spočívat v subjektivním jednání daňového subjektu (rozsudky NSS ze dne 5. 8. 2020, čj. 10. Afs 11/2020-55, a ve věci *ACTRAD*). V těchto rozsudcích NSS uznal jako objektivní okolnost právě to, že daňový subjekt neověřoval výhodnost reklamy ani způsob stanovení ceny. I v rozsudku NSS ze dne 30. 5. 2012, čj. 1 Afs 26/2012-34, soud přisvědčil stěžovateli, že nesrovnávání cen u jiných dodavatelů lze považovat za objektivní okolnost.

[6] Žalobkyně v obsáhlém vyjádření ke kasační stížnosti předně poukázala na to, že prekluzivní lhůta uplynula před vydáním rozhodnutí správcem daně. Účelem zaslání platebních výměrů společně se zprávou o daňové kontrole bylo zamezení uběhnutí prekluzivní lhůty. Jednalo se tak o zneužití práva ze strany správce daně (rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2018, čj. 2 Afs 239/2017-29). Žalobkyně se dále ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, tedy že k doručení platebních výměrů řádným postupem mohlo dojít nejdříve 15. 10. 2018. Má však za to, že k uplynutí lhůty pro stanovení daně došlo již 12. 10. 2018. Zahájením daňové kontroly běží lhůta ode dne, kdy byla skutečně zahájena. Nikoliv až ode dne následujícího. Na běh lhůty rovněž nelze vztáhnout pravidlo plynoucí z § 33 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Konec lhůty se proto neprodlužuje na nejbližší pracovní den.

[7] Žalobkyně k podvodu na DPH uvedla, že stěžovatel vykládá judikaturu nesprávně. Požadavek na prokázání existence souvislosti mezi údajně fiktivními vstupy a plněním poskytnutým žalobkyni je zcela správný (viz rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2020, čj. 6 Afs 83/2020-32). Nelze dospět k závěru, že v případě neuběhnutí prekluzivní lhůty u dodavatele PRESSTEX MEDIA by došlo k doměření daně. Ke zjištění v rámci vědomostního testu účasti na DPH žalobkyně konstatovala, že je daňové orgány směřují se znaky narušení neutrality daně. Jednotlivá zjištění nemohou samostatně, ani ve svém souhrnu, vést k závěru o tom, že žalobkyně mohla či měla vědět o podvodu. Obchody nebyly jakkoliv neobvyklé a nevymykaly se ani standardu dané doby. Žalobkyně dále podrobně argumentovala ve vztahu k jednotlivým objektivním okolnostem a přijatým kontrolním opatřením. Vzhledem k mezím kasačních námitek je ovšem jejich rekapitulace nadbytečná. V navazujícím doplnění žalobkyně odkázala na rozsudek NSS ze dne 19. 5. 2021, čj. 9 Afs 179/2021-53. Z něj dovozuje povinnost daňových orgánů prokázat existenci souvislosti mezi chybějící daní a poskytnutým plněním.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Stěžovatel uplatnil kasační námitky, které lze podřadit pod důvody kasační stížnosti vymezené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podstata sporu se týká především přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí ohledně narušení neutrality u podvodu na DPH a také přičitatelnosti objektivních okolností v rámci vědomostního testu u podvodu.

III. A Uplynutí lhůty pro stanovení daně

[11] Nejvyšší správní soud je obecně vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti. Správní soudy však z úřední povinnosti přihlíží i k některým skutečnostem, u nichž již judikatura shledala zásadní význam z hlediska hmotného práva. Z tohoto důvodu se kasační soud nejdříve zabýval žalobkyní tvrzenou prekluzí práva stanovit daň, neboť k jeho zániku by musel přihlídnout i v případě, že taková námitka nebyla namítána (nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, č. 96/2010 Sb. ÚS). V případě, že by lhůta pro stanovení daně skutečně uplynula, bylo by již vypořádání kasačních námitek stěžovatele nadbytečné (rozsudek NSS ze dne 22. 6. 2022, 8 Afs 11/2020-102, bod 10).

