



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **TRIODON, spol. s r.o.**, se sídlem 6. května 38, Fryšták, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 4. 2021, č. j. 31 Af 8/2019-177,

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.

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) mj. za zdaňovací období září 2009 až květen 2010 a červenec 2010 až prosinec 2011 (dále jen „předmětná zdaňovací období“). Po provedeném dokazování správce daně neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně z daňových dokladů vystavených společnostmi Carenex plus s.r.o., DIČ: CZ28868447 (dále jen „CARENEX“), která měla pro žalobce zajistit realizaci reklamy v rámci sportovních a společenských akcí souvisejících s motoristickým sportem formou polepů žalobce na zúčastněných závodních vozidlech, a upravil odpočet daně podle § 78 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rozhodnou dobu (dále jen „zákon o DPH“). Na základě zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dne 1. 7. 2014 dodatečné platební výměry, jimiž žalobci doměřil DPH za předmětná zdaňovací období a sdělil povinnost uhradit penále z doměřené daně.

[2] Žalobce podal proti dodatečným platebním výměřům odvolání, která žalovaný zamítl rozhodnutími ze dne 26. 8. 2015, č. j. 28113/15/5300-22442-711359, č. j. 28114/15/5300-22442-711359 a č. j. 28115/15/5300-22442-711359. Žalobce podal proti těmto rozhodnutím žaloby, které Krajský soud v Brně zamítl rozsudky ze dne 31. 7. 2017, č. j. 31 Af 52/2015-256, č. j. 31 Af 53/2015-259 a č. j. 31 Af 54/2015-260. Žalobce podal proti uvedeným rozsudkům krajského soudu kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) rozsudky ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 Afs 327/2017-61 a č. j. 1 Afs 328/2017-66, a ze dne 16. 5. 2018, č. j. 10 Afs 283/2017-73, zrušil rozsudky krajského soudu i rozhodnutí o odvolání a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud po posouzení věci dospěl k závěru, že žalobce unesl důkazní břemeno stran prokázání deklarovaného dodavatele reklamních plnění.

[3] Žalovaný po posouzení důkazů provedených v rámci řízení před správcem daně a důkazů provedených v rámci odvolacího řízení po vrácení věci Nejvyšším správním soudem dospěl k závěru, že žalobce byl účasten transakcí zasažených podvodem na DPH, o čemž vědět měl a mohl. S touto změnou právního názoru byl žalobce v souladu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), seznámen písemností žalovaného ze dne 24. 10. 2018, č. j. 46800/18/5300-21442-711359, ve které mu byla stanovena lhůta v délce 15 dnů, v níž se žalobce mohl vyjádřit ke skutečnostem, s nimiž byl seznámen, a navrhnout doplnění důkazních prostředků. Vyjádření žalobce k seznámení bylo žalovanému doručeno dne 21. 11. 2018.

[4] Dne 19. 12. 2018 vydal žalovaný rozhodnutí č. j. 56360/18/5300-21442-711359, kterým odvolání zamítl podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu a potvrdil napadená prvoinstanční rozhodnutí správce daně.

II.

[5] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji zamítl rozsudkem ze dne 14. 4. 2021, č. j. 31 Af 8/2019-177.

[6] Krajský soud dospěl k závěru, že v případě žalobce žalovaný doložil skutečnosti, které ve svém souhrnu jsou podkladem pro důvodnou domněnku o existenci daňového podvodu (chybějící daně v řetězci), a zároveň uvedl objektivní nestandardní okolnosti, které měly být žalobci známy a které ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobce mohl a měl vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Jednotlivé námitky žalobce, kterými zpochybňoval samotnou existenci daňového podvodu a naplnění objektivních okolností, pro něž mohl a měl vědět o existenci podvodu na DPH, podle krajského soudu nemohou závěr žalovaného vyvrátit. Podle názoru krajského soudu tak nemohl být žalobce v dobré víře, že se neúčastní podvodu na DPH. V podrobnostech pak zdejší soud odkazuje na rozsudek krajského soudu, který je k dispozici na www.nssoud.cz.

III.

pokračování

[7] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě obsáhlou kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[8] Stěžovatel poukázal na to, že krajský soud citoval svůj rozsudek ze dne 3. 5. 2017, č. j. 62 Af 11/2016-61, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2018, č. j. 3 Afs 147/2017-41. Uvedený rozsudek krajského soudu není veřejně dostupný na stránkách www.nssoud.cz, a tudíž je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. V citovaném rozsudku se pak NSS nezabýval konkrétním narušením neutrality, a tudíž není v této otázce relevantní. Žalovaný (resp. krajský soud) dovozuje narušení daňové neutrality z pouhé nekontaktnosti společností CL-PRODEX s.r.o. (dále jen „CL-PRODEX“) a GALIRA družstvo (dále jen „GALIRA“). Krajský soud si navíc protirečí, když uvedl, že nezpochybnuje judikaturu citovanou stěžovatelem, a posléze dovozuje narušení daňové neutrality na základě nekontaktnosti uvedených společností. Podle stěžovatele z pouhé nekontaktnosti těchto dvou společností nelze shledat narušení daňové neutrality. Rozsudek NSS ze dne 8. 2. 2018, č. j. 1 Afs 317/2017-41, není podle stěžovatele příslušný na nyní řešený případ, neboť v odkazovaném případě bylo narušení neutrality skutkově podloženo konkrétními zjištěními o neplnění daňových povinností konkrétním článkem řetězce. Stěžovatel se domnívá, že rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019-39, citovaný krajským soudem byl chybně interpretován v části chybějící daně, neboť v něm NSS konstatoval, že musí být postaveno na jisto, že v systému nebyla odvedena DPH. Stěžovatel taktéž namítal, že údajná daňová ztráta ze zdaňovacích období roku 2011 se nemůže vztahovat ke zdaňovacím obdobím roku 2009 a 2010, přičemž považuje za absurdní, aby mu byl odepřen nárok na odpočet daně i za zdaňovací období roku 2009 a 2010, když žádná daňová ztráta nebyla zjištěna. Stěžovatel dále poukazoval na skutečnost, že odepření nároku na odpočet v případě zapojení daňového subjektu do podvodu na DPH má reparační účel a má sanovat narušení neutrality. Stěžovatel má za to, že když údajná daňová ztráta v případě plnění poskytnutého společností GALIRA společnosti CARENEX činila částku ve výši 91 037 Kč, nemůže mu být vzhledem k reparačnímu účelu odepřen nárok na odpočet daně v mnohonásobně vyšší částce. Údajná výroba polepů na závodní automobily společnostmi CL-PRODEX a GALIRA byla marginální činností ve vztahu k výsledné ceně reklamy, a proto není přípustné, aby byl stěžovateli odepřen odpočet na DPH v řádu statisíců či milionů Kč.

