



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci **žalobkyně: AGEL a. s.**, se sídlem Vrchlického 1350/102, Praha 5, zast. Mgr. Karlem Nejtkem, advokátem se sídlem Pujmanové 1753/10a, Praha 4, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2018, č. j. 42023/18/5300-21442-809464, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 12. 2021, č. j. 9 Af 44/2018-96,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně jako stěžovatelka včasnou kasační stížností napadá rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) ze dne 30. 12. 2021, č. j. 9Af 44/2018-96, jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2018, č. j. 42023/18/5300-21442-809464, zamítajícimu její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Specializovaného finančního úřadu ze dne 6. 6. 2017, č. j. 99191/17/4232-22794-805723, doměřujícímu jí daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2013 ve výši 260 400 Kč a ukládajícimu jí povinnost uhradit penále ve výši 52 080 Kč.

[2] Žalovaný neuznal její nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) uplatněný jí jako zastupujícím členem Skupiny doklady č. 131018 a č. 131020 přijatými od společnosti RENOSPORT za reklamní a propagační služby z důvodu zasažení

podvodem. Stěžovatelka byla účastníkem řízení jako člen Skupiny zastupující svého člena s původním názvem MARTEK MEDICAL (později Perfect Distribution, a. s.), která byla příjemcem plnění (v daňových rozhodnutích i v rozsudku městského soudu označována jako „Společnost“, v tomto rozsudku pro lepší srozumitelnost „Společnost MM“). Žalovaný vycházel z předpokladu, že sporná komodita je typicky zneužívána k páchání daňových podvodů spočívajících v nadhodnocení ceny v těžko rozkrývatelném řetězci. Společnost MM odebírala plnění od společnosti RENOSPORT, vyznačující se změnou jednatelů a nekontaktností znemožňující ověřit existenci plnění a zdanění. Jejím dodavatelem byla společnost KESILETE s krátkou „životností“, která reklamní služby pouze přefakturovala, a společnost DENAWYS, označená jako „*nejspíše přímý dodavatel společnosti RENOSPORT*“, nedisponující webovými stránkami, jejíž jednatel poskytl nevěrohodnou svědeckou výpověď. Dodavatelem společnosti KESILETE byly společnosti VERA (nekontaktní), JM (zjevně nadhodnocující cenu, nepodávající přiznání k DPH, ale kontaktní), Inventis (běžná krajským úřadem dotovaná agentura) a NIO (běžně fungující reklamní agentura). Společnosti KESILETE, DENAWYS, VERA a RENOSPORT byly označeny za tzv. *missing traders* bez potřebného zázemí pro vykonávání reklamní činnosti a vykazující dočasný nárůst obrátu v době poskytování reklamních služeb, následovaný útlumem či ukončením činnosti po skončení reklamních dodávek. Finalizace dodávek byla provedena již prvotními společnostmi a následující je jen přefakturovaly s totožným předmětem plnění, ale výrazně navýšenou cenou. Žalovaný dále poukázal na nestandardní personální propojení dodavatelských společností, což konkretizoval včetně zjištění bydliště dvou jednajících osob na městském úřadě. Za nestandardní dále označil skutečnost častých vysokých hotovostních výběrů z bankovních účtů společnosti RENOSPORT v rámci krátkých časových úseků, včetně výběrů v jednom dni, aniž bylo zřejmé, jak bylo s těmito částkami naloženo. Žalovaný označil za prokázané, že v řetězci byla identifikována chybějící daň. Dále provedl vědomostní test, přičemž shledal jak naplnění prvního znaku - existence objektivních okolností a možnost vědomosti o nich, tak druhého znaku - nepřijetí rozumných opatření a neexistenci dobré víry. K prvnímu znaku žalovaný poukázal na rizikovost komodity, volbu dodavatele, nadhodnocení cen služeb včetně vědomosti o tomto nadhodnocení, potřebu generálního dodavatele, obsah smluvních ujednání a plateb předem, cenu reklamy ve vztahu k výsledkům hospodaření, nejasné marketingové cíle a změnu obchodního jména; to vše hodnoceno v souhrnu. Ke druhému znaku žalovaný poukázal na skutečnost, že si Společnost MM neověřovala obchodní partnery, jejich podmínky k podnikání a jejich finanční stabilitu, nezajímala se o rozpočet a podmínky reklamních akcí. S ohledem na předmět své činnosti, jímž bylo obchodování se zdravotnickým zařízením, není jasné, na koho měly cílit reklamní akce, nebylo doloženo poptávání služeb ani porovnání cenových nabídek.

