



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **HDT impex s.r.o.**, sídlem Botanická 238/3, Dalovice, zastoupená JUDr. Pavlem Ungrem, advokátem, sídlem Harantova 511/14, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 5. 2020, č. j. 19252/20/5300-22442-712600, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 4. 2022, č. j. 57 Af 21/2020-69,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 4. 2022, č. j. 57 Af 21/2020-69, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Vymezení případu

[1] Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku žalovaný změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 9. 2018, č. j. 85027/18/2401-50523-403139, č. j. 854068/18/2401-50523-403139, č. j. 854094/18/2401-50523-403139 a č. j. 854117/18/2401-50523-403139, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců červenec 2013 (ve výši 315 000 Kč), srpen 2013 (ve výši 210 000 Kč), listopad 2013 (ve výši 210 000 Kč) a prosinec 2013 (ve výši 609 000 Kč). Změna spočívala v uložení povinnosti žalobkyni zaplatit penále z doměřené daně. V ostatním zůstaly dodatečné platební výměry nezměněny. Dále rozhodnutí žalovaného změnilo dodatečný platební výměr

ze dne 12. 12. 2018, č. j. 1018211/18/2401-50523-403139, kterým byla žalobkyni doměřena DPH za zdaňovací období září 2013 ve výši 422 000 Kč a uložena povinnost zaplatit penále ve výši 84 400 Kč, tak, že doměřená daň byla snížena na částku 147 000 Kč a penále na částku 29 400 Kč.

[2] V odůvodnění obsáhlého rozhodnutí žalovaný provedl podrobný právní výklad problematiky podvodu na DPH dle judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu, na jejímž základě potvrdil závěr správce daně o prokázané účasti žalobkyně na podvodu na DPH. Žalovaný tedy ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že žalobkyni byl důvodně odepřen nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění přijatých od dodavatele Praha Production Servis s.r.o. (specifikovaných v rozhodnutí), která spočívala v obstarání reklamy – odvysílání sponzorského vzkazu s uvedením loga žalobkyně (a dalších sponzorů) Českou televizí na televizní stanici ČT1. Celková hodnota plnění spočívajícího v obstarání odvysílání pěti sponzorských vzkazů se stopáží 10 až 15 sekund činila v základu daně 7,1 mil. Kč (více než 8,5 mil. Kč včetně DPH). Zároveň žalovaný oproti správci daně uznal nárok žalobkyně na odpočet daně ve vztahu k obdobnému přijatému zdanitelnému plnění od dodavatele Program Media s.r.o. s odůvodněním, že v tomto případě správce daně neprokázal vědomost účasti žalobkyně na podvodu.

[3] Existence podvodu na DPH dle žalovaného v daném případě spočívala v narušení daňové neutrality (chybějící dani), neboť dodavatel žalobkyně [společnost Praha Production Servis s.r.o. (dále jen „dodavatel PPS“)] za posuzovaná zdaňovací období přiznal pouze nízkou daňovou povinnost, kterou navíc neuhradil, a za zdaňovací období měsíců srpen, září a prosinec 2013 mu byla doměřena daňová povinnost v řádech několika mil. Kč, kterou rovněž neuhradil. Dodavatel PPS nezveřejňoval účetní závěrky, stal se pro správce daně nekontaktním a v průběhu odvolacího řízení byl zrušen s likvidací. Podvod na DPH dle žalovaného prokázaly také další nesrovnalosti, z nichž zásadní bylo mnohonásobné nadhodnocení plnění spočívajícího v obstarání reklamy/sponzoringu jmenovaným dodavatelem pro žalobkyni. Plnění objednané dodavatelem PPS u České televize v hodnotě několika málo desítek tisíc Kč (20 až 35 tis. Kč za sponzoring v jednom pořadu) uvedený dodavatel přeprodal žalobkyni za cenu v řádech stovek tisíc až jednotek milionů Kč (700 tis. Kč až téměř 3 mil. Kč za sponzoring v jednom pořadu). Činnost dodavatele PPS přitom spočívala pouze v objednání reklamy/sponzoringu u České televize a poskytnutí grafické podoby loga žalobkyně pro vysílání. Faktické začlenění sponzorských vzkazů do pořadů již zajišťovala Česká televize. Žalovaný rovněž poukázal na skutečnost, že srovnatelná plnění (obstarání odvysílání sponzorského vzkazu) poskytovaná jinými mediálními agenturami se pohybovala v cenovém rozmezí 90 000 Kč až 300 000 Kč. Navýšení ceny dodavatelem PPS nemělo dle žalovaného ekonomické opodstatnění. K námitce žalobkyně žalovaný zkoumal také složku ceny plnění, která měla dle tvrzení žalobkyně odrážet též výrobu sponzorského vzkazu. Tuto složku žalovaný shledal marginální (cca 12 000 Kč), přičemž označil za neobvyklé, aby odměna za obstarání (pře prodej reklamy) řádově převyšovala hodnotu její výroby. Obdobně nemohly dle žalovaného výši ceny objasnit ani brožury doložené žalobkyní k jednotlivým pořadům, obsahující údaje o sledovanosti, avšak bez konkrétního vyhodnocení objednané a odvysílané reklamy/sponzoringu. Další pochybnosti vyvolal také obsah smlouvy uzavřené žalobkyní s dodavatelem PPS, která podrobněji nespécifikovala délku ani rozsah