[12] Lhůtou pro stanovení daně se zabýval krajský soud v bodech 30 až 35 napadeného rozsudku. Dospěl k závěru, že postup správce daně byl v rozporu se zákonem, jelikož se žalobkyní neprojednal zprávu o daňové kontrole, ačkoliv tak byl povinen učinit. Navíc nesprávně zaslal zprávu o daňové kontrole společně s platebními výměry. Ke zneužití práva správcem daně však podle krajského soudu nedošlo. Řádným postupem by doručil platební výměry 15. 10. 2018, tedy v poslední den prekluzivní lhůty. Pochybení správce daně tak zůstalo bez vlivu na prodloužení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s právním hodnocením krajského soudu stran nezákonného postupu správce daně. Uvedla však, že lhůta pro stanovení daně uplynula již 12. 10. 2018. Rozhodnutí správce daně by tak zákonným postupem bylo doručeno až po uplynutí lhůty. Stěžovatel se ke lhůtě pro stanovení daně nevyjádřil.

[13] Ze spisu v dané věci plyne, že první projednání zprávy o daňové kontrole bylo sjednáno na 10. 9. 2018. Z něj se však zástupce žalobkyně omluvil ze zdravotních důvodů. Správce daně stanovil náhradní termín k projednání zprávy o daňové kontrole na 21. 9. 2018. Během něj správce daně předložil zprávu o daňové kontrole zástupci žalobkyně k podpisu. Ten však trval na jejím přečtení, nepodepsal ji a následně podal stížnost na postup úředních osob. Tentýž den žalobkyně odvolala plnou moc svému zástupci a ve věci zplnomocnila Mgr. R. S. Dne 24. 9. 2018, tedy o pouhé tři dny později, opětovně zplnomocnila svého původního zástupce. Správce daně dne 24. 9. 2018 zaslal zprávu o daňové kontrole spolu se sdělením o ukončení daňové kontroly datovou zprávou z důvodu vyhýbání se a odmítnutí projednání zprávy o daňové kontrole. Zároveň žalobkyni zaslal platební výměry, které jí byly doručeny současně se zprávou o daňové kontrole dne 4. 10. 2018.

pokračování

[14] V nyní posuzované věci je třeba předně vyřešit otázku, zda správce daně vydal toliko formální rozhodnutí, které nemělo vliv na prodloužení prekluzivní lhůty. Nejvyšší správní soud se touto otázkou, byť ve vztahu k účinkům rozhodnutí o odvolání, zabýval již v rozsudku ze dne 7. 2. 2018, čj. 2 Afs 239/2017-29, bod 18. V něm dospěl k závěru, že § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu neváže prodloužení lhůty pro stanovení daně právě na existenci rozhodnutí, nýbrž na oznámení rozhodnutí ve věci. Ani v případě zrušení oznámeného rozhodnutí tudíž nedojde zpětně k negaci jednou již nastalého prodloužení lhůty pro stanovení daně. To samozřejmě jen za předpokladu, že oznamované rozhodnutí není úkonem toliko formálním, jehož jediným (nebo jen převažujícím) účelem je dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně. Opakovaně přitom zdůraznil, že ultimátní „pojistkou“ proti nepřiměřenému prodlužování lhůty pro stanovení daně je právě nepřekročitelná hranice této lhůty, obsažená v § 148 odst. 5 daňového řádu. Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že při posouzení ukončení daňové kontroly je nezbytné vycházet jejího z materiálního významu, tedy zda bylo právo žalobkyně naplněno ve svém skutečném obsahu. Ani případné vady při projednání zprávy o daňové kontrole tak zpravidla nebudou vady s vlivem na zákonnost rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, 1 Afs 151/2016-39, bod 19). Případné vady s vlivem na zákonnost rozhodnutí zpravidla nemají vliv na prodloužení lhůty pro stanovení daně (rozsudek NSS ve věci sp. zn. 2 Afs 239/2017, bod 18).