II. Rozhodnutí městského soudu

[3] Stěžovatelka v žalobě namítala neunesení důkazního břemene žalovaným ohledně existence podvodu na DPH, nenaplnění podmínek vědomostního testu i nesprávné posouzení své dobré víry.

[4] Městský soud vycházel z podmínek nároku na odpočet stanovených v § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) s tím, že ze strany žalobkyně sice byly předloženy daňové doklady, ovšem ty samy o sobě k prokázání

pokračování

nároku nestačí; k tomu poukázal na judikaturu Soudního dvora EU i správních soudů vylučující nárok na odpočet při prokázání, že plnění bylo zasaženo podvodem. Vyslovil, že žalobní námitky byly již obsahem podaného odvolání a žalovaným řádně vypořádány, aniž by bylo vadou napadeného rozhodnutí ztotožnění se s argumentací prvostupňového správce daně, pokud s ní žalovaný souhlasil. Nestandardní okolnosti byly v daném případě zjištěny daňovou kontrolou a dostatečně popsány ve zprávě o kontrole. Společnosti MM byla mnohonásobně navýšena cena plnění, aniž v řetězci došlo k jakékoliv činnosti to zdůvodňující. Městský soud poukázal na konkrétní části odůvodnění rozhodnutí žalovaného, v nichž byla podrobně popsána zjištění o činnosti dodavatelských společností, osobní vztahy mezi nimi a jejich vnitřní poměry s tím, že se všemi těmito zjištěními je spojena chybějící daň. Nekontaktnost a nedostatečná součinnost dodavatelů zamezila rozkrytí působení jednotlivých subjektů v řetězci. Prokázání průběhu transakcí i jejich motivace označil za nesporné. K vědomostnímu testu městský soud uvedl, že žalovaný vycházel z hledisek převzatých z evropské judikatury, přičemž zjištění je třeba posuzovat v souhrnu, nikoliv izolovaně. K tomu poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 53/2016-55 a č. j. 9 Afs 44/2011-343, z nichž citoval. Obchodní transakce, a to i ty v blízkosti stěžovatelky, probíhaly za neobvyklých a nelogických podmínek, z nichž plynou pochybnosti o jejich solidnosti. Hledisko rizikovosti komodity bylo podpořeno nejen znalostmi o páčání podvodů, ale je zjevné i z volby míst reklamních akcí časově a prostorově pomíjivých, a tím i obtížně ověřitelných. Společnost MM zvolila jako dodavatele plnění v hodnotě 14 000 000 Kč a 22 000 000 Kč společnost RENOSPORT sídlící v bytovém domě, v jednom případě uzavírala smlouvu s jednatelkou, která jí dosud podle obchodního rejstříku nebyla a měla bydliště na Městském úřadě města Hluk. Přitom z ničeho neplynuly bližší kontakty s tímto dodavatelem či znalost jeho obchodní historie. Společnost MM vyplatila částku 36 000 000 Kč bez ověření přidané hodnoty v řetězci přesto, že cena se při srovnání s obvyklými cenami reklamních služeb jevila jako nadhodnocená; přitom měla povědomost o obvyklých cenách z jiných obchodních případů. Městský soud nemohl přehlédnout ani nedostatek relevantnosti obchodu Společnosti MM ve vztahu k její činnosti. Neměla vytýčené marketingové cíle a vynaložila značné prostředky na zviditelnění své podnikatelské činnosti bez jakékoliv zpětné vazby, přičemž bylo zjištěno následné snížení objemu obchodů a v roce 2015 Společnost MM změnila své obchodní jméno. Městský soud tak uzavřel, že Společnost MM, která tvrdí nezbytnost rozsáhlé reklamní kampaně v rámci České republiky i zahraničí, uzavřela smlouvy nedostatečné kvality, postrádající obvyklá ujednání zajišťující včasné a kvalitní plnění, bez kontrolních mechanismů, bez zajištění dokumentace služeb a zjištění výše ceny; to vše se společností bez předchozích zkušeností v oblasti reklamy a bez vědomosti o jejím podnikatelském zázemí. Postup žalovaného a rozložení důkazního břemene označil městský soud za odpovídající požadavkům evropské judikatury.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Stěžovatelka v kasační stížnosti předesílá, že není pochyb o naplnění formálních a hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně; sporným je jen, zda obchodní transakce byla zasažena podvodem na DPH a stěžovatelčina účast na něm, či vědomost o něm.