[9] Stěžovatel dále namítal, že se žalovaný nijak nezabýval otázkou příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu. Krajský soud k této otázce v rozsudku konstatoval, že zrušení rozhodnutí jen z důvodu doplnění uvedené příčinné souvislosti by bylo zbytečným formalismem, s čímž stěžovatel nesouhlasí, neboť příčinná souvislost v tomto směru musí být postavena najisto.

[10] Stěžovatel dále poukazoval na fakt, že po zrušujícím rozsudku NSS po 6 letech od zahájení daňové kontroly sestavil žalovaný řetězec nový, ve kterém se jako *deus ex machina* objevily společnosti CL-PRODEX a GALIRA. Stěžovatel je přesvědčen, že nebyla prokázána existence podvodného řetězce v roce 2009 a 2010, když skladba dodavatelů se vztahuje k transakcím z roku 2011. Existenci podvodného řetězce musí prokázat orgány daňové správy. Podle názoru stěžovatele nebyl prokázán podvodný řetězec ani v roce 2011, neboť nebylo prokázáno, jak konkrétně se měly společnosti CL-PRODEX a GALIRA podílet na plnění pro stěžovatele.

[11] Stěžovatel dále namítal, že v daňovém řízení nestandardní okolnosti vůbec nebyly prokázány, neboť nebylo zkoumáno, jak obdobné obchody v praxi probíhají. Důkazní břemeno přitom plně tíží žalovaného, který si standard nemůže vymýšlet, ale musí jej prokazatelně doložit. Krajský soud opírá své závěry o rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2018, č. j. 3 Afs 147/2017-41, avšak v tomto rozsudku nebyly jiným stěžovatelem nestandardní okolnosti napadány. Stěžovatel nesouhlasil s tvrzením krajského soudu, že jeho argumentace je založena na izolovaném zpochybňování okolností. Stěžovatel se v žalobě obsáhle vyjadřoval k souhrnu zjištěných nestandardních skutečností. Podle stěžovatele si krajský soud protiřečí, když uvádí, že se stěžovatel v žalobě zpochybnil podrobně nestandardní okolnosti v jejich souhrnu, a zároveň mu vytýká, že tak činí izolovaně. Za nesrozumitelnou výtku považoval konstatování krajského soudu, že si měl nestandardností v řetězci všimnout. Stěžovatel má za to, že detekované nestandardnosti nemají žádnou vypovídací schopnost stran závěru o existenci podvodu na DPH.

[12] Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, který zařadil skutečnost stran vzniku nové společnosti CARENEX a způsobu zahájení obchodní spolupráce mezi nestandardní okolnosti. Má za to, že přisvědčení této argumentaci by znemožňovalo novým subjektům vstupovat na trh, neboť na každý nově vzniklý subjekt by muselo být pohlíženo jako na rizikový a žádný plátců DPH uplatňující nárok na odpočet by tak z důvodu obezřetnosti s ním nemohl obchodovat. Okolnosti vzniku společnosti CARENEX nejsou jakkoliv podezřelé. Rovněž účast Z. T. v této nové společnosti není nestandardní a nemůže být důkazem podvodného jednání.

[13] Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem dále v tom, že by měla být existence virtuálních sídel dodavatelů považována za nestandardní okolnost. Jedná se totiž o běžnou záležitost. Navíc tato skutečnost nebyla dostatečně prokázána, když nebylo provedeno místní šetření na adresách sídel dodavatelů. Lustraci prostřednictvím aplikace street view nelze považovat za dostatečnou.

[14] Taktéž nezveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku nelze podle stěžovatele považovat za nestandardní okolnost, neboť velká část společností toto nečiní, např. z důvodu nesdělování obchodních informací konkurenci.

[15] Stěžovatel dále uvedl, že nerozumí úvaze krajského soudu, že obchodní vztahy mezi O. H. a Z. T., resp. společností CARENEX dokreslují obraz podvodného jednání na DPH, když O. H. v podvodném řetězci vůbec nevystupuje a stojí mimo něj.

[16] Rovněž ani skutečnost týkající se změny dodavatele nelze podle stěžovatele považovat za relevantní nestandardní okolnost, neboť ke změně dodavatele došlo na základě toho, že dosavadní dodavatel reklamy společnost BELLUM s.r.o. (dále jen „BELLUM“) neměla uzavřenou smlouvu s vlastníkem závodních vozů O. H. Ten smlouvu pro další závody uzavřel se společností CARENEX. Navíc u společnosti BELLUM nebylo zjištěno, že by u ní v minulosti došlo jakýmkoli nezákonným obchodům či podvodnému jednání.

pokračování

[17] Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem ani v tom, že smlouvy o poskytnutí reklamy byly příliš obecné, neboť obsahují mj. identifikaci poskytovaných služeb, cenu a způsob fakturace. Stěžovatel upozornil, že krajský soud posuzoval v jiném případě obdobné smlouvy o reklamě týkající se závodů rallye, kdy uzavřel, že tyto smlouvy nelze mít za nekonkrétní či obecné (viz rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 21. 8. 2018, č. j. 62 Af 67/2016-88, a ze dne 16. 7. 2019, č. j. 29 Af 41/2017-107). Závěr žalovaného o nestandardnosti smluvní dokumentace je zcela nepodložený, neboť není prokázán zajištěním dostatečného srovnávacího vzorku. Ten naopak zajistil stěžovatel, kdy doložil několik obsahově obdobných smluv uzavřených společností AUTO-VALOUŠEK s.r.o. Stěžovatel rovněž zpochybnil tvrzení krajského soudu, že smluvní podmínky mezi CARENEX a O. H. se dotýkají popisu mechanismu podvodného jednání v řetězci. K tomu uvedl, že O. H. nebyl součástí údajného podvodného řetězce.

[18] K údajným rozporným vyjádřením stěžovatel uvedl, že výpověďmi svědků T. a H. se zabýval kasační soud v předchozích zrušujících rozsudcích, kde na rozdíl od krajského soudu neshledal rozpory ve výpovědích těchto svědků. Skutečnost, že si svědek T. nepamatoval své subdodavatele, lze podle stěžovatele vysvětlit časovým odstupem, který se odehrál mezi obchody a výpovědí tohoto svědka. Pokud by si svědek T. skutečně nechtěl pamatovat své dodavatele z důvodu podvodu, jak podsouvá krajský soud, pak by se k výsledku nedostavil nebo by odmítnul vypovídat.

[19] Stěžovatel nesouhlasil s krajským soudem dále v tom, že existovaly objektivní skutečnosti svědčící o jeho vědomém zapojení do podvodu na DPH. Stěžovatel v této souvislosti napadl jednotlivé objektivní skutečnosti (změna dodavatele a smluvní ujednání se společností CARENEX) obdobnou argumentací jako v případě nestandardních okolností. Stěžovatel dále namítal, že je nutno zkoumat příčinnou souvislost mezi objektivními skutečnostmi a podvodem na DPH a taktéž skutečnost, zda spáchání podvodu bylo jediným možným vysvětlením všech okolností posuzovaných obchodních transakcí. Krajský soud se příčinnou souvislostí a „jediným možným vysvětlením“ přitom vůbec nezabýval a žalobní argumentaci v tomto smyslu nevyřadil.