pokračování

plnění, období odvysílání sponzorského vzkazu pak určovala pouze rámcově. Smlouva nevymezovala ani typ pořadu ani čas vysílání, chyběl rovněž způsob určení výše ceny (kalkulace a jednotlivé složky). Další pochybnosti založily dle žalovaného také úhrady smluvní ceny. Ačkoli dle smlouvy měla být cena hrazena bezhotovostně, reálně k úhradám docházelo řadou hotovostních plateb, jejichž výše byla vždy rozdělena tak, aby byl dodržen zákonný limit omezující hotovostní platby. Úhrada dvou daňových dokladů byla navíc realizována s téměř dvouletým odstupem a až poté, co došlo k zahájení daňové kontroly. To vyvolalo u daňových orgánů důvodné pochybnosti, zda pokladní doklady nebyly vyhotoveny dodatečně (v této souvislosti nebylo prokázáno ani zaúčtování plateb).

[4] Žalovaný se dále v souladu s judikaturou podrobně zabýval otázkou, zda žalobkyni byly, resp. mohly a měly být známy objektivní okolnosti svědčící o její účasti na podvodu. Měl za to, že žalobkyni si mohla a měla být vědoma mnohonásobného navýšení ceny plnění. Česká televize v průběhu daňového řízení sdělila, že od léta 2013 (konkrétně od druhé poloviny srpna) vytvářela a zveřejňovala ceníky sponzoringu pro pořady vysílané od září 2013 dále. Od tohoto období tedy žalobkyně mohla ověřit přiměřenost ceny nasmlouvané služby (nahlédnutím do ceníků zveřejněných na webových stránkách České televize), přičemž všechna posuzovaná plnění od dodavatele PPS byla odvysílána až na konci roku 2013 či v roce 2014. Žalovaný rovněž považoval částku přesahující 8,5 mil. Kč za obstarání odvysílání pěti několikasekundových sponzorských vzkazů (vždy na začátku a na konci pořadu) za částku, jejíž přiměřenost by měl zvažovat každý rozumný podnikatel. V této souvislosti zdůraznil, že se nejednalo o klasickou reklamu, nýbrž o pouhý sponzorský vzkaz v podobě uvedení loga žalobkyně bez jakékoli propagace její obchodní činnosti. Přestože sjednané plnění mělo spočívat v obstarání reklamy, z hlediska podmínek České televize se jednalo toliko o sponzoring, čehož si žalobkyně musela být vědoma, stejně jako neurčitého obsahu smlouvy i absence podrobnější specifikace přijatých plnění na daňových dokladech (byť se jednalo o transakce významné hodnoty). Žalobkyni bezesporu byl znám i průběh a způsob provádění úhrad v hotovosti, obcházející limit hotovostních plateb, včetně pozdních úhrad dvou daňových dokladů až po zahájení daňové kontroly. Žalovaný také upozornil na virtuální sídlo a nezveřejňování závěrek (a tedy nemožnost ověřit hospodaření) dodavatele PPS.