[15] Nejvyšší správní soud k ukončení daňové kontroly a vydání platebních výměrů uvádí, že se samozřejmě logicky nabízí, že nejprve musí dojít k ukončení daňové kontroly. To v případě náhradního způsobu projednání zprávy o daňové kontrole dle § 88 odst. 5 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020, nastává v den doručení zprávy o daňové kontrole. Až po ukončení daňové kontroly by mělo dojít k vydání platebních výměrů. V nyní posuzované věci správce daně doručil žalobkyni platební výměry a zároveň jejich odůvodnění ve zprávě o daňové kontrole (v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu, ve znění do 31. 12. 2020). Nejvyšší správní soud ovšem konstatuje, že tento postup správce daně nikterak žalobkyni nekrátí na jejích právech, jelikož současně disponovala jak rozhodnutím správce daně, tak jeho odůvodněním. Odůvodnění platebních výměrů ve formě zprávy o daňové kontrole je velice důkladné a vychází z dokazování, jež má oporu ve správním spisu. Ze spisových podkladů a výše nastíněných okolností dané věci se nejeví, že by se v nyní posuzované věci jednalo o rozhodnutí toliko formální, jehož jediným (nebo jen převažujícím) účelem je dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně. Aby rozhodnutí nemělo vliv na lhůtu pro stanovení daně, muselo by mít vady naprosto zásadní intenzity či vykazovat zjevné známky účelovosti. Nejvyšší správní soud nic takového ze spisu neshledal, ostatně ani sama žalobkyně netvrdí, jak konkrétně byla postupem správce daně její práva zkrácena.

[16] Poukazuje-li krajský soud v bodě 31 napadeného rozsudku na možný rozpor v judikatuře ohledně důsledků projednání zprávy o daňové kontrole s odkazy na rozsudky NSS ze dne 27. 2. 2018, čj. 4 Afs 127/2017-59 a ze dne 8. 3. 2018, čj. 5 Afs 124/2017-28, je třeba upozornit na to, že z prvně uvedeného rozsudku dovozuje, že neukončení daňové kontroly zakládá nezákonnost na ní založených rozhodnutí. Krajský soud ovšem cituje rekapitulaci kasační námitky stěžovatele z narační části rozsudku v bodě 16. V bodě 55 daného rozsudku však soud dospěl k závěru, že námitka neukončení daňové kontroly není

důvodná, jelikož byly naplněny podmínky pro doručení zprávy o kontrole. Nelze tak dospět k závěru, že je judikatura rozporná, jak nepřesně uvedl krajský soud.

[17] Lze připustit, že u otázky ukončení daňové kontroly došlo k postupnému vývoji v právních předpisech i v judikatuře. Význam projednání zprávy o daňové kontrole byl nesrovnatelně vyšší za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správně daní a poplatků. S příchodem daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 byl daňový subjekt s hodnocením správce daně seznámen již v rámci výsledku kontrolního zjištění, jenž poskytoval prostor pro polemiku se závěry správce daně. Během projednání zprávy o daňové kontrole mohly být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, čj. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS). Vady při projednání zprávy o daňové kontrole byly navíc odstranitelné v odvolacím řízení. Z toho lze rovněž dovodit, že samotné neprojednání zprávy o daňové kontrole není bez dalšího způsobilé k negaci vlivu doručení rozhodnutí na běh lhůty pro stanovení daně. Lze dodat, že novelou č. 283/2020 Sb., účinnou od 1. 1. 2021, navíc došlo ke změně úpravy ukončení daňové kontroly (dle § 88a daňového řádu je daňová kontrola *ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou*). Na popsáný vývoj právní úpravy musela reagovat i judikatura.

[18] S ohledem na výše uvedené tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že lhůta pro stanovení daně v dané věci neuplynula. Platební výměry a zpráva o daňové kontrole byly žalobkyni doručeny již 4. 10. 2018, tudíž ve věci ani není rozhodné, zda lhůta pro stanovení daně měla uplynout 12. 10. 2018, jak tvrdí žalobkyně, či 15. 10. 2018, jak konstatoval krajský soud. Rozhodné je, že tříletá lhůta, která počala znovu běžet pro všechny platební výměry od zahájení daňové kontroly (od 12. 10. 2015), neuplynula dříve, než byly platební výměry žalobkyni doručeny.

III.B Narušení neutrality

[19] Jádrem sporu v projednávané věci je účast žalobkyně na podvodu na DPH. Krajský soud dospěl k závěru, že úvaha stěžovatele o chybějící dani, resp. narušení neutrality, je nepřezkoumatelná. Z napadeného rozhodnutí, a to ani ve spojení se zprávou o daňové kontrole, pak nelze vyčíst, na základě jakých skutečností mají správní orgány za to, že ony „fiktivní vstupy“ (jejichž fiktivnost nebyla v řízení prokázána) souvisí s plněními uskutečněnými pro žalobkyni natolik, aby bylo možno mluvit o shodném řetězci. Stěžovatel namítá, že jednoznačně identifikoval chybějící daň. Ta byla článkům v řetězcích doměřena, nikdy ovšem nebyla uhrazena. U společnosti PRESSTEX MEDIA za zdaňovací období leden 2013 lze spatřovat narušení neutrality v nemožnosti ověřit správnost výše daňové povinnosti z důvodu nekontaktnosti.