[20] K přijatým preventivním opatřením stěžovatel uvedl, že prověřování obchodního partnera ve veřejných rejstřících bylo dostatečným rozumným opatřením k zamezení účasti na daňovém podvodu. Analýzou těchto údajů nebyly zjištěny žádné významné nesrovnalosti. Navíc měl stěžovatel pozitivní zkušenosti s osobou Z. T., když stěžovateli zajišťoval reklamu prostřednictvím společnosti BELLUM. Po stěžovateli nebylo možné požadovat, aby činil další opatření nad rámec běžné opatrnosti a detailně prověřoval každého svého obchodního partnera. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatel nebyl dostatečně obezřetný, bylo jeho povinností uvést v žalobou napadeném rozhodnutí, jaká konkrétní opatření měl stěžovatel přijmout, aby se své údajné účasti na daňovém podvodu mohl reálně vyvarovat. Toto své pochybení se žalovaný pokusil napravit až ve vyjádření k žalobě, kde uvedl, že stěžovatel měl usilovat o precizaci smlouvy. K tomu stěžovatel podotknul, že i kdyby bylo ve smlouvě umístění reklamy specifikováno podle požadavku správce daně, toto opatření by nemohlo vést k vyvarování se účasti na podvodu. Stěžovatel rovněž uvedl, že se obchodní případy staly v letech 2009 až 2011, přičemž v této době bylo povědomí podnikatelů o podvodech na DPH ještě nízké. Krajský soud přitom subjektivní okolnosti případu posuzoval současnou optikou, nikoliv z pohledu stěžovatele, resp.

průměrně rozumného a obezřetného podnikatele uzavírajícího smlouvu o reklamě a propagaci v letech 2009 až 2011.

[21] Závěrem stěžovatel namítal, že „chybějící daň“ je nutno detekovat ke dni vydání rozhodnutí o stanovení daně (resp. rozhodnutí o odvolání), přičemž je třeba ověřit, zda nedošlo k úhradě této daně. V této souvislosti upozornil na to, že údajné narušení daňové neutrality již bylo sanováno odepřením nároku na odpočet daně jinému subjektu (v případě řešeném v rozsudku NSS ze dne 27. 9. 2018, č. j. 3 Afs 147/2017-41), který doměřenou daň pravděpodobně i zaplatil. Za této situace odepření nároku na odpočet DPH stěžovateli již nesleduje sanaci neutrality DPH v řetězci, ale vede k jejímu novému narušení a nepřipustné multiplikaci výběru daně.

[22] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[23] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podpořil závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vyjádřil se rovněž podrobně k jednotlivým okruhům kasačních námitek.

[24] Stěžovatel v replice setrval na svých postojích, dále je rozvedl a v reakci na vyjádření žalovaného i podpořil judikaturou (zejména k otázkám podvodného charakteru celého řetězce a své účasti v něm).

[25] Žalovaný ve svém dalším vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na pravomocný rozsudek Vrchního soudu v Olomouci ze dne 19. 1. 2022, č. j. 5 To 42/2021-5148, který se týká mj. plnění, která byla předmětem sporu v nyní posuzovaném případě.

IV.

[26] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[27] Kasační stížnost není důvodná.

[28] Úvodem Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný. Ačkoli se krajský soud výslovně nevyjadřoval ke každému žalobnímu tvrzení (či jeho doplnění), je z napadeného rozsudku jasně patrné, že se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného. Nepřezkoumatelné totiž není rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze zjistit, jaký názor soud či správní orgán zaujal na skutkové a právní otázky, které jsou podstatné pro rozhodnutí (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, *Zdravé Ktišsko*, bod 29; k významu přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí obecně pak bod 30 tamtéž). Správnost a úplnost skutkových a právních úvah, na nichž krajský soud své rozhodnutí založil, je potom otázkou zákonnosti jeho rozhodnutí, nikoli přezkoumatelnosti. K dílčí námitce

pokračování

nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu stran nezveřejnění rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 5. 2017, č. j. 62 Af 11/2016-61, zdejší soud uvádí, že tato skutečnost nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť krajský soud dotčené pasáže tohoto rozsudku týkající se chybějící daně citoval v bodech 18 až 21 napadeného rozsudku.

[29] K tomu Nejvyšší správní soud poznamenává, že žaloba v této věci má 45 stran a další dvě repliky žalobce celkem 51 stran. Správní soud není povinen reagovat na každý dílčí argument v podání, tím méně to od něj lze očekávat u podání takového rozsahu. Úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní, což může učinit i tak, že proti ní postaví vlastní ucelený argumentační systém, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (nálezn Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). To krajský soud udělal, a jeho rozsudek proto obstál jako přezkoumatelný. Podobný přístup při přezkumu rozsudku krajského soudu, proti němuž mířila 51 stránková kasační stížnost a 21 stránková replika, zvolil i samotný Nejvyšší správní soud.

[30] Nejvyšší správní soud dále přikročil k meritornímu přezkumu napadeného rozsudku. Problematikou podvodů na DPH se kasační soud ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora Evropské unie [viz zejm. rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ve spojených věcech C 354/03, C 355/03 a C 484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ve spojených věcech C 439/04 a C 440/04, ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C 271/06, či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*, ve spojených věcech C 80/11 a C 142/11]. Jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva.

[31] Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Pakliže ze zjištěných okolností vyplývá, že daň sice nebyla přiznána a zaplácena, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se mu podaří daň doměřit a tato bude následně zaplácena, je konstatování chybějící daně přinejmenším předčasné (srov. bod 25 rozsudku NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, *AUTODOPRAVA K & K*).

[32] Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. bod 38 rozsudku NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, *KRPOL*). Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané

hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou případně představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod 26 rozsudku NSS ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*).

[33] Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami) (k tomu srov. věc *ExaSoft Holding*, bod 27).

[34] Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Ve věci *Optigen* totiž Soudní dvůr zdůraznil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (věc *Mahagében*, bod 49).

[35] Každá 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 (věc *Optigen*, bod 47). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (věc *Kittel*, bod 51). Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze

pokračování

vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního daňového orgánu a soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, *MAKRO Cash & Carry ČR*, nebo ze dne 28. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018-45).

[36] Nicméně nelze „*extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sabat. [...] Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu.“* (bod 69 rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*).

[37] Stěžovatel předně zpochybňuje závěry žalovaného a krajského soudu týkající se chybějící daně (vzniku podvodu).

[38] Ze správního spisu plyne, že základní dodavatelsko-odběratelský řetězec existoval mezi subjekty O. H. => CARENEX => stěžovatel, nicméně k narušení daňové neutrality mělo dojít v souvislosti s dodáním zboží a služeb společnosti CARENEX od jejich dodavatelů CL-PRODEX a GALIRA.