[5] Předmětem posouzení ze strany žalovaného byla také otázka, zda žalobkyně prokázala přijetí takových opatření, která bylo možno rozumně požadovat a která by vědomost žalobkyně vyloučila. Žalovaný v této souvislosti v rozhodnutí podrobně popsal, jaká opatření přicházela do úvahy (prověření výše obvyklé ceny obdobných obstaratelských plnění, ověření ceny vysílání vzkazu sponzora u České televize, zpřesnění smlouvy s bližším vymezením předmětu plnění a kalkulací ceny). Pouhá důvěra žalobkyně v dodavatele PPS založená na dosavadních obchodních vztazích nepředstavovala dle žalovaného opatření dostatečná k zamezení účasti na daňovém podvodu.

[6] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, kterou Krajský soud v Plzni rozsudkem označeným v záhlaví zamítl. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v podané žalobě uplatnila námitky shodného obsahu jako v podaném odvolání, s nimiž se precizně vypořádal žalovaný, Krajský soud v podrobnostech odkázal na rozhodnutí o odvolání, s jehož závěry se zcela ztotožnil. Poté se podrobněji vyjádřil k žalobním námitkám ohledně narušení daňové neutrality a identifikace chybějící daně, existence objektivních

okolností (indicií) svědčících o existenci podvodu a odmítl argumentaci žalobkyně, že přijala dostatečná opatření, aby účasti na podvodu zamezila.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu obsáhlou kasační stížnost, v níž poukázala na závěry judikatury Nejvyššího správního soudu o nemožnosti izolovat plnění, u něhož byl odmítnut nárok na odpočet DPH na vstupu, od zbytku řetězce. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat, že plátce daně věděl, anebo vědět mohl a měl o zapojení do podvodného řetězce. Stěžovatelka také připomněla závěry judikatury o nutnosti hledat příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu jiným subjektem, včetně povinnosti soudů se s touto argumentací vypořádat. V daném případě dle jejího názoru krajský soud extenzivně rozšířil povinnost prověřovat věrohodnost obchodních partnerů v řetězci a nevypořádal se s judikaturou Nejvyššího správního soudu, kterou argumentovala v žalobě. Krajský soud dle stěžovatelky rovněž opomněl povinnost posuzovat každou transakci v řetězci samostatně a pominul, že její charakter nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Krajský soud nadto selektivně vypořádal pouze některé stěžovatelčiny námitky a věc neposoudil ve všech souvislostech.

[8] Stěžovatelka proto považovala napadený rozsudek za nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů, neboť jeho vlastní odůvodnění sestává z pouhých tří stran textu, které nedostatečně reagují na obsáhlou žalobu čítající dvacet osm stran. Přestože v žalobě stěžovatelka argumentovala, proč jsou závěry správce daně chybné a nelogické, krajský soud pouze odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, který však řadu argumentů nevypořádal a vyhnul se jim.

[9] Stran věcného posouzení stěžovatelka zpochybnila názor krajského soudu, že by narušení daňové neutrality mohlo představovat exekuční vymáhání daně. Pokud se ve věci nejednalo o rozsáhlý řetězec a daň byla dodavatelem PPS uhrazena (byť nedobrovolně v exekuci), státnímu rozpočtu dle stěžovatelky žádná daň nechybí, a daňový podvod je tedy vyloučen. Dodavatel PPS byl v rozhodnutí o odvolání označen jako *missing trader*, avšak ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že se jmenovaný dodavatel nechoval jako čistý *missing trader*, protože daňová přiznání podával. Tato vyjádření žalovaného dle stěžovatelky prokazují, že nemohla vědět o účasti v řetězci, kde může být krácena DPH.

[10] Stěžovatelka dále krajskému soudu vytýkala, že nekriticky převzal závěry žalovaného o značném nadhodnocení odměny dodavatele PPS. V této souvislosti zpochybnila výrobní cenu reklamního sdělení a upozornila, že součástí plnění bylo i konzultační doporučení výběru pořadů ve vztahu k cílovým skupinám a vyhodnocení účinnosti reklamy. Zopakovala, že Česká televize ceník nezveřejňovala, a vysílací časy se veřejně neobchodovaly. Stěžovatelka proto nemohla vědět o údajném nadhodnocení odměny dodavatele PPS. Ke zveřejnění ceníků došlo až po uzavření smlouvy s dodavatelem PPS, přičemž v obchodním styku není obvyklé, aby účastníci prověřovali a hodnotili rozhodné skutečnosti až po uzavření smlouvy. Okolnosti, které nastaly po uzavření smlouvy, proto nemohly být ve vztahu k vědomostnímu testu relevantní.

pokračování

[11] Stěžovatelka rovněž odmítla názor krajského soudu týkající se neurčitého způsobu sjednání odměny. Dle jejího názoru bylo nutno zohlednit § 556 občanského zákoníku, dle kterého se při výkladu projevu vůle přihlédne k zavedené praxi mezi stranami, k tomu, co jednání předcházelo, a dále k tomu, jak následně strany vyjevily, jaký obsah právnímu jednání příkládají. Nejednoznačnost tedy byla pouze zdánlivá.