[6] Stěžovatelka namítá, že předpokladem daňového podvodu je prokázání chybějící daně, nikoliv nemožnost ověřit její výši. Přitom dotčené společnosti v průběhu řízení se správcem daně spolupracovaly a poskytly doklady. Stěžovatelka doložila, že na obchodním vztahu Společnosti MM a společnosti RENOSPORT nebylo nic neobvyklého. Stěžovatelka své námitky strukturuje podle jednotlivých podmínek nároku a důvodů jeho odepření.

[7] K definici podvodu a jeho neprokázání nesouhlasí s argumentací žalovaného aprobovanou městským soudem, že k prokázání podvodu stačí navýšení ceny, nekontaktnost a nespolupráce subjektů v řetězci se správcem daně, které vedly k nemožnosti ověřit správnost daně. Podle konstantní judikatury SDEU i Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) za karuselový podvod lze považovat pouze situaci, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte za účelem zvýhodnění, které je v rozporu s účelem „šesté směrnice“. Městský soud jen obecně poukázal na evropskou judikaturu, zejména rozhodnutí ve věci *Axel Kittel*, aniž se vypořádal s žalobní námitkou neexistence chybějící daně, která je právě podle tohoto rozhodnutí podmínkou podvodu, na což žalobkyně výslovně poukazovala v žalobě. Závěr městského soudu tak odporuje rozhodnutí, o které se opírá. K nezbytnosti prokázání chybějící daně stěžovatelka poukazuje na rozsudky NSS č. j. 2 Afs 162/2018-43, č. j. 9 Afs 160/2020-49, č. j. 6 Afs 130/2014-60 a č. j. 9 Afs 57/2013-37, z nichž cituje. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být zřejmé narušení daňové neutrality a daňové orgány musí prokázat, že chybějící daň byla způsobena podvodným jednáním; k tomu opět poukazuje na judikaturu NSS, zejména rozsudky č. j. 1 Afs 493/2019-32 a č. j. 1 Afs 427/2017-48, podle nichž nestandardní okolnosti nemohou nahradit odůvodnění existence chybějící daně. Podobné závěry plynou z rozsudků NSS č. j. 9 Afs 163/2015-44, č. j. 7 Afs 420/2018-37 a č. j. 6 Afs 126/2021-41.

[8] Stěžovatelka nerozumí tomu, jak mohly nedostatky zázemí pro výkon reklamní činnosti prokazovat existenci daňového podvodu, pokud k plnění prokazatelně došlo. Stejně tak výrazný nárůst obrátu v čase realizace reklamních služeb pro Společnost MM je zcela logická. Pro Společnost MM byla podstatná zkušenost společnosti RENOSPORT s marketingovou kampaní v rámci komplexního balíčku služeb a k tomu směřovaly uzavřené smlouvy. Tento jediný dodavatel pak odpovídal za koordinaci poddodávek. Zde poukazuje na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 109/2021-67, podle něhož přidanou hodnotu může představovat samotné zprostředkování reklamy, takže odběratel není nucen komunikovat sám s poskytovatelem reklamních ploch, dohlížet na výrobu reklamy a její umístění apod. SDEU v rozsudku ve věci C-334/20 uvedl, že čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 musí být vykládána tak, že osoba povinná k dani může odpočíst DPH zaplacenou na vstupu z reklamních služeb, pokud takové poskytnutí služeb představuje plnění podléhající DPH ve smyslu čl. 2 směrnice, má přímou a bezprostřední souvislost s jedním nebo několika plněními zdanitelnými na výstupu nebo se všemi hospodářskými činnostmi osoby povinné k dani, bez ohledu na nepřiměřenost ceny k referenční hodnotě definované vnitrostátním daňovým orgánem, nebo na to, že tyto služby nevedly ke zvýšení obrátu. Stěžovatel argumentoval tím, že Společnost MM zadávala reklamní kampaně v rozsahu, v němž nebyla schopna ji sama zajistit.

pokračování

[9] Městský soud se vůbec nevypořádal s obsáhlou žalobní argumentací k údajné nemožnosti zjištění chybějící daně a jen odkázal na rozhodnutí, proti jehož důvodům ale žaloba směřovala. Stejně tak zcela pominul námitku neprokázání údajných fiktivních vstupů.