[39] Přijatým zdanitelným plněním stěžovatele v projednávané věci byla realizace reklamy na závodních vozech O. H., a to prostřednictvím společností CARENEX (v letech 2009 až 2011). Plnění pro stěžovatele, které měla poskytnout společnost CARENEX, se skládalo ze dvou částí. Jednak šlo o sjednání pronájmu plochy na automobilu - zde společnost CARENEX vystupovala jako zprostředkovatel mezi O. H. a stěžovatelem. Druhou částí byla samotná výroba reklamy (tzv. polepu automobilu), tu pro stěžovatele zajišťovala opět společnost CARENEX prostřednictvím svých dodavatelů CL-PRODEX nebo GALIRA. Plnění společností CL-PRODEX a GALIRA pro společnost CARENEX tedy představovala dílčí část plnění, které byly předmětem plnění mezi stěžovatelem a společností CARENEX. Obě společnosti se podílely na dodavatelsko-odběratelském řetězci nepřímo, jako subdodavatelé jednoho z jeho článků - společnosti CARENEX, nicméně bez jejich (tvrzených) subdodávek by nebylo možné realizovat plnění, kterým se společnost CARENEX zavázala stěžovateli.

[40] Narušení neutrality daně žalovaný (i krajský soud) spatřoval v následujících skutečnostech. Společnost CL-PRODEX sice podala přiznání k DPH až do zdaňovacího období listopad 2011, ale v důsledku její nekontaktnosti nelze ověřit, zda plnění pro společnost CARENEX do těchto přiznání zahrnula a odvedla z nich DPH. Společnost GALIRA podala přiznání k DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2009 – 1. čtvrtletí roku 2010, přičemž v nich vykazovala stejnou daň na vstupu i výstupu s rozdílem do 6 000 Kč, avšak z důvodu její nekontaktnosti rovněž není možné ověřit, zda plnění pro společnost CARENEX do těchto přiznání zahrnula a odvedla z nich DPH. Za zbylá čtvrtletí roku 2010 pak podala nulová daňová přiznání a k 11. 10. 2011 jí byla zrušena registrace k DPH. Přitom společnost GALIRA ještě v roce 2011, kdy již nepodávala daňová přiznání k DPH, fakturovala společnosti CARENEX plnění spolu s DPH (částka 455 187 Kč bez DPH za výrobu polepů včetně DPH ve výši 91 037 Kč, tj. celkem 546 224 Kč).

[41] Lze obecně souhlasit se stěžovatelem v tom, že narušení daňové neutrality musí prokázat daňové orgány. Daňové orgány však nejsou povinny vyčíslit konkrétní částku chybějící daně. Z judikatury nelze dovodit, že se v případě chybějící daně musí jednat pouze o daň, která byla některým článkem řetězce tvrzena, správcem daně stanovena, avšak zůstala neuhrazená. To ostatně často není ani objektivně možné. Společnosti typu „missing trader“ jsou do podvodného řetězce vkládány právě proto, aby správci daně znemožnily rozkrytí celého řetězce společností. Jejich podstatou a smyslem působení v podvodném řetězci je zahladit stopy po podvodu na DPH, případně znemožnit správcem daně tyto stopy dále prošetřit, a to právě tím, že se stanou pro správce daně nekontaktními, a tím zamezí komplexnímu prošetření daného případu a přesnému vyčíslení úniku na dani. Za narušení neutrality DPH je proto třeba chápat i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť i takové jednání brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH. Podle SDEU unijní právo nebrání tomu, aby členské státy měly za to, že taková nesplnění povinností jsou součástí daňového úniku a odmítly v takovém případě uznat nárok na odpočet (srov. rozsudky SDEU ze dne 7. 3. 2018 ve věci C-159/17 *Dobre*, odst. 41; a ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15 *Astone*, bod 56). Výše uvedeným závětům přisvědčil i NSS v rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-47 ve věci *AUTODOPRAVA K & K, s.r.o.*, bod 23 a 25). Obdobně lze odkázat na rozsudky NSS ze dne 8. 2. 2018, č. j. 1 Afs 317/2017-38, ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39, ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, a ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019-39.

[42] Závěr žalovaného o chybějící dani v nyní posuzovaném případě byl tedy vystaven nikoliv na zjištěném skutkovém stavu, ale naopak na nemožnosti jej zjistit, kdy u dodavatelských společností nebylo možné skutkový stav ověřit. Nejvyšší správní soud znovu připomíná, že „chybějící daň“ u nekontaktních společností nemusí a často ani nemůže být jednoznačně určena a daňové orgány mohou unést své daňové břemeno i tehdy, když se jim nepodaří zjistit, u kterého z článků a v jaké přesné výši se daň či její část ztratila. Chybějící daň u jednoho z článků nemusí odpovídat odepřené výši požadovaného odpočtu u jiného článku. Podstatné v této věci je, že zjištění daňových orgánů ve svém souhrnu s dostatečnou pravděpodobností nasvědčují tomu, že jednání článků řetězce a jejich nesoučinnost byly záměrné s úmyslem zastřít transakce a znemožnit daňovým orgánům zkontrolovat, jestli byla daň přiznána pravdivě.

pokračování

[43] Pokud jde o námitky stran nepoměru výše daňové ztráty a výše odmítnutého odpočtu Nejvyšší správní soud uvádí, že úvahy stěžovatele o tom, že by měl být zkoumán rozsah narušení neutrality DPH a v závislosti na tom posuzovat, zda by daňovému subjektu, u něž je prokázáno, že o podvodu na DPH vědět měl a mohl, měl být přiznán odpočet v poměrné části, jsou nesprávné. Z tuzemské judikatury a judikatury SDEU plyne, že daňová neutralita je narušena vždy, když není na některém z článků řetězce šetřených plnění odvedena DPH, bez ohledu na výši takto neodvedené daně, a že je-li v řetězci takto narušena neutralita daně, pak společností, které o své účasti na podvodu na DPH věděly, nebo vědět měly a mohly, nárok na odpočet z plnění přijatých v řetězci nenáleží. K tomu lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, kde soud mj. konstatoval, že: *„K podvodnému jednání může dojít na kterémkoli článku řetězce. Plnění, u kterého je odmítnut nárok na odpočet, nemusí být podvodem přímo zasázeno. Při posuzování existence podvodu v řetězci proto nelze vycházet ze systému fungování DPH na vstupu a výstupu u jedné a téže transakce. Obdobně ani chybějící DPH (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelskoodběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém a ani se nemusí přímo týkat daného plnění.“* K obdobnému závěru dospěl NSS i v rozsudku ze dne 22. 7. 2021, č. j. 2 Afs 147/2020-41, kde mj. uvedl, že: *„Z uvedeného vyplývá, že chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelskoodběratelském řetězci nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění, jež bylo v tomto řetězci přijato. Požadavek krajského soudu na konkrétní propojení plnění spojeného s daňovým únikem s plněním, které žalobkyně obdržela (bylo jí v rámci řetězce „přeprodáno“), je tak v rozporu s pravidly vytyčenými shora odkazovanou judikaturou SDEU.“* Smyslem odepření nároku na odpočet daně je ochrana systému DPH, kdy riziko odepření nároku na odpočet daně má jednak daňovým subjektům zabránit v účasti na podvodu na DPH a jednak se jedná o ochranu těch daňových subjektů, které DPH řádně odvádějí (a které by byly znevýhodňovány oproti spolupachatelům podvodu na DPH). Z toho důvodu je také možné nárok na odpočet daně v řetězci nepřiznat několikrát, a to každému daňovému subjektu, který se podvodného řetězce účastnil, a u něhož bude zároveň proveden vědomostní test s výsledkem, že o podvodu minimálně vědět měl a mohl, neboť podle obecné zásady práva EU nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému (k tomu viz rozsudky SDEU *Italmoda*, bod 46 nebo rozsudek *Litdana*, bod 32, rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2021, č. j. 5 Afs 157/2020-61, bod 41).