[12] Za účelem prokázání cenotvorby, vysvětlení výrobní ceny reklam a obsahu a rozsahu závazku dodavatele PPS stěžovatelka navrhla již v daňovém řízení výslech pana M. J., jehož výslech nebyl z důvodu pandemie onemocnění COVID-19 realizován. Stěžovatelka upozornila, že v jiných daňových řízeních, v nichž byla posuzována obdobná reklamní plnění (pouze za jiná zdaňovací období), byl výslech jmenovaného proveden, přičemž tato řízení byla následně na základě vyhodnocení obsahu svědecké výpovědi zastavena. Vzhledem k tomu, že k těmto skutečnostem došlo až po podání žaloby, stěžovatelka předložila protokoly o výsledku a rozhodnutí o zastavení řízení krajskému soudu při jednání, kde navrhla jejich provedení k důkazu. Krajský soud však nepovažoval provedení navržených důkazů za nezbytné k posouzení důvodnosti žaloby. Stěžovatelka však s tímto závěrem nesouhlasila, neboť vedl-li výslech pana M. J. k zastavení obdobných daňových řízení, nemohl být v nyní souzené věci skutkový stav zjištěn správně a úplně. Opomenutím provést klíčový důkaz žalovaný porušil právo stěžovatelky na spravedlivý proces, v němž pokračoval i krajský soud neprovedením navržených důkazů v soudním řízení.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že stěžovatelka v žalobě i kasační stížnosti směšuje všechny tři kroky testu podvodu na DPH, což její podání a vyjádření činí nepřehlednými. Odmítl, že by napadený rozsudek byl zatížen nepřezkoumatelností. Následně reagoval na namítanou absenci chybějící daně, na námitky týkající se objektivních okolností svědčících o zapojení žalobkyně do podvodu, jakož i námitku nevyšlechnutí svědka M. J.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je zčásti důvodná.

[15] Před přistoupením k věcnému přezkumu napadeného rozsudku se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval otázkou, zda je napadené soudní rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) je totiž vadou natolik závažnou, ke které je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet z úřední povinnosti [§ 109 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Takovou vadu však Nejvyšší správní soud v odůvodnění napadeného rozsudku neshledal. Přestože je část odůvodnění věnující se věci samé velmi stručná, obsahuje dostatečné odůvodnění, které je rovněž zcela srozumitelné.

[16] Nejvyšší správní soud připomíná, že konstatování nepřezkoumatelnosti by mělo být v soudní praxi spíše výjimečné, „není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož

*odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky (...)*“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29). „*Přezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu není hodnotou sama o sobě. Zrušení rozhodnutí krajských soudů zpravidla pro účastníky/osoby zúčastněné na řízení, včetně toho, který podává kasační stížnost, neznamená žádný přínos. Výsledkem je naopak pravidelně prodloužení a prodražení soudního řízení. I proto je nutné k aplikaci kasačního důvodu spočívajícího v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů přistupovat krajně zdrženlivě*“ (tamtéž, bod 30). Nepřezkoumatelnost přitom není způsobena nenaplněnou subjektivní představou stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24).

[17] Povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí nelze pojímat tak široce, že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každý dílčí argument účastníka řízení (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, N 3/36 SbNU 19, či ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05, N 108/41 SbNU 349). Dle názoru Ústavního soudu „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247). Podobně k obsahu odůvodnění přistupuje též judikatura Nejvyššího správního soudu, např. rozsudky ze dne 22. 2. 2017, č. j. 6 Afs 27/2017-39, ze dne 10. 10. 2017, č. j. 7 Azs 217/2017-20, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30. Postačí tedy, je-li možné názor soudu na určitou otázku či námitku seznat z kontextu odůvodnění. Tak tomu bylo i v nyní posuzovaném případě.