[10] Stěžovatelka v této části uzavírá, že nebyla prokázána existence daňového podvodu jako esenciálního předpokladu odmítnutí nároku, zejména chybějící daně. Již z tohoto důvodu podle jejího názoru nemůže obstát rozhodnutí žalovaného ani rozsudek městského soudu.

[11] Stěžovatelce nelze klást k tíži rizikovost komodity. Nepodniká v oboru reklamy a je v pozici konečného spotřebitele. Nevidí důvod k žádné vyšší obezřetnosti, nehledě k tomu, že v daném případě bylo plnění poskytnuto.

[12] Volba společnosti RENOSPORT jako generálního dodavatele nebyla nijak nestandardní, jak už stěžovatelka uvedla v žalobě. Nestandardnost musí být prokázána správcem daně, nestačí pouhé pochybnosti, které by měla stěžovatelka vyvracet. Společnost neměla žádné vlastní reklamní oddělení ani zaměstnance pro externí prezentaci. Využití externího dodavatele není ničím výjimečným a společnost RENOSPORT byla schopna nabídnout komplexní služby i pro Slovenskou republiku, kam Společnost MM mínila expandovat.

[13] Nadhodnocení poskytnutých služeb je pouze konstatováno, aniž by se jím městský soud blíže zabýval, stejně tak jako tím, zda při přeprodeji nedocházelo k přidání další hodnoty. Ze znaleckého posudku vyplynulo, že cena obdobných služeb v daném období byla značně variabilní – od 1 880 000 Kč do 8 920 877 Kč, přičemž se od ní sjednaná cena příliš neliší. Ohledně přidané hodnoty znovu poukazuje na to, že jí může být komplexnost či zprostředkování služby. Společnost MM byla masivně propagována napříč různými sportovními odvětvími, přičemž za vše odpovídal jeden dodavatel.

[14] Pokud je stěžovatelce vytýkána nestandardnost smluv, neodpovídá to skutečnosti. Smlouvy zajišťovaly možnost odepření dalších splátek a odstoupení od smlouvy; navíc plnění bylo řádně poskytnuto. Nelze souhlasit ani se záměrem obohacení se odpočtem, když stěžovatelka měla nárok pouze na 31% z výše DPH na vstupu.

[15] Stěžovatelka nesouhlasí ani s argumentací nejasnými marketingovými cíli a změnou obchodního jména. K tomu poukazuje na žalobu a výroční zprávy Společnosti MM za roky 2012 a 2013, kde byly tyto cíle specifikovány. V letech 2012 - 2014 došlo k nárůstu externích zákazníků napříč celým trhem. Podíl externího obchodu vzrostl z 24,5% v roce 2012 na 33,3% v roce 2013, což se podobně podařilo udržet i v roce 2014, než se začaly projevat externí změny. Předmětná reklamní kampaň také podpořila expanzi na slovenský trh, kde Společnost MM začala provozovat logistické centrum v Novém Městě nad Váhem. Změna obchodního jména byla provedena akcionáři a z osobních důvodů při odchodu jednoho z akcionářů, který byl spojen s původním názvem. Vědomost o podvodu tak nemůže být odvozována z výše zmíněných skutečností.

[16] Pokud jde o přijetí rozumných opatření a dobrou víru, jednala Společnost MM dostatečně obezřetně. Smlouvy byly určité a plnění na jejich základě bylo poskytnuto a zdokumentováno. V době uzavření smlouvy byl RENOSPORT společností etablovanou na trhu a reklamní činnost a marketingové služby měla zapsány jako předmět činnosti v obchodním i živnostenském rejstříku. Plnění byla schopna dodat.

[17] Stěžovatelka je proto názoru, že správce daně neunesl své důkazní břemeno, a proto navrhuje zrušení napadeného rozsudku městského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

[18] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na skutečnost, že se stěžovatelkou bylo vedeno řízení jako se členem registrované skupiny, který zastupoval společnost Perfect Distribution a. s. – dříve Společnost MM. Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje námitky, již uvedené v odvolání a v žalobě, proto žalovaný navrhuje přihlédnout i k jeho vyjádření k žalobě a dodává následující.

[19] Žalovaný považuje rozsudek městského soudu za dostatečně reagující na žalobní námitky, a to přezkoumatelným způsobem. Odkaz na judikaturu SDEU (věc *Axel Kittel*) postačil stručným způsobem, neboť dle žaloby byla stěžovatelce známa. Pokud městský soud odkázal na závěry žalovaného, bylo to zjevně proto, že se s nimi ztotožnil a že je stěžovatelka jako žalobkyně nedokázala dostatečně zpochybnit. To je podle judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu přípustné. Rozsudek byl příkladnou reakcí na velmi obsáhlou žalobu a nachází se v něm odpověď na vše, co stěžovatelka označuje za opomenuté.