[44] K námitce stěžovatele, že se žalovaný nijak nezabýval otázkou příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu lze uvést, že příčinná souvislost vzniká i v případě, kdy daňový subjekt nárokuje si odpočet daně nemá poznatky o subjektu, který daň do veřejného rozpočtu nakonec neodvede. Příčinná a skutková souvislost však vzniká v případě, kdy subjekty, se kterými daňový subjekt bezprostředně spolupracuje, vykazují podezřelé znaky, jež vedou k naplnění vědomostního testu alespoň ve formě „vědět mohl“. Daňový subjekt nárokuje si odpočet daně nemusí mít ani ponětí o faktu, že daň nebyla v řetězci odvedena, a nemusí si být vědom toho, kdo a v jaké výši daň neodvedl. V daňovém řízení musí být prokázáno pouze to, že daňový subjekt disponoval takovými informacemi, že měl a mohl pojmout podezření, že plnění, která přijal, mohla být zapojena do nestandardního obchodního řetězce. Určující je tedy zejména jednání samotného daňového subjektu, které zmíněnou příčinnou souvislost může založit. Obdobně se přitom

vyjádřil i NSS v rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, kde uvedl, že: „*Skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu podle Nejvyššího správního soudu vznikají, i když daňový subjekt, uplatňující nárok na odpočet na dani z přidané hodnoty, nemá poznatky o daňovém subjektu, který tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu, avšak subjekty, se kterými bezprostředně spolupracoval, vykazovaly takové podezřelé znaky, že mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty.*“

[45] K námitce ohledně vytvoření nového řetězce po zrušujícím rozsudku NSS je nutné uvést, že v původním daňovém řízení byl stěžovateli odmítnut nárok na odpočet daně z důvodů neprokázání přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele. Byl tedy zkoumán jen právní vztah mezi stěžovatelem a dodavatelem CARENEX. Daňové orgány proto neměly důvod prověřovat další články řetězce a zkoumat další případné dodávky v řetězci. Je proto logické, že po zrušujícím rozsudku NSS byl popsán podvodný řetězec, tedy včetně subdodavatelských článků, jejichž zapojení nebylo dříve pro právní kvalifikaci relevantní. Jak bylo již uvedeno výše, samotná realizace reklamy společností CARENEX pro stěžovatele se dělila do dvou částí. Za první šlo o sjednání pronájmu plochy na závodních vozidlech (za tímto účelem uzavřela společnost CARENEX smlouvy o pronájmu reklamních ploch s O. H., vlastníkem závodních vozidel) a za druhé šlo o výrobu reklamy, kterou zajistila společnost CARENEX pro stěžovatele subdodavatelsky u společností CL-PRODEX a GALIRA. Společnost CARENEX tedy plnění pro stěžovatele na základě smluv o reklamě zajišťovala prostřednictvím subdodavatelů, a to O. H. (který byl vlastníkem závodních vozidel, na kterých byly polepy umístěovány) a společností CL-PRODEX a GALIRA (které zajistily výrobu reklamy). Jednotlivá plnění přitom spolu úzce souvisela a navazovala na sebe, resp. se podmiňovala, když plnění poskytnutá společnostmi CL-PRODEX a GALIRA společnosti CARENEX byla společností CARENEX použita pro uskutečnění plnění podle smluv o reklamě uzavřených mezi společností CARENEX a stěžovatelem. Žalovaný proto zcela oprávněně přihlédl i k okolnostem obchodní spolupráce mezi společnostmi CARENEX a O. H.

[46] K námitce stran neexistence řetězce v roce 2011 Nejvyšší správní soud uvádí, že z knihy závazků společnosti CARENEX za období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 vyplývá, že tato společnost měla v roce 2011 celkem 6 dodavatelů. S reklamními službami souvisely pouze dodávky od společnosti GALIRA, která fakturovala dodání polepů, od společnosti CL-PRODEX, která fakturovala „zajišťování závodu“, a od O. H., který fakturoval pronájem reklamní plochy. Zbývající 3 dodavatelé společnosti CARENEX fakturovali pronájem kanceláře a kancelářský servis, kompletaci smluv a pronájem blíže neurčené plochy. Pokud se dodavatel CARENEX ve smlouvě zavázal k zajištění výroby reklamního polepu s logem stěžovatele a jeho prezentace na závodech a plnění v souvislosti se zajištěním reklamy měly v roce 2011 dodavateli poskytovat podle knihy závazků pouze výše jmenované korporace, je zřejmé, že se tyto korporace musely podílet na šetřených plněních, navíc to zástupce dodavatele CARENEX výslovně potvrdil v průběhu ústního jednání (viz protokol ze dne 22. 1. 2013, č. j. 128827/13/2005-05408-103288).

[47] Pokud jde o stěžovatelem zpochybněnou existenci podvodného řetězce v letech 2009 a 2010, zde je nutné uvést, že společnost CARENEX k nákladům na uskutečnění reklamy pro stěžovatele doložila pouze přijaté daňové doklady za rok 2011, daňové

pokračování

doklady za rok 2009 a 2010 nedoložila. K dotazu správce daně, jaké podklady pro grafickou reklamu pro stěžovatele jí byly poskytnuty a jakým způsobem, jako dodavatele, prostřednictvím kterých získala podklady pro reklamní plnění, identifikovala společnosti CL-PRODEX a GALIRA (viz protokol o ústním jednání ze dne 22. 1. 2013, č. j. 128827/13/2005-05408-103288). Subdodavatelské zajištění dotčených plnění potvrdil jednatel dodavatele CARENEX pan T. a taktéž zplnomocněná zástupkyně dodavatele CARENEX paní S. Oba se přitom vyjadřovali ke všem zdaňovacím obdobím, tedy i k rokům 2009 a 2010. Zdejší soud proto souhlasí s krajským soudem, že existence podvodného řetězce byla prokázána i v letech 2009 a 2010.