[18] Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný ani z toho důvodu, že krajský soud odkázal na rozhodnutí žalovaného o odvolání, které obsahuje podrobné odůvodnění závěrů o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu na DPH. Pokud se krajský soud s hodnocením žalovaného ztotožnil, bylo nadbytečné znovu jinými slovy opakovat již dříve vyřčené (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, a ze dne 30. 6. 2014, č. j. 8 Azs 71/2014-49).

[19] Krajský soud se nadto v napadeném rozsudku neomezil na pouhý odkaz na přezkoumávané rozhodnutí žalovaného o odvolání, nýbrž rozhodné důvody, o které opřel své závěry, sám (byť stručně) odůvodnil. Takový postup nelze hodnotit jako nepřezkoumatelný. Možnost odkázat na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů aproboval také Ústavní soud (usnesení ze dne 27. 7. 2011, sp. zn. II. ÚS 752/10, ze dne 6. 6. 2013, sp. zn. II. ÚS 2454/12, či ze dne 15. 10. 2013, sp. zn. IV. ÚS 3391/12).

pokračování

[20] K tvrzeným žalobním bodům, které měl dle stěžovatelky krajský soud opomenout v rozsudku vypořádat, Nejvyšší správní soud uvádí, že námitkami neexistence dluhů dodavatele PPS na dani v roce 2013, stejně jako skutečností, že v tomto roce nebyla proti dodavateli PPS vedena exekuce, nebyl v insolvenční, apod., se krajský soud ve vztahu k vědomostnímu testu skutečně výslovně nezabýval. Nicméně, bylo tomu tak z toho důvodu, že žalovaný své závěry o naplnění vědomostního testu stěžovatelkou na těchto skutečnostech vůbec nezaložil (byť stěžovatelka nesprávně tvrdí opak). Zásadní ze skutečností nastalých později (tedy po roce 2013, konkrétně vymáhání nezaplacené daně v exekuci) se krajský soud zabýval v bodě 32 odůvodnění, a to výhradně ve vztahu k otázce narušení daňové neutrality, neboť v této souvislosti o ní bylo žalovaným v rozhodnutí pojednáno. Dalším tvrzeným nevypořádaným žalobním bodem - otázkou důvěryhodnosti dodavatele PPS díky předchozí spolupráci stěžovatelky s tímto dodavatelem a jeho etablovaností na trhu - se krajský soud výslovně zabýval v bodě 44 odůvodnění rozsudku. Na další tvrzený žalobní bod, že dodavatel PPS měl exkluzivitu na reklamní časy v *prime time*, krajský soud nemohl reagovat, neboť takto formulovanou námitku Nejvyšší správní soud v žalobě vůbec nenalezl. Nejen v této souvislosti pak Nejvyšší správní soud poznamenává, že podrobné vypořádání jednotlivých „žalobních bodů“ významně ztížila velmi rozsáhlá a nepřehledná nosná část žaloby (viz str. 14 až 28), tvořená souvislých tokem textu, v němž dochází k dezinterpretaci obsahu logicky členěného rozhodnutí o odvolání a směšování všech kroků „testu“ podvodu na DPH, a tedy k zatemňování podstaty souzené věci. Za daných okolností se proto Nejvyšší správní soud pouze omezuje na konstatování, že kvalita a podrobnost odůvodnění rozsudku souvisí s kvalitou podané žaloby. Byť tedy krajský soud výslovně neodpověděl na každý dílčí argument (či větu žaloby), je z rozsudku jako celku bez pochybností patrné, proč nepovažoval stěžovatelčinu žalobu za důvodnou.

[21] Nejvyšší správní soud tedy přikročil k věcnému přezkumu napadeného rozsudku. V posuzované věci je mezi účastníky řízení veden spor o to, zda obстоjí závěry daňových orgánů a krajského soudu, že se stěžovatelka účastnila transakcí zatížených daňovým podvodem na DPH, o němž věděla, anebo vědět mohla či měla.

[22] Podvodem na DPH judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) označuje zejména situace, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem harmonizované úpravy, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (viz rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd [v likvidaci] a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03; ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, C-439/04 a C-440/04; nebo ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága a Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*, C-80/11 a C-142/11).

[23] Rovněž ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu posuzuje daňový podvod shodně a zdůrazňuje, že znakem podvodu je ve smyslu judikatury SDEU „skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte“, čímž dochází k narušení daňové neutrality. „Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat

„kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu“ a prokazovat „vědomost o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu“ (viz stěžovatelkou uváděný rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ve věci *VYRTYCH*, č. 3705/2018 Sb. NSS, bod 69, a řada rozsudků na něj navazujících; např. výše citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 314/2020-50, bod 13), rozsudek ze dne 15. 11. 2021, č. j. 8 Afs 343/2019-38, bod 13, nebo rozsudek ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 191/2021-41, bod 15).