[20] Namítá-li stěžovatelka neprokázání chybějící daně, odkazuje žalovaný na body [13] - [33] svého rozhodnutí. Boj proti daňovým únikům je cílem uznaným a podporovaným „směrnici“. Daňové subjekty se nemohou dovolávat unijního práva podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Vnitrostátní orgány proto mohou odmítnout nárok na odpočet, je-li z objektivních skutečností zřejmé, že k jeho uplatnění došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem, tedy i za situace, v níž byl únik daně zaznamenán u jiného účastníka řetězce. K definici podvodu poukazuje na rozhodnutí NSS č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. j. 10 Afs 172/2018-42, č. j. 9 Afs 94/2009-156 a č. j. 2 Afs 55/2016-38. Povinností správce daně je pak vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, poté zkoumat subjektivní stránku účasti a nakonec se zabývat možností vyvinění přijetím dostatečných opatření. V daném případě byly tyto kroky splněny a byl vymezen podvod i stěžovatelčina vědomost o něm. Chybějící daň byla dovozena u jednotlivých subjektů v řetězci nejen nekontaktních, ale i neposkytujících součinnost; v důsledku toho se u nich nepodařilo ověřit řádnou daňovou povinnost. Žalovaný zjistil veškeré okolnosti týkající se možnosti podnikání těchto společností, z nichž některé vykazovaly znaky „bílého koně“. Stěžovatelka také časové, personální a existenční charakteristiky dodavatelů konstruktivně nezpochybňuje. Za chybějící daň je třeba považovat nejen konkrétní daňovou ztrátu, ale i stav, kdy daň nelze ověřit za současné existence dalších nestandardních skutečností nasvědčujících podvodnému charakteru řetězce. To dovozuje např. z rozsudku NSS č. j. 2 Afs 162/2018-43. Porušením neutrality DPH je i jednání v řetězci neumožňující kontrolu podaného přiznání a tvrzení daně, neboť brání řádnému výběru daně, a v důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH. S ohledem na objektivní okolnosti pak lze uzavřít, že daň chybí (k tomu poukazuje na rozsudky NSS č. j. 7 Afs 428/2019-39,

pokračování

č. j. 1 Afs 304/2019-33, č. j. 1 Afs 326/2019-39, č. j. 9 Afs 160/2020-49 a č. j. 1 Afs 317/2017-38).

[21] Žalovaný poukazuje na identifikované řetězce, jak je popsal v odst. [41] a [62] svého rozhodnutí a na skutečnosti k dodavatelům zjištěné a popsané v bodech [44] - [70] tohoto rozhodnutí. Společnosti KESILETE, DENAWYS, VERA a RENOSPORT plnily funkci *missing traderů* a právě u nich lze konstatovat chybějící daň. Existence podvodu nebyla ale stanovena jen s ohledem na chybějící daň, ale i na nestandardnosti v transakcích, které v souhrnu prokazují daňový podvod, jehož cílem bylo narušení neutrality daně ve smyslu rozhodnutí *Axel Kittel* a rozsudku NSS č. j. 2 Afs 222/2020-35.

[22] Žalovaný se ztotožňuje i s právními závěry městského soudu týkajícími se vědomostního testu. Je přesvědčen, že dostal povinnosti vyžadované od správce daně judikaturou, neboť prokázal, že v blízkosti obchodního vztahu daňového subjektu probíhaly transakce vykazující znaky nesolidnosti. Ty mohou být podle rozsudku NSS č. j. 10 Afs 57/2021-65 založeny i na sadě nepřímých důkazů včetně zjištěných nestandardností v řetězci. Tyto skutečnosti městský soud hodnotil jednotlivě i v jejich souhrnu v souladu s rozsudkem NSS č. j. 1 Afs 53/2016-55. Označení reklamních služeb jako rizikové komodity je relevantním východiskem doloženým správní praxí a znalostí páčání podvodů. Po Společnosti MM nebyla požadována vyšší míra obezřetnosti, ale pouze standardní, neboť daňové subjekty mají vyvinout určité úsilí k tomu, aby se vyhnuly podvodům. Stěžovatelka při tvrzení o rozumném výběru společnosti RENOSPORT jako generálního dodavatele zcela přehlíží, že ta sídlila v bytovém domě bez obchodního zázemí, a že smlouvu ze dne 26. 6. 2013 za ni uzavřela osoba, která v pozici jednatelky v té době podle obchodního rejstříku nebyla, a navíc jejím zapsaným bydlištěm byl městský úřad. Nebylo předloženo nic, co by nasvědčovalo průzkumu trhu, zjišťování referencí, zjištění a porovnání nabídek. Správce daně tedy nestandardnosti prokázal, přičemž daňový subjekt nevyvinul žádnou součinnost k objasnění podstaty vztahu.