[48] Pokud jde o skutkové okolnosti nasvědčující spáchání daňovému podvodu, žalovaný i krajský soud v této souvislosti hodnotili zejména tyto skutečnosti:

- nestandardní okolnosti týkající se společností podílejících se na řetězci zajišťujícím uskutečnění reklamních plnění. V tomto smyslu šlo o založení společnosti CARENEX krátce před uzavřením obchodu se stěžovatelem v roce 2009, její sídlo se nacházelo na virtuálních adresách stejných jako u množství dalších společností, společnost opakovaně nezveřejnila účetní závěrky ve Sbírce listin, společnost byla zrušena registrace k DPH. Její dodavatelé CL-PRODEX a GALIRA jsou nekontaktní a mají sídla na virtuálních adresách jako množství dalších společností. Také dodavatelé dlouhodobě nezveřejnili účetní závěrky a byla jim postupně zrušena registrace k DPH;
- smlouvy o pronájmu reklamních ploch mezi O. H. a společností CARENEX neodpovídají reálně uskutečněnému plnění;
- změna dodavatele při nezměněném charakteru plnění;
- smlouvy o reklamě obsahují nestandardní podmínky (např. univerzální a málo specifikovaný předmět plnění atp.) ve srovnání s jinými smlouvami téhož typu;
- rozporná vyjádření ve výpovědích O. H., jednání v rozporu se smluvními závazky a neznalost smlouvy (umístění reklamních polepů na vozidla a pořízení fotodokumentace);
- jednatel společnosti CARENEX Z. T. nebyl schopen sdělit okolnosti zajištění deklarovaných plnění pro stěžovatele (jména dodavatelů fotodokumentace, výroby reklamních polepů a jejich umístění na vozidla);

[49] V této souvislosti je třeba uvést, že citované skutečnosti zahrnuté žalovaným i krajským soudem mezi nestandardní okolnosti nasvědčující podvodu na DPH již Nejvyšší správní soud hodnotil v rozsudku ze dne 27. 9. 2018, č. j. 3 Afs 147/2017-41, na který odkazoval i krajský soud. V uvedené věci kasační soud posuzoval prakticky totožný řetězec, kdy v obou případech byl detekován řetězec CL-PRODEX/GALIRA – CARENEX - konečný odběratel, v obou případech došlo k narušení neutrality daně tím, že nebylo možné ověřit správnost odvedené DPH u společností CL-PRODEX a GALIRA, současně k narušení neutrality DPH přistoupily ještě další obdobné nestandardnosti svědčící o existenci podvodu na DPH. Krajský soud proto oprávněně považovat daný rozsudek jako přílehlavý i na nyní posuzovanou věc. V předmětném rozsudku NSS konstatoval, že: *„Ostatní okolnosti ve svém souhrnu poté podle názoru Nejvyššího správního soudu prokazují, že uvedené nejasnosti kolem klíčových společností rozhodně nejsou nahodilé ani ojedinělé, ba naopak, svědčí o provázanosti a opakování téhož jednání, které má společný znak v tom, že žalovaný měl ve výsledku ztíženou možnost ověřit odvod daně z přidané hodnoty.*

Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil námitce, že by žalovaný a krajský soud existenci daňového podvodu dovozovali izolovaně z jednotlivých okolností - např. pouze z těch skutečností, že by společnosti byly nekontaktní, že nepodalý daňové přiznání nebo že vznikly krátce před uzavřením obchodu. Vše výše uvedené až v souhrnu naopak podle názoru Nejvyššího správního soudu svědčí závěru krajského soudu i žalovaného, že i přes formální a materiální splnění podmínek byl v dané věci v popsáném řetězci spáchán podvod na dani z přidané hodnoty.“

[50] Stěžovatel v kasační stížnosti stejně jako v žalobě izolovaně zpochybňuje jednotlivé skutečnosti, které podle žalovaného a krajského soudu svědčí o existenci podvodu.

[51] Předně k těmto námitkám NSS souhrnně uvádí, že úvahu o chybějící dani a okolnostech podvodu od sebe nelze dost dobře oddělit. Hledání chybějící daně a zjišťování okolností podvodu nejsou dva samostatné kroky při posuzování existence podvodu. Důvodná domněnka o tom, že byl spáchán daňový podvod, vyplývá totiž ze zjištěného souhrnu okolností a u řetězců s články typu *missing trader* může i závěr o chybějící dani vyplývat z nepřímých důkazů (rozsudek *PM Trading*, body 28 a 35). Stejně tak krajský soud v napadeném rozsudku správně vysvětlil, že podkladem pro přijetí důvodné domněnky o existenci podvodu je hodnocení okolností v jejich souhrnu.

[52] Stěžovatel v této souvislosti žalovanému vytýká, že postavil většinu objektivních okolností na „nestandardnosti“, aniž tuto nestandardnost podložil srovnáním s obchody jiných subjektů na shodném trhu. Tato námitka je však účelová. V tomto případě žalovaný nestandardní charakter transakcí prokázal. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti správně uvádí, že je sám v daňovém řízení oprávněn učinit si úsudek o tom, jaké chování lze považovat za chování běžného ekonomicky racionálního podnikatele, a jaké nikoli. Ani z judikatury neplyne opak. V nynější věci společnosti neobchodovaly s žádnou specifickou komoditou ve specifickém segmentu trhu, v němž by panovaly odlišné zákonitosti a obchodní zvyklosti.

[53] Pokud jde o skutečnost, že stěžovatel navázal obchodní spolupráci se společností CARENEX, zde je třeba poukázat zejména na to, že tato společnost vznikla dne 27. 3. 2009, k DPH byla registrována s účinností od 20. 4. 2009 a živnostenské oprávnění k reklamní činnosti, marketingu a mediálnímu zastoupení jí vzniklo rovněž 20. 4. 2009. První smlouvu o reklamě se stěžovatelem přitom uzavřela rovněž dne 20. 4. 2009. Obchodní spolupráce přitom byla navázána tak, že stěžovatele zkontaktoval jednatel jeho předchozího dodavatele (společnost BELLUM) a oznámil mu, že shodné reklamní plnění bude stěžovateli nadále dodávat nový dodavatel (nově vzniklá korporace bez obchodní historie a referencí), což stěžovatel bez dalšího akceptoval.

[54] V případě společností majících virtuální sídlo je vyšší riziko toho, že je nebude možné dohledat a kontaktovat, a to ať pro správce daně nebo i pro jejich obchodního partnera v případě jakýchkoliv problémů, které nastanou při obchodování. Tato skutečnost proto může signalizovat nutnost zvýšené obezřetnosti. K prokázání virtuálních sídel je třeba uvést, že stěžovatel neuvedl žádnou konkrétní argumentaci, která by zpochybňovala zjištění daňových orgánů. V případě společnosti GALIRA bylo dotazem na recepci budovy zjištěno, že na adrese sídla měla pouze pronajatou dopisní schránku, která

pokračování

byla zrušena v průběhu července 2010. V případě společnosti CARENEX byly skutečnosti zjištěny nejen pomocí street view, ale i dalším ověřováním z veřejných zdrojů, z nichž je zřejmé, že na uvedených adresách mají sídlo stovky dalších společností. Stejně tak tomu bylo i v případě společnosti CL-PRODEX. Provádět místní šetření pouze za účelem ověření závěru o virtuálním sídle by tak bylo nadbytečné, a to i s ohledem na nekontaktnost uvedených společností.