[24] Při úvaze, zda lze daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, vychází judikatura Nejvyššího správního soudu z testu, který v nyní souzené věci správně aplikoval i žalovaný, v němž jsou posuzovány následující podmínky: 1) existence podvodu, 2) existence objektivních skutkových okolností svědčících o možné vědomosti daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu 3) neexistence dostatečných rozumných opatření, jimiž by daňový subjekt minimalizoval riziko své účasti na podvodu, neboli absence dobré víry (viz např. rozsudek ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43, ve věci *NURA*, bod 41, rozsudek ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39, bod 33, rozsudek ze dne 15. 12. 2020, č. j. 4 Afs 136/2020-31, bod 22, nebo již citovaný rozsudek č. j. č. j. 10 Afs 314/2020-50, bod 14). Zároveň platí, že jednotlivé skutkové okolnosti mohou hrát roli ve více krocích testu (rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, ve věci *Easy Working*, bod 43, již citovaný rozsudek č. j. 7 Afs 428/2019-39, bod 34, nebo rozsudek ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, ve věci *PM Trading*, bod 33).

[25] Důkazní břemeno stran prvních dvou podmínek tíží s ohledem na § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, správce daně, a nelze je přenášet na daňový subjekt. V případě unesení důkazního břemene správcem daně má pak daňový subjekt možnost zvrátit učiněná zjištění tím, že prokáže přijetí dostatečných opatření, jimiž riziko účasti na podvodu minimalizoval. Dokazování správce daně ohledně naplnění prvních dvou podmínek spočívá zpravidla v prokázání provázaného komplexu dílčích, avšak natolik silných nepřímých důkazů (střípků mozaiky), které nelze vytrhávat z kontextu a hodnotit izolovaně, neboť jejich důkazní síla spočívá právě v jejich komplexnosti (viz výše citovaný rozsudek č. j. 10 Afs 206/2020-41 ve věci *PM Trading*, body 35 a 47).

[26] Právní závěry plynoucí z rozhodnutí žalovaného i napadeného rozsudku nejsou s výše uvedenou judikaturou v rozporu. Z rozsudků, z nichž stěžovatelka obsáhle citovala v kasační stížnosti (str. 3 až 6) a jejichž závěry jsou souladné s výše citovanou judikaturou, argumentovala v žalobě pouze rozsudkem č. j. 5 Afs 60/2017-60 ve věci *VYRTYCH*. Obecné závěry vyplývající z tohoto rozsudku (jakož i z dalších výše citovaných judikátů) krajský soud plně respektoval, byť výslovně zmínil pouze výše citovaný rozsudek SDEU ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11. Nebylo tedy třeba, aby se podrobněji vypořádával s obsahem rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60 ve věci *VYRTYCH*.

[27] Nejvyšší správní soud potvrzuje správnost závěrů krajského soudu, že narušení daňové neutrality (chybějící daň) bylo v souzené věci prokázáno. Dodavatel PPS za posuzovaná zdaňovací období přiznával pouze nízkou daňovou povinnost, ani tu však



pokračování

neuhradil, resp. ji uhradil nedobrovolně v daňové exekuci, což krajský soud správně ověřil v písemnosti dožádaného správce daně, která je součástí správního spisu a která tyto skutečnosti prokazuje (viz bod 32 odůvodnění napadeného rozsudku). Za narušení daňové neutrality lze považovat i situaci, kdy je daň v konečném důsledku do veřejných rozpočtů odvedena, avšak stane se tak nedobrovolně, daňovou exekucí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, bod 47), a to právě s ohledem na účel odpírání nároku na odpočet v případě daňových podvodů, jímž je ochrana systému DPH (k ochraně systému viz nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 3. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, bod 43). Argumentace stěžovatelky, že veřejným rozpočtům „nic nechybí“, a existence podvodu je proto vyloučena, tak není důvodná. Citovat lze rovněž závěry z nedávného rozsudku ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, č. 4447/2023 Sb. NSS, bod 26, dle kterého „nelze umožnit, aby se účast na daňovém podvodu ‚zhojila‘ a nárok na odpočet obnovil, jestliže došlo k dodatečné úhradě daně na vstupu“.