[20] Nejvyšší správní soud k otázce přezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele předně uvádí, že z bodů 62, 69 a 75 žalobou napadeného rozhodnutí plyne, že společnosti PRESSTEX MEDIA, PAMBROKE Media a TONDINO neprokázaly oprávněnost nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty z uplatněných

pokračování

přijatých zdanitelných plnění. Nebylo prokázáno, že náklady související s poskytovanými reklamními plněními byly skutečně vynaloženy. Smyslem zapojení dalších dodavatelů do řetězců společností bylo dorovnání daně odvedené na výstupu fiktivními vstupy.

[21] Z výše uvedeného hodnocení stěžovatele tak vyplývá, že dodavatelům byla daň doměřena z důvodu neprokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění, jež měly být fiktivní. Daňové orgány ve vztahu k žalobkyni ovšem nespороvaly faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Sám stěžovatel v bodě 56 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že nebylo zpochybněno splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Proto dospěl k závěru, že plnění fakticky existovala, byla pořízena od plátců uvedených na předložených daňových dokladech a byla použita pro ekonomickou činnost žalobkyně. Podle NSS tak především není zřejmé, zda daň doměřená dodavatelům souvisela s nyní posuzovanými plněními. Fiktivními plněními dodavatelů a jejich vlivem na narušení neutrality daně ve vztahu k nyní posuzovanými plněními se daňové orgány v daňovém řízení nikterak nezabývaly. Přesto z nich stěžovatel dovodil své závěry ohledně chybějící daně v napadeném rozhodnutí.

[22] Stěžovatel v kasační stížnosti připustil, že jeho úvaha ohledně zapojení dalších společností z důvodu dorovnání daně odvedené na výstupu fiktivními vstupy je nepřesná a pokusil se vysvětlit, že chybějící daň je třeba spatřovat v nemožnosti ověření plnění daňových povinností dodavateli. Tvrdí, že nepřesnost v napadeném rozhodnutí nemůže mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Z kontextu žalobou napadeného rozhodnutí i zprávy o daňové kontrole je zcela zjevné, že důvodem doměření daně u dodavatelů žalobkyně bylo neprokázání splnění hmotněprávních podmínek dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud se ovšem se stěžovatelem v tomto ohledu neztotožňuje. Z napadeného rozhodnutí plyne jednoznačný závěr o fiktivnosti vstupů dodavatelů. V odůvodnění napadeného rozhodnutí v části chybějící daně se stěžovatel v této souvislosti nikterak neodkazuje na zprávu o daňové kontrole. V rámci vlastního posouzení narušení neutrality daně se na ni odkazuje pouze v rámci navyšování cen plnění v řetězci. Odvolací orgán přitom může v rámci odvolacího řízení provádět dokazování a dospět k odlišnému právnímu názoru než správce daně, jak plyne z § 115 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud tudíž konstatuje, že pokud se napadené rozhodnutí a zpráva o daňové kontrole odlišují, nelze vzít závěry správce daně v potaz a zpětně jimi překlenout odůvodnění odvolacího rozhodnutí stěžovatele. Pokud by NSS přijal tvrzení stěžovatele, mělo by napadené rozhodnutí fakticky dvě odlišné linie odůvodnění. Takový závěr však nelze připustit už jen z toho důvodu, že by žalobkyně byla omezena v možnosti odpovídajícím způsobem formulovat žalobní body v žalobě proti odvolacímu rozhodnutí.

[23] Stěžovatel dále tvrdí, že narušení neutrality daně není výhradním prvkem podvodu na DPH. Jedná se pouze o „odrazový můstek“ či „vodítko“ pro zkoumání zasažených transakcí podvodem na DPH. Krajský soud ovšem další nestandardní okolnosti nevzal v potaz a vyšel pouze z toho, že u chybějící daně nebyla prokázána dostatečná spojitost s plněním pro žalobkyni. Nejvyšší správní soud konstatuje, že pro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že v systému DPH nebyla odvedena daň. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce

jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Je třeba dostatečným způsobem ozřejmit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojená právě s tímto podvodem (srov. např. rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Kittel*, nebo rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2019, čj. 7 Afs 321/2018-80). V nyní posuzované věci stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí chybějící daň identifikoval v souvislosti s fiktivním plněním. Současně však o faktickém uskutečnění plnění neměly daňové orgány pochybnosti. V takovém případě nelze považovat podmínku narušení neutrality za splněnou. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí uváděl další okolnosti narušení neutrality daně, např. navýšení ceny v řetězci, virtuální sídla dodavatelů apod. Ty však samy o sobě, ani ve svém spojení, nemohou obstát. Krajský soud proto nepochybil, pokud se jimi blíže ve vztahu k narušení neutrality daně nezabýval.