[55] Pokud jde o nezveřejňování účetních závěrek v obchodním rejstříku lze uvést, že ze strany dodavatele a subdodavatelů stěžovatele šlo o porušení jejich zákonné povinnosti (§ 38k zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů). Jestliže tedy korporace zapojené do řetězce plnění vykazují společný znak v podobě nezveřejňování účetních závěrek ve Sbírce listin a porušují tak své zákonné povinnosti, je tato skutečnost nepochybně jednou z indicí svědčících o tom, že se jedná o podezřelou a rizikovou obchodní korporaci, která nemusí být seriózním obchodním partnerem.

[56] Nejvyšší správní soud souhlasí s žalovaným i krajským soudem, že smluvní vztahy mezi O. H. a společností CARENEX mohou být posuzovány jako nestandardní okolnost. O. H. sice nebyl uveden v řetězci vyobrazeném pro identifikaci narušení neutrality (body 121 až 123 rozhodnutí o odvolání), protože v jeho větvi nebylo narušení neutrality identifikováno, ale žalovaný v rozhodnutí o odvolání vysvětlil jeho roli řetězci, a jak se na daných plněních podílel a že jeho plnění souvisela s plněním pro stěžovatele.

[57] Rovněž změnu dodavatele reklamy lze zařadit mezi nestandardní okolnosti. Stěžovatel sice nastínil možné vysvětlení dané situace (dosavadní dodavatel reklamy společnost BELLUM neměla uzavřenou smlouvu s vlastníkem závodních vozů O. H.), ale toto vysvětlení nijak nedoložil. Ze spisového materiálu vyplývá, že při ústním jednání konaném dne 28. 5. 2013 se správce daně stěžovatele výslovně ptal na to, jakým způsobem došlo k uzavření smlouvy se společností CARENEX. V písemné odpovědi potom stěžovatel uvedl, že ke změně dodavatele došlo na základě oznámení Z. T., který byl jednatelem jak společnosti BELLUM, tak společnosti CARENEX, a který stěžovateli oznámil, že reklamu bude dále zajišťovat společnost CARENEX. Nadto důvod změny tvrzený stěžovatelem neodpovídá ani vyjádření pana T., který k dotazu správce daně, jakým způsobem si zajistila společnost BELLUM umístění reklamy stěžovatele na soutěžních vozidlech v roce 2009 a na základě jakého smluvního vztahu, odpověděl, že na základě smlouvy o pronájmu reklamních ploch uzavřené s panem H. Tvrzení stěžovatele vysvětlující změnu dodavatele soud proto považuje za účelové.

[58] K nesouhlasu stěžovatele se závěrem krajského soudu a žalovaného, že jím uzavřené smlouvy o reklamě se společností CARENEX byly příliš obecné, je třeba v souladu s krajským soudem poukázat na to, že tyto smlouvy neobsahují počet vozidel HONDA CIVIC, na nichž má být reklama umístěna, ani počet, velikost či umístění reklamních polepů. Z obsahu předmětných smluv není zřejmé, jakým způsobem byla stanovena cena a jakého konkrétního rozsahu plnění se za tuto cenu mělo stěžovateli dostat (např. jaký bude počet jeho log, jaká bude jejich velikost, na kolika vozidlech budou umístěny apod.). Stěžovatel se tak zavázal uhradit smlouvenou cenu v řádu milionů korun ročně, aniž by dopředu věděl, za jaké konkrétní plnění tuto cenu bude hradit, a tedy zda tato cena odpovídá hodnotě poskytovaného plnění. K stěžovatelem předloženému

referenčnímu vzorku reklamních smluv uzavřených společností AUTO-VALOUŠEK zdejší soud konstatuje, že ze správního spisu jasně vyplývá, že v oblasti reklamy se běžně uzavírají i smlouvy detailně specifikované (viz bod 110 rozhodnutí o odvolání).

[59] K rozporům ve výpovědích svědků H. a T. lze souhlasit s krajským soudem, že je nepravděpodobné, aby si smluvní strany nepamatovaly alespoň základní rysy své obchodní spolupráce jako je samotný obsah plnění, která poskytovaly (tj. co ony konkrétně pro odběratele vykonávaly – tj. zda zajišťovaly i fotodokumentaci, výrobu či umístění polepů apod.), či v případě svědka T., aby si nepamatoval své tři dodavatele, kteří mu jako jediní v daném roce dodávali zboží a služby nezbytné pro výkon jeho jediné ekonomické činnosti.

[60] K tomuto bodu Nejvyšší správní soud uzavírá, že i podle něj bylo dostatečně prokázáno, že v řetězci chybí daň a stěžovatel se snaží vylákat daňovou výhodu (odpočet daně, která v předcházejících člancích chybí). Zjištěné skutečnosti ve svém souhrnu odpovídají míře pravděpodobnosti, kterou je nutné vyžadovat pro úsudek o existenci podvodu na DPH.

[61] Jde-li o subjektivní stránku, tedy zaviněnou účast na podvodných obchodech, správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatel o podvodném charakteru obchodů věděl, nebo mohl a měl vědět.

[62] Pokud jde o argumentaci k jednotlivým objektivním okolnostem, svědčícím o tom, že stěžovatel o svém zapojení do podvodu na DPH vědět mohl či měl, zdejší soud konstatuje, že stěžovatel v podstatě opakuje svou argumentaci k totožným nestandardním skutečnostem v samotném podvodném řetězci, a proto toliko ve stručnosti uvádí následující. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že základní podezřelou skutečností bylo zahájení obchodní spolupráce se společností CARENEX v roce 2009, přestože stěžovatel v témže roce stejným způsobem spolupracoval se společností BELLUM, kdy ke změně spolupráce došlo na základě oznámení p. T., přičemž je z obsahu smluv patrné, že předmět plnění se nezměnil, nedošlo k žádné precizaci smluv, fakticky se změnil pouze název dodavatele. Ze správního spisu přitom neplyne, že pro změnu dodavatele existoval nějaký racionální důvod. Další objektivní okolností pak byl samotný obsah takto uzavřených smluv, kdy se stěžovatel zavázal k úhradě milionových částek, aniž by z nich bylo zřejmé, jaké konkrétní protiplnění mu bude společností CARENEX poskytnuto. Na základě těchto objektivních okolností, které byly stěžovateli v době uzavření smlouvy známy, tak stěžovatel mohl a měl mít vědomost o tom, že v případě obchodování se společností CARENEX se nejedná o standardní obchodování.