[28] Nad rámec právě popsaného narušení daňové neutrality, ze kterého vycházel krajský soud a které samo o sobě postačovalo pro závěr o existenci podvodu na DPH, však Nejvyšší správní soud poukazuje na další (a dle jeho názoru zásadnější) skutečnost obsaženou již ve zprávě o daňové kontrole (č. j. 754483/18/2401-60563-401780, str. 17 a 25), a sice že vykázaná daňová povinnost dodavatele PPS byla neadekvátně nízká, přičemž úkony směřující k jejímu prověření byly bezvýsledné, neboť dodavatel PPS se stal pro správce daně nekontaktním. Za příslušná zdaňovací období srpen, září a prosinec 2013 mu také byla doměřena daňová povinnost v řádech několika milionů korun, kterou neuhradil, a následně byl zrušen s likvidací. Dle Nejvyššího správního soudu tak jmenovaný dodavatel plnil roli tzv. *missing tradera*, neboť za porušení daňové neutrality je třeba považovat i takové jednání jiného článku v řetězci, které neumožní kontrolu jím podaného daňového přiznání a tvrzené daně. Takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, bod 34, a další rozsudky v něm uvedené). Chybějící daň tak byla správními orgány dostatečně prokázána. Poznatky daňového subjektu o neodvedení daně jiným daňovým subjektem nejsou rozhodnou okolností pro závěr o skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2019 č. j. 4 Afs 104/2018-79, bod 59).

[29] Z toho důvodu je nutno hodnotit jako zavádějící stěžovatelčinu kasační námitku, že s ohledem na nerozpoznatelnost chování jejího dodavatele jako tzv. *missing tradera* v roce 2013 tím byla bez dalšího vyloučena její vědomost o daňovém podvodu. Závěr, že stěžovatelka vědět mohla a měla o zapojení do podvodu, byl totiž postaven na zcela odlišných okolnostech, a sice na povaze a obsahu konkrétních transakcí odehrávajících se v roce 2013 přímo mezi ní a dodavatelem PPS. Z tohoto hlediska proto Nejvyšší správní soud považuje za nesmyslnou i stěžovatelčinu námitku, že krajský soud v rozporu s dosavadní judikaturou extenzivně rozšiřoval její povinnost prověřovat věrohodnost obchodních partnerů v řetězci. V souzené věci řetězec zahrnoval toliko Českou televizi, dodavatele PPS a stěžovatelku. Podezřelé transakce proběhly přímo mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem PPS. Stěžovatelka tedy měla sporná plnění zcela pod kontrolou a aktivně se na nich podílela. Daňové orgány jí tedy nekladly k tíži žádné okolnosti nastalé v budoucnu či u některých vzdálených článků řetězce. Charakter a podezřelost transakcí

s přímou účastí stěžovatelky nebyly v čase nijak pozměňovány následnými událostmi. Stěžovatelka pouze setrvale odmítá přijmout, že jednotlivé kroky „testu“ podvodu na DPH nelze volně zaměňovat, díky čemuž se její žalobní i kasační argumentace na mnoha místech stává mimoběžnou.

[30] Otázkou naplnění existence objektivních skutkových okolností svědčících o možné vědomosti daňového subjektu o účasti na daňovém podvodu a otázkou dostatečnosti opatření přijatých stěžovatelkou za účelem minimalizace rizika účasti na podvodu na DPH, se však Nejvyšší správní soud prozatím věcně zabývat nemohl. Z důvodů uvedených níže totiž není postaveno najisto, zda skutkový stav, o který žalovaný opřel závěry týkající se vědomosti stěžovatelky o objektivních skutkových okolnostech, nevyžaduje zásadní doplnění.

[31] Žalovaný založil svůj závěr, že stěžovatelka o účasti na daňovém podvodu věděla, anebo vědět mohla a měla, na komplexu dílčích nepřímých okolností (střípků mozaiky), přičemž jednou z rozhodujících okolností bylo mnohonásobné nadhodnocení zdanitelného plnění, které spočívalo v přijetí výše popsané reklamy/sponzoringu od dodavatele PPS pro stěžovatelku, a to bez ekonomického opodstatnění. Stěžovatelka v průběhu daňového řízení i před správním soudem nadhodnocení ceny plnění od dodavatele PPS rozporovala a za tím účelem v předchozím řízení navrhovala výsledek pana M. J., který dodavatele PPS v roce 2013 zastupoval na základě generální plné moci (viz bod 51 rozhodnutí žalovaného). Stěžovatelka provedení výsledku tohoto svědka odůvodňovala tím, že by jeho výpověď měla přispět mj. k objasnění „cenotvorby“, tedy svědek měl vypovídat k otázce zdůvodnění výše ceny plnění (obstaravatelských služeb) a její přiměřenosti.