[24] Stěžovatel rovněž konstatoval, že u dodavatele PRESSTEX MEDIA krajský soud v rozsudku ve věci sp. zn. 22 Af 110/2016 a NSS v rozsudku *ACTRAD* již shledaly chybějící daň. Nejvyšší správní soud předně opakuje, že chybějící daň musí mít určitou spojitost s účastí konkrétního daňového subjektu na podvodu na DPH. Pokud se daňový subjekt dopustí narušení neutrality DPH, nelze tento závěr bez dalšího vztahovat k dalším plněním, dodavatelům či zdaňovacím obdobím. Ani v nyní posuzované situaci nelze vyloučit, že u dodavatele PRESSTEX MEDIA lze identifikovat chybějící daň, jak se pozdává ze zprávy o daňové kontrole. Rozhodnutí stěžovatele ovšem vykazuje takové vady, že z něj nelze tento závěr dovodit. Pro úplnost lze konstatovat, že stěžovatelem další citované rozsudky NSS ve vztahu k neutralitě daně zdejší soud nijak nezpochybňuje. Vzhledem k výše uvedeným závěrům by však bylo nadbytečné se jimi dále zabývat.

[25] S ohledem na výše uvedené tedy Nejvyšší správní soud uzavírá, že lze přisvědčit krajskému soudu ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného, a to pro jeho nesrozumitelnost, resp. nedostatek důvodů. Ani z kontextu odůvodnění rozhodnutí stěžovatele nelze dovodit, že by jeho závěr ohledně doměření daně dodavatelům z důvodu fiktivních plnění byl zjevný omyl či pouhou nepřesností. Naopak k tomuto závěru výslovně dospěl u všech tří dodavatelů. Daňové orgány se však fiktivností plnění v daňovém řízení nikterak nezabývaly.

III.C Identifikace objektivních okolností

[26] Krajský soud se dále, s ohledem na formulaci žalobních bodů (fakticky již nad rámec nosných důvodů rozsudku), vyjádřil také k objektivním okolnostem, tedy vědomostnímu testu, byť u některých námitek pouze v obecnější („*teoretické*“) rovině. Dospěl k závěru, že v případě vytýkaného způsobu navázání kontaktu a procesu ověřování obchodních partnerů nebyla prokázána nestandardnost, resp. nebylo prokázáno, jak k těmto okolnostem přistupují srovnatelné subjekty. U neověření sjednání ceny, vhodnosti reklamy a jejího vlivu na obrat nelze hovořit o objektivní okolnosti, jelikož žalobkyně z nich nemohla zjistit, že se účastní na podvodu. Objektivní okolnost totiž nemůže spočívat v subjektivním jednání. Stěžovatel k tomu v kasační stížnosti namítá, že uvedené skutečnosti jsou ustálenou judikaturou NSS bez dalšího považovány za vysoce nestandardní znaky svědčící o podvodu. Nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu,

pokračování

že objektivní okolnost nemůže spočívat v subjektivním jednání. Neověřování cen u jiných dodavatelů svědčí o vědomosti účasti na podvodu.

[27] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že povinností správce daně nutně není prokázat prostřednictvím objektivních okolností, že daňový subjekt o podvodu věděl, či že se na něm dokonce aktivně podílel. K odepření nároku na odpočet DPH totiž podle ustálené judikatury stačí, že daňový subjekt si své účasti alespoň mohl a měl být vědom (srov. např. rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen*, ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Kittel*, či ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-42/11, *Mahagében a Dávid*, a rozsudek NSS ve věci *HYDROENERGIE*). V rámci tzv. vědomostního testu správce daně dokládá objektivní okolnosti spočívající v nestandardnosti posuzované obchodní transakce, z nichž je zřejmé, že daňový subjekt věděl nebo alespoň vědět měl a mohl o své účasti na daňovém podvodu, jakož i chybějící či nedostatečná rozumná opatření přijatá daňovým subjektem k zamezení jeho možného zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty. Zpochybňuje-li tedy daňový subjekt význam zjištěných objektivních okolností tvrzeními opírajícími se o to, že na nich neshledává nic nestandardního či podezřelého, není povinností správce daně tato tvrzení vyvracet. K odepření nároku na odpočet totiž postačí, prokáže-li správce daně, že průměrný daňový subjekt postupující s náležitou obezřetností by měl na základě uvedených okolností pojmout pochyby o smyslu prováděných transakcí a o jejich možném zatížení daňovým podvodem (rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2021, čj. 4 Afs 177/2020-43, bod 35, a ze dne 12. 7. 2022, čj. 4 Afs 264/2021-57, bod 16)

[28] NSS již v rozsudku ze dne 27. 10. 2020, čj. 8 Afs 49/2019-33, bod 15, výslovně uvedl, že *„pokud jde o prokazování vědomostní složky, musí být v souladu se shora citovanou judikaturou úvahy o nestandardnosti transakcí činěny s přihlédnutím k tomu, v jakém prostředí se odebraly a jaké jsou zde běžné obchodní zvyklosti. Nelze proto na vymezené objektivní okolnosti nahlížet univerzální optikou toho, jak by nejspíš měly podle přesvědčení stěžovatele obchodní transakce objektivně probíhat napříč ekonomikou bez ohledu na specifika určitých typů transakcí. Jinými zákonitostmi se tak nepochybně bude řídit vývoz spodního prádla za desítky milionů Kč do Spojených arabských emirátů (viz výše již citovaný rozsudek ve věci sp. zn. 2 Afs 104/2015), nákup reklamního prostoru, resp. sponzorského vzkazu ve vysílání veřejnoprávní televize (rozsudek ze dne 5. 8. 2020, čj. 10 Afs 11/2020-55) nebo obchodování s koženou galanterií v prostoru vietnamské tržnice. Z rozhodnutí stěžovatele a ani z jeho kasační stížnosti však v nyní projednávané věci neplyne, jaký způsob obchodování považuje v daném prostředí za obvyklý a v jakém směru (rozsah či jiné aspekty) se mu sporné transakce žalobkyně vymykají, ačkoliv právě toto porovnání s „místní realitou“ by mohlo být pro závěr stěžovatele významné. Teprve v tomto srovnání se totiž mohou v plném světle promítnout zjištěné nestandardnosti. Pokud stěžovatel navzdory tížícímu důkaznímu břemenu při prokazování vědomostní stránky podvodu na zjišťování těchto podstatných okolností rezignuje a vyjde pouze z obecně formulované představy o tom, jak by podnikání daného daňového subjektu mělo vypadat, přičemž není zřejmé, jak vypadá běžný (standardní) způsob podnikání v daném odvětví, od kterého se měl daňový subjekt odchýlit, vystavuje se riziku, že jeho závěry neobstojí, neboť nevyvrátí pochybnosti o tom, zda běžný způsob obchodování v daném odvětví a lokalitě nemůže být odlišný. Jinými slovy, jestliže daňový subjekt plausibilně tvrdí, že obdobný způsob obchodování využívá dlouhodobě a obdobně postupují i další subjekty v daném odvětví a lokalitě, přičemž takový způsob obchodování lze považovat za objektivně možný, představitelný*

a nikoli zjevně nelogický, je třeba klást na závěry daňových orgánů týkající se naplnění kritérií vědomostního testu vyšší požadavky. Výše uvedené samozřejmě platí pouze v případě, že způsob, povaha, předmět či jiné okolnosti obchodování daňového subjektu a jeho obchodních partnerů nejsou v rozporu s povinnostmi plynoucími z právních předpisů veřejného práva v celé jejich šíři a transakce se pohybují ve standardním rámci předpokládaném právním řádem ČR. Postupuje-li daňový subjekt nezákonně, resp. jím uskutečněné transakce lze považovat za „podvodné“ i z jiných hledisek než daňových, má to logicky význam i pro nároky kladené na důkazní břemeno daňových orgánů.“