[63] K tomuto bodu Nejvyšší správní soud shrnuje, že zjištěné a prokázané objektivní okolnosti svědčí o tom, že si účast na podvodném obchodním řetězci zavinil sám stěžovatel. Jedná se o provázaný soubor dílčích, ale přesvědčivých nepřímých důkazů, které ve své spojitosti zpochybnil podnikatelskou racionalitu jeho počínání. Jednotlivé objektivní okolnosti nelze vytrhávat z kontextu celé věci a hodnotit izolovaně. Právě o to usiluje stěžovatel. Síla těchto zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti.

pokračování

[64] Ve třetím kroku daňové orgány zkoumají, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření k tomu, aby zabránil své účasti na daňovém podvodu.

[65] Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem, že stěžovatelem tvrzené prověření společnosti CARENEX ve veřejných rejstřících lze za daných okolností považovat za minimální možné, nikoli však dostatečné opatření. Stěžovatel nad rámec tvrzeného prověření ve veřejných rejstřících nic neučinil, přičemž je nutno zdůraznit, že v případě navazování nového obchodního vztahu je prověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících prakticky nezbytným a zcela základním opatřením, které však o faktické povaze zkoumaných obchodních subjektů příliš nevypovídá. Tímto způsobem lze totiž ověřit pouze základní evidenční údaje, nikoli však skutečný, případně dokonce podvodný charakter jejich činnosti. Lze tedy shrnout, že opatření stěžovatele, nebyla ve světle vědomosti stěžovatele o nestandardnosti obchodu se společností CARENEX dostatečná, a to zvláště v případě, že subjekt, se kterým obchodoval, neměl relevantní obchodní historii a reference. Stěžovatel tak nevykonal dostatečné úsilí k tomu, aby zamezil své účasti na daňovém podvodu.

[66] Stěžovatel v kasační stížnosti v této souvislosti dále namítal, že žalovaný nejmenoval taková opatření, která by po stěžovateli bylo možné spravedlivě požadovat a která by reálně mohla zamezit jeho účasti na podvodu.

[67] Nejvyšší správní soud se stěžovatelem nesouhlasí. Žalovaný v bodu 128 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že stěžovatelově zaviněné účasti na podvodu mohla zabránit podrobnější smluvní dokumentace, z níž by vyplýval konkrétní rozsah plnění. Stěžovatel by tak jednak minimalizoval obchodní rizika plynoucí ze spolupráce s novým dodavatelem, včetně toho, že bude bez svého vědomí zapojen do daňového podvodu, ale také by zlepšil svou důkazní situaci před očekávanými kontrolami správce daně. Řádně smluvně upravený obchodní model mohl svědčit o jeho dobré vůli, a naopak vyvracet jeho zaviněnou účast na podvodu. V této souvislosti lze navíc poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016-51, ze kterého vyplývá, že „*důkazní břemeno ohledně opatření, které daňový subjekt přijal k zabránění podvodu na dani, spočívá výlučně na daňovém subjektu, který požaduje odpočet DPH. Povinností správce daně proto nebyla ani identifikace určitých opatření, ani vymezení opatření, která stěžovatel přijmout mohl. Stačilo pouze, aby prokázal objektivní skutečnosti, z nichž vyplývalo, že daňový subjekt věděl, nebo minimálně mohl vědět, o své účasti na daňovém podvodu*“.

[68] K námitce, že odepření nároku na odpočet DPH stěžovateli již nesleduje sanaci neutrality DPH v řetězci, ale vede k jejímu novému narušení a nepřijatelné multiplikaci výběru daně, Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovateli nebyl uznán nárok na odpočet daně z důvodu stěžovatelova vědomého zapojení do podvodu na DPH. Pokud konkrétní daňový subjekt ve vědomostním testu neobstojí, nemá správce daně de facto jinou možnost, než nárok na odpočet daně odepřít (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, bod 31 a násl.). Tvrzení stěžovatele, že údajné narušení daňové neutrality již bylo sanováno odepřením nároku na odpočet daně jinému subjektu (v případě řešeném v rozsudku NSS ze dne 27. 9. 2018, č. j. 3 Afs 147/2017-41), který doměřenou daň pravděpodobně i zaplatil, je pro nyní posuzovanou věc irelevantní, neboť ve věci vedené pod sp. zn. 3 Afs 147/2017-41 šlo o jiná reklamní plnění pro jiného

koncového odběratele, kterým byl Ing. J. M. (zde reklama na závodních vozech nepropagovala stěžovatele). I případná úhrada chybějící daně panem Ing. J. M. proto nemohla sanovat chybějící daň týkající se jiného řetězce a jiných reklamních plnění.

[69] Závěry žalovaného a krajského soudu nezpochybňují ani poukazy stěžovatele na judikaturu správních soudů, k nimž se Nejvyšší správní soud již nebude jednotlivě vyjadřovat. Soudy v nich rozhodovaly na podkladě skutkových a právních okolností v odlišných případech. Se závěry přijatými v nynější věci se jejich tehdejší úvahy nevyklučují.

[70] Pro úplnost Nejvyšší správní soud doplňuje, že správnost závěru žalovaného i krajského soudu o vědomém zapojení stěžovatele do podvodu na DPH je podložena i pravomocným rozsudkem Vrchního soudu v Olomouci ze dne 19. 1. 2022, č. j. 5 To 42/2021-5148, kterým tento soud zamítl odvolání obžalovaných proti rozsudku Krajského soudu v Brně, pobočka ve Zlíně, ze dne 29. 4. 2021, č. j. 61 T 6/2019-4970, jímž bylo rozhodnuto o vině a trestu mj. O. H. (vlastníka závodních vozidel, na nichž byla umístěna reklama stěžovatele), Z. T. (jednatele společnosti CARENEX v době uskutečnění šetřených zdanitelných plnění), Z. O. (jednatele stěžovatele) a stěžovatele (jako právnické osoby) za spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a to formou spolupachatelství, kterého se uvedené osoby podle trestního soudu dopustily tak, že se po vzájemné předchozí domluvě s úmyslem zkrátit daň z přidané hodnoty a daň z příjmů fyzických a právnických osob za zdaňovací období 2009 až 2012 za účelem obohacení se na úkor České republiky podílely na neoprávněném uplatňování daňově účinných nákladů a nároků na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu, a to na základě faktur za reklamní služby, které daňovým subjektům měly zajistit mj. obchodní společnosti CARENEX a BELLUM. Trestní rozsudek se tedy týká mj. plnění, která byla předmětem sporu v nyní posuzovaném případě. Byť nelze směřovat daňové a trestní řízení, je podle § 52 odst. 2 s. ř. s. soud vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal. Ve vztahu k těm řízením vedeným ve správním soudnictví, kde se při rozhodování vychází ze skutkového a právního stavu ke dni vydání přezkoumávaného aktu (§ 75 odst. 1, § 101b odst. 3 s. ř. s.) tak citované ustanovení znamená určitou modifikaci těchto obecných pravidel, neboť vede soud k zohlednění i pozdějšího rozhodnutí soudu, má-li vliv na rozhodování o věci samé (viz např. rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2007, č. j. 4 As 58/2006-94).

[71] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[72] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

pokračování

V Brně dne 27. dubna 2023

David Hipšr
předseda senátu