[32] Při ústním jednání před krajským soudem pak stěžovatelka za účelem prokázání svých tvrzení (unesení důkazního břemene) a objasnění totožných otázek navrhla provedení listinných důkazů (konkrétně protokolů Finančního úřadu pro Karlovarský kraj č. j. 926190/18/2401-60563-401780 a č. j. 709032/21/2401-60562-402039 a dále rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 19535/20/5300-22442-7012600 a č. j. 13598/20/5300-22442-712600), jimiž dle vlastních tvrzení chtěla prokázat, že v jiných daňových řízeních (vedených s ní za jiná zdaňovací období) žalovaný na základě provedení výsledku M. J. (zachyceného v protokolech) daňová řízení označenými rozhodnutími zastavil, neboť stěžovatelčinu účast na daňovém podvodu neshledal.

[33] Krajský soud se však v odůvodnění napadeného rozsudku s těmito důkazními návrhy vůbec nevypořádal, ani neuvedl a nevysvětlil, proč nepřistoupil k jejich provedení a proč podle jeho názoru neměly relevantní souvislost s předmětem řízení či nebyly způsobilé ovlivnit skutkový stav nyní souzené věci. V situaci, kdy by provedením těchto důkazů bylo skutečně prokázáno, že správce daně zastavil jiná daňová řízení vedená se stěžovatelkou v obdobných věcech právě na základě skutkových zjištění opírajících se o výsledek M. J., znamenalo by to, že jakkoli se při vydání rozhodnutí žalovaného o odvolání mohl skutkový stav zjištěný v daňovém řízení jevit jako úplný a dostatečný, ve světle zjištění plynoucích z provedených důkazů by neobstál a vyžadoval by zásadní doplnění.

pokračování

[34] Z judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že při přezkumu daňových rozhodnutí správními soudy je třeba nalézat rozumnou rovnováhu zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování soudu na straně jedné, jednak zamezující obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. „*Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud (1) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a (2) tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.*“ (rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 35/2009-91, č. j. 1 Afs 101/2012-31, či rozsudek ze dne 21. 6. 2006, č. j. 1 As 42/2005-62, č. 1617/2008 Sb. NSS).

[35] V daném případě stěžovatelka navrhla provedení listinných důkazů až v soudním řízení s odůvodněním, že je v průběhu daňového řízení neměla k dispozici, neboť byly vyhotoveny až po jeho ukončení. Výslech svědka M. J. se v průběhu daňového řízení nepodařilo provést, jeho předvedení pak nebylo možné realizovat z důvodu vyhlášení nouzového stavu pro pandemii onemocnění COVID-19. Naplněn je rovněž předpoklad, že krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vůbec neodůvodnil, proč nebylo provedení listinných důkazů třeba k objasnění skutečností, které byly mezi účastníky řízení sporné. Provedení dokazování navrženými listinami neodporuje dle Nejvyššího správního soudu ani § 75 odst. 1 s. ř. s., neboť předložené listiny měly přispět k objasnění skutkového stavu, který zde byl ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

[36] Nejvyšší správní soud proto považuje neprovedení důkazů stěžovatelkou navrženými listinami za vadu řízení před soudem, která měla ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Tuto vadu představuje také neodůvodnění neprovedení navržených důkazů v napadeném rozsudku, v němž krajský soud nevyložil, z jakých konkrétních důvodů navržené důkazy neprovedl (viz k tomu konstantní judikatura Ústavního soudu k otázce tzv. opomenutých důkazů, např. nález ze dne 18. 4. 2001, sp. zn. I. ÚS 549/2000, nebo již nález ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94).

#### IV. Závěr a náklady řízení

[37] Na základě výše uvedeného tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto ve smyslu § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán závěry vyslovenými v tomto rozsudku.

[38] V dalším řízení rozhodne krajský soud také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. června 2023

Mgr. Ing. Veronika Juříčková  
předsedkyně senátu