[23] Stejně tak k hledisku nadhodnocených cen služeb městský soud vyjádřil právní názor podložený skutkovými zjištěními. V řetězci docházelo ke značnému nadhodnocení, aniž by byla zjištěna jakákoliv přidaná hodnota ke shodnému předmětu plnění, což žalovaný vyčísľuje. Nadhodnocení plyne i ze znaleckého posudku předloženého samotnou stěžovatelkou. Společnost MM sama přitom uzavírala ve stejném období jiné smlouvy na reklamní služby s přímými dodavateli, což bylo zdokumentováno v tabulce; měla tedy dostatečnou vědomost o cenové hladině. Stěžovatelčino tvrzení, že zvýšená cena souvisela s dodáním služby na klíč, z ničeho neplyne, nebylo prokázáno dodání jiných služeb než vytvořených v základu řetězce. Předmětem sporu tak nebyla cena služeb sama o sobě, ale to, zda daňový subjekt přijal kontrolní mechanismus, který lze od něho rozumně očekávat, aby zabránil účasti v daňovém podvodu; jeho poukaz na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 109/2021-67 proto není příleňavý. Městský soud také správně zdůraznil, že nestandardnost cenových ujednání je provázána nestandardností a neopatrností při sjednávání smluv bez sankčních či obdobných ujednání. Veškeré obdobné námítky již byly obsaženy v žalobě a městským soudem řádně posouzeny. Žalovaný tak shrnuje, že posouzení otázky, že stěžovatelka „mohla a měla vědět“, bylo úplné a podložené. Stěžovatelce se tato zjištění nepodařilo zvrátit a doložit existenci dobré víry, jak předpokládá rozsudek NSS č. j. 10 Afs 182/2018-42, či rozsudek SDEU ve věci *Mahagében*;

vnáší je obecné názory, vyjma ověření existence dodavatele ve veřejném rejstříku, což není dostačujícím opatřením. Její tvrzení o snaze o masivní reklamní kampaň s úmyslem expandovat do zahraničí při vynaložených nákladech 36 000 000 Kč není podpořeno opatřeními nasvědčujícími rozumnému hospodaření, jak plyne z výše uvedených smluvních deficitů. Podvod byl podle názoru žalovaného jednoznačně detekován a byly zjištěny okolnosti, podle nichž Společnost MM mohla a měla vědět o zasažení transakce podvodem a současně neučinila opatření, jimiž by své účasti na podvodu předešla. Odepření nároku na odpočet DPH bylo po právu, a proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval splnění podmínek řízení, přičemž shledal, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, řádně zastoupenou, a jedná se o kasační stížnost, která je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Stěžovatelka nespécifikovala kasační důvody, podle obsahu kasační stížnosti nicméně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) a nesprávné právní posouzení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[25] Důvodnost kasační stížnosti pak kasační soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; současně zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). O věci přitom rozhodl bez jednání podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] Předně je třeba zabývat se kasačním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť jen u přezkoumatelného rozsudku lze zpravidla vážit naplnění dalších kasačních důvodů. Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v nedostatečné reakci krajského soudu na žalobní námitky. Ze žalobních důvodů a výše popsaného obsahu napadeného rozsudku je však zřejmé, že tomu tak není. Městský soud podrobně vypořádal veškeré žalobní námitky ve světle právních předpisů a rozhodné judikatury. Ani skutečnost, že při své argumentaci v rozsudku využil i odkazů na rozhodnutí žalovaného, nepřezkoumatelnost nezakládá; odkazy jsou konkrétní a je zjevné, že se městský soud s důvody rozhodnutí žalovaného ztotožnil na základě posouzení skutkových zjištění. Lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 As 175/2017-33, podle něhož není třeba donekonečna rekapitulovat odpovědi, jichž se účastníkům dostalo ve správním řízení. V tom, že závěry soudu jsou shodné se závěry žalovaného, nelze shledat vadu, jestliže tyto závěry obstojí. Námitka stěžovatelky tak spíše směřuje vůči právním závěrům městského soudu, které budou posouzeny níže.