[29] Z uvedených závěrů NSS jednoznačně plyne, že je třeba klást vyšší nároky na naplnění kritérií vědomostního testu v případě, kdy daňový subjekt tvrdí, že způsob obchodování využívá dlouhodobě a obdobně postupují i jiné subjekty (nejedná-li se o porušení povinností plynoucích z právních předpisů veřejného práva) a postup svojí povahou odpovídá danému typu transakcí. Nelze tak souhlasit se stěžovatelem, jenž v kasační stížnosti tvrdí, že okolnosti opakovaně posouzené jako podezřelé musejí být takto hodnoceny vždy a bez dalšího. Na druhou stranu je však nutno v souladu s citovanou judikaturou korigovat krajský soud, jenž z nedostatečného posouzení přístupu k podnikání srovnatelných subjektů s žalobkyní bez dalšího vyvodil, že nestandardnost okolností případu nebyla prokázána.

[30] Krajský soud rovněž dospěl k závěru, že neověřování výhodnosti ceny, přijetí prvního návrhu ceny, nekontaktování jiného dodavatele a nezabývání se vlivem reklamy a její vhodností, nelze řadit mezi objektivní okolnosti, neboť žalobkyně ze svého vlastního jednání nemohla zjistit, zda se účastní podvodu. Stěžovatel se však s odkazem na judikaturu NSS se závěry krajského soudu neztotožňuje. Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že nestandardní (subjektivní) jednání daňového subjektu zpravidla bude zcela rozhodující při posouzení vědomosti účasti na podvodu na DPH. Kasační soud již opakovaně dospěl k závěru, že výše uvedené okolnosti tedy obecně lze přičítat k tíži daňového subjektu (viz rozsudek ve věci *TIMA*, bod 54, a rozsudek ve věci *ACTRAD*, bod 21). V nyní posuzované věci tomu není jinak. Pokud žalobkyně věděla o podvodu (pokud by bylo prokázáno, že se skutečně stal), je zcela logické, že přijala takto vysokou cenu plnění, aniž by si hledala jiné dodavatele, popř. se řádně zabývala dopadem reklamy na své podnikání. I v případě, že by o podvodu nevěděla, tak zcela neobezřetné chování žalobkyně při akceptaci nabídek dodavatelů nelze hodnotit jinak, že o podvodu vědět mohla a měla. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že tato kasační námitka stěžovatele je důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené neshledal část stěžovatelem uplatněných kasačních námitek důvodnou. Dal mu za pravdu jen v některých dílčích otázkách, resp. v závěrečném okruhu kasační argumentace týkající se objektivních okolností podvodu na DPH. Pro danou věc je nicméně podstatné, že v kasačním řízení obstál napadený rozsudek v nosné části týkající se otázky nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí v části narušení neutrality daně. Jak již bylo výše uvedeno, tato otázka je pro posouzení dané věci určující, neboť bez řádně identifikované chybějící daně nelze dospět k závěru, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla, či vědět mohla a měla, a zároveň nepřijala dostatečná preventivní opatření. Proto pokud Nejvyšší správní soud závěry krajského soudu jen dílčím způsobem korigoval, lze uzavřít, že důvody zrušujícího

pokračování

rozsudku krajského soudu v podstatné míře obstály, a napadený rozsudek tak není třeba rušit (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl, přičemž stěžovatel bude v dalším řízení vázán právním názorem krajského soudu korigovaným tímto rozsudkem.

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Nejvyšší správní soud přiznal úspěšné žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v podobě odměny jejího zástupce. Odměna jí náleží za jeden úkon právní služby dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“), a to za vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Kasační soud v této souvislosti nepřehlédl, že žalobkyně zaslala i další vyjádření ke kasační stížnosti, ta však mohla být součástí jednoho vyjádření, přičemž ani nebyla reakcí např. na doplnění kasační stížnosti. Na jednotlivá vyjádření proto nelze z hlediska odměny nahlížet jako na samostatné úkony. Pokud jde o náhradu hotových výdajů zástupce, ta je stanovena paušálně v § 13 odst. 3 advokátního tarifu, a to ve výši 300 Kč za každý jeden úkon právní služby. Jelikož zástupce stěžovatele je plátcem DPH, zvyšuje se tato částka o 21% sazbu této daně, tj. o 714 Kč. Stěžovatel je proto povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení celkem ve výši 4 114 Kč.

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

V Brně 22. listopadu 2022

Milan Podhrázký
předseda senátu