[28] Důvodem doměření daně byl neuznaný nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně jsou stanoveny v § 73 zákona o DPH, přičemž není rozhodné jen to, zda existují předepsané doklady, ale zda jim skutečnost odpovídá, včetně toho, zda deklarované obchody nebyly zasaženy podvodem.

pokračování

[29] Pokud jde o posouzení zákonnosti právních závěrů napadeného rozsudku, je kasační soud v podobné situaci, jako byl městský soud. Stěžovatelka nereflakuje důvody, pro které nebylo jejím odvolacím a žalobním námitkám přisvědčeno. K jejím konkrétním námitkám, shrnutým výše v odst. [5] - [17], lze dodat následující.

[30] Stěžovatelka v prvé řadě nepovažuje za splněnou základní podmínku pro posouzení obchodních případů jako součásti podvodného řetězce, a to identifikaci chybějící daně, jako znaku narušení neutrality daně. K tomu poukazuje na četnou judikaturu, z níž tato podmínka plyne. Zcela přitom opomíjí nikoliv ojedinělou judikaturu, z níž je zřejmé, že stejnou váhu má i situace, kdy splnění daňové povinnosti v řetězci nelze objasnit právě pro skutkové okolnosti na straně jeho účastníků, přičemž tu je spojitost s uplatněným nárokem na odpočet. To plyne např. z rozsudku NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, podle něhož za součást daňového úniku a porušení neutrality DPH je třeba považovat i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, či z rozsudku NSS ze dne 8. 2. 2018, č. j. 1 Afs 317/2017-38, v němž byla existence chybějící daně založena na nekontaktnosti článku řetězce. Neznamená to ovšem, že by judikatura NSS byla v otázce naplnění podmínek podvodu rozporná, ale to, že reflektuje nejruznější skutková zjištění.

[31] Nestandardní okolnosti provázející řetězec subdodavatelů byly zjištěny a žalovaným i městským soudem popsány. Stěžovatelka jejich existenci nezpochybuje, tvrdí ovšem, že se nemohly projevit vůči Společnosti MM ani v jejím obchodním vztahu se společností RENOSPORT. Lze poukázat na zjištěné nekontaktnosti a nesoučinnosti subdodavatelů, nedostatek jejich obchodního zázemí i nestandardní navýšení cen postupně v řetězcích bez zjištění přidané hodnoty k předmětu obchodu, jak městský soud popsal zejména v odst. [58] a [61] napadeného rozsudku. Žalovaný identifikoval řetězce u obou rozhodných smluv a popsal v odst. [41] - [45] svého rozhodnutí jejich postup, přičemž nestandardnosti se týkají i přímého dodavatele společnosti RENOSPORT, jejíž jednatelkou od 1. 7. 2013 byla Monika Mitáčková s bydlištěm na městském úřadě, která se následně stala od 8. 4. 2014 jedinou společnicí, skončila v exekuci a společnost se stala vůči správci daně nekontaktní. Pokud jde o společnosti subdodavatelů, zjištění žalovaného jsou podrobně popsána v odst. [47] - [63] jeho rozhodnutí a není třeba je zde opakovat; podstatné je, že jsou dostatečným podkladem pro závěr o nestandardnostech v činnosti obchodních řetězců.

[32] Stěžovatelka tvrdí, že Společnost MM se podvodného jednání neúčastnila a nemohla vědět o problematických subdodavatelských vztazích. Za důležité považovala, že její dodavatel společnost RENOSPORT jí fakticky poskytla služby na základě smluv, které považuje za řádné. Dále je názoru, že navýšení cen nebylo nijak neobvyklé s ohledem na to, že dodavatel pro ni zajišťoval komplexní služby. Popírá tedy vědomost o účasti na podvodu.

[33] Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 15. 2. 2022, č. j. 2 Afs 222/2020-35, že „(n)árok na odpočet DPH lze plátcí odeprít tehdy, pokud věděl nebo měl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty (např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling). Za podvod na DPH pak judikatura Soudního dvora, přejatá i Nejvyšším

správním soudem, označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem zisku zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (např. rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft a Péter Dávid či již citovaný rozsudek Axel Kittel).“

[34] Společnost MM uzavřela smlouvy s dodavatelem, aniž je zřejmé, jak byl tento dodavatel vybrán (neměl např. žádné internetové stránky), zda byly zjišťovány jiné možnosti podobných dodávek, jak byla reflektována skutečnost nedostatku obchodních prostor, na základě čeho byl přijat závěr, že je vůbec a jakým způsobem schopen dodávky zajistit; přitom smlouva ze dne 26. 6. 2013 (plnění v ceně 22 000 000 Kč) byla za dodavatele uzavřena Monikou Mitáčkovou, která za ni tehdy nebyla oprávněna smlouvy uzavírat. Smlouvy přitom neobsahují obvyklá ujednání ve vztahu k možnosti nesplnění závazku. I tyto skutečnosti jak žalovaný tak krajský soud podrobně popsali. Tvrdí-li stěžovatelka, že Společnost MM ověřovala existenci a předmět činnosti společnosti RENOSPORT v obchodním a živnostenském rejstříku, pak tomu nenasvědčuje neznalost osob oprávněných za společnost v daném čase jednat ani skutečnost, že reklamní činnost a marketing v rozhodné době tato společnost jako předmět činnosti zapsané neměla.

[35] Stěžovatelka v této souvislosti popírá žalovaným tvrzený význam nadhodnocení ceny dodávek. V obecné poloze jí lze přisvědčit v názoru, že přidanou hodnotou může být ze strany jejího přímého dodavatele kompletní dodávky. Není však zřejmé, že by se Společnost MM zabývala tím, jak její dodavatel zajistí dodávky a v čem bude spočívat jeho činnost, a jak je při svém nedostatku obchodních prostor schopen dodávky zajistit. Přitom, jak zjistil žalovaný, měla Společnost MM zkušenosti s přímými dodávkami reklamních a propagačních služeb a měla tak i určitý cenový přehled o trhu. Jak popsal žalovaný v odst. [78] a [79] svého rozhodnutí, za plnění, za které prvotní odběratelé zaplatili cca 6 000 000 Kč, uhradila Společnost MM svému dodavateli částku 22 000 000 Kč, u plnění prvotním dodavatelem účtovaného částkou cca 2 000 000 Kč, uhradila 14 000 000 Kč. Pokud stěžovatelka předložila v odvolacím řízení znalecký posudek, který cenu získaných služeb v součtu ocenil v rozpětí 5 015 439 Kč – 24 748 967 Kč, nelze tyto částky považovat za srovnatelné se skutečnou cenou 36 000 000 Kč.

[36] Žalovaný ve svém rozhodnutí a stejně tak i městský soud v napadeném rozsudku se podrobně zabývali i nedostatkem obezřetnosti a nepřijetím rozumných opatření zamezujících účasti na podvodu. Lze jen znovu shrnout, že zkušenost Společnosti MM z předchozího zajišťování reklamy se měla projevit v jejím postupu. Skutečnost, že reklamní služby jsou často zasaženy daňovými podvody, nevyžadovala od Společnosti MM žádnou zvláštní pozornost, postačilo by, kdyby věnovala pozornost situaci na trhu, cenovým relacím, poznatkům o společnosti dodavatele (či jejich nedostatku). Rozumným postupem by bylo i uzavření smluv se zajišťovacími prvky a zájem o postup dodavatele. Veškerá zjištění žalovaného je třeba posuzovat v jejich souhrnu, který je podkladem pro závěr o možnosti detekce daňového podvodu v dodavatelských řetězcích, i o možnosti účasti na podvodu předejít přijetím nenáročných, rozumných opatření. Otázkou je, jaký význam mohla mít změna obchodního názvu Společnosti MM v následujícím období; stěžovatelka k tomu poskytla logické vysvětlení a cílem změny zjevně nebylo skrytí se před daňovými

pokračování

povinnostmi. Na druhé straně Společnost MM provedla masivní nákladnou reklamní kampaň, která byla změnou obchodního jména eliminována, a není prokazatelné, kdy se záměr změny obchodního jména objevil. I v otázce možnosti vědomosti a nepřijetí rozumných opatření se kasační soud přiklání k argumentaci městského soudu uvedené v odst. [66] – [73] napadeného rozsudku. Ve vztahu k celkovému právnímu posouzení zaujímá názor, že kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyla naplněna.

V. Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud proto shledal všechny uplatněné kasační námitky nedůvodnými. Nezbylo tak, než kasační stížnost zamítnout v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[38] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v tomto kasačním řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady přesahující běžnou úřední činnost, proto mu náhrada nebyla přiznána.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. ledna 2023

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu