



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **EURO NÁŘADÍ, s. r. o.**, Komořany 281, zast. advokátem JUDr. Jakubem Hlínou, Havlíčkova 1680/13, Praha 1 – Nové Město, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 3. 2021, čj. 7504/21/5300-22443-712712, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 12. 2022, čj. 30 Af 27/2021-99,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

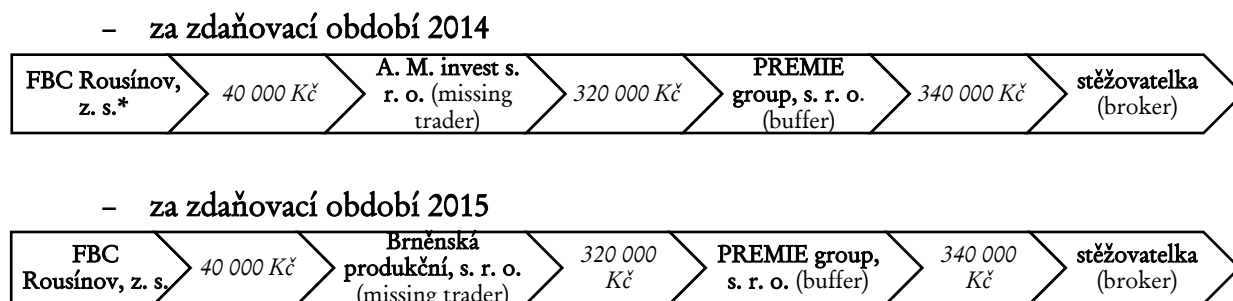
Odůvodnění:

[1] Tento rozsudek se zabývá podvodem na dani z přidané hodnoty (DPH) u reklamních plnění. NSS zde řeší, zda správce daně po právu odmítl nárok na odpočet DPH a zda neporušil legitimní očekávání daňového subjektu.

I. Popis věci

[2] Žalobkyně (v řízení před NSS *stěžovatelka*) se zaměřuje na dovoz a prodej ručního nářadí pro kutilské, zahrádkářské a další obdobné potřeby. Stěžovatelka jako každý jiný podnikatel se chce zviditelnit na trhu. Navázala tedy spolupráci se společností PREMIE group, s. r. o., která stěžovatelce zajišťovala různé reklamní a jiné marketingové služby. O rozsáhlosti spolupráce svědčí množství smluv, které v letech 2014 a 2015 stěžovatelka se společností PREMIE group uzavřela.

[3] Finanční úřad pro Zlínský kraj zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu za zdaňovací období 2014 a 2015, během kontroly se zaměřil právě na reklamní plnění přijatá od společnosti PREMIE group. Podezření pojal u reklamy pro sportovní florbalový klub v Rousínově. Finanční úřad identifikoval dva podezřelé řetězce:



(*pozn.: FBC Rousínov, z. s., se v letech 2014 a 2015 jmenovala *FBC EURO NÁŘADÍ Rousínov*, NSS však dále pro úsporu místa hovoří o FBC Rousínov).

[4] Na základě výsledků daňové kontroly finanční úřad stěžovatelce doměřil za každé zdaňovací období daň ve výši 71 400 Kč a uložil jí penále 14 280 Kč, a to dvěma dodatečnými platebními výměry. Proti výměrům se stěžovatelka odvolala, ovšem bez úspěchu. Žalovaný poukázal na řadu podezřelých okolností, např. na obtížnou komunikaci s *missing traders* (společnostmi A. M. invest a Brněnská produkční), jejich neochotu spolupracovat, jejich nízkou daňovou povinnost, časovou blízkost všech uzavřených smluv a na to, že ještě v roce 2013 stěžovatelka přijala plnění přímo od FBC Rousínov. Tyto skutečnosti ve svém souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu. Žalovaný dále popsal objektivní skutečnosti (předchozí přímá spolupráce s FBC Rousínov a neúměrně zvýšená cena za reklamu v řetězci), díky nimž stěžovatelka věděla, případně měla a mohla vědět, že je součástí daňového podvodu. V posledním kroku testu žalovaný uzavřel, že stěžovatelka nepřijala odpovídající opatření, aby předešla účasti na daňovém podvodu.

[5] Stěžovatelka se bránila u Krajského soudu v Brně, soud ale její žalobu zamítl. Uvedl, že neobvyklé okolnosti v nynější věci poskytují silné indicie, že tu je chybějící daň, tedy že se jednalo o podvod na DPH. Ve vztahu k vědomostnímu testu vyzdvihl dvě objektivní okolnosti: předchozí přímou spolupráci s FBC Rousínov v roce 2013 a o sedmnáctinásobek nadhodnocenou cenu v následujících dvou letech. Krajský soud připustil, že žalovaný pochybil, pokud stěžovatelku upozornil na personální propojení mezi stěžovatelkou a spolkem FBC Rousínov poprvé až v samotném rozhodnutí o odvolání. To však není chyba natolik závažná, aby mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Krajský soud dále zdůraznil, že forma zavinění není pro účely odmítnutí nároku na odpočet DPH rozhodná. Byť si stěžovatelka zajistila informace o dodavateli, měla povědomí o cenách reklamy nabízených přímo FBC Rousínov. Muselo jí být podezřelé, že dodavatelka jí nabízí reklamní služby za mnohonásobně vyšší cenu, než tomu bylo v roce 2013. Stěžovatelka ovšem bez dalšího tuto cenu přijala. Takové chování není podle krajského soudu ekonomicky racionální. Argumentace dlouhodobou spoluprací s dodavatelkou PREMIE group neobstojí.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

pokračování

[6] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu obsáhlou kasační stížnost. Její obsah lze rozdělit do dvou základních okruhů. V prvním se stěžovatelka dovolává ochrany legitimního očekávání, v druhém pak detailně napadá závěry testu pro odmítnutí nároku na odpočet DPH. Stěžovatelka nejprve zdůrazňuje, že s dodavatelkou PREMIE group spolupracuje opakovaně a dlouhodobě. Jestliže daňové orgány neměly žádné pochyby o nárocích na odpočet daně u ostatních smluv uzavřených v letech 2014 a 2015, založily jí tím legitimní očekávání. Sporná plnění nelze hodnotit samostatně bez širších souvislostí. Stěžovatelka namítá, že je úkolem krajského soudu se seznámit se spisem, pokud se kvůli nedostatku podkladů nemůže vyjádřit ke zbývajícím smlouvám. Pokud by se o to krajský soud pokusil, zjistil by, že předměty plnění u jiných smluv se nijak nelišily od nyní zpochybněné smlouvy, rovněž ceny za reklamu byly srovnatelné. Jak se sporná plnění liší od ostatních, krajský soud ani žalovaný nevysvětlil.

[7] V druhé, obsáhlejší části kasační stížnosti stěžovatelka nejprve zpochybňuje, že daň skutečně chybí. Podle ní musí daňové orgány najisto postavit a prokázat, který článek řetězce nesplnil daňovou povinnost, jaká je výše chybějící daně a v čem spočívá příčinná souvislost mezi chybějící daní a nárokovaným odpočtem. Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že podezřelé okolnosti jsou dostatečné pro závěr o chybějící dani. Dále zpochybňuje, že s ohledem na objektivní okolnosti měla povědomí o své účasti na daňovém podvodu. Na rozdíl od krajského soudu se stěžovatelka domnívá, že forma zavinění má v otázkách daňového podvodu svůj význam, především při dokazování. Díky dlouhodobé a opakované spolupráci se svou dodavatelkou neměla o čistotě transakcí žádné pochybnosti. Nemohla učinit více, aby předešla účasti na daňovém podvodu.

[8] Žalovaný ve vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout. Stěžovatelka se nemůže dovolávat ochrany legitimního očekávání jen proto, že v ostatních případech finanční úřad neodepřel nárok na odpočet DPH. V této věci je taková skutečnost bez významu. Žalovaný má dále za to, že dostatečně určitě zjistil chybějící daň. To, co stěžovatelka požaduje, by znamenalo faktickou nepostižitelnost daňových podvodů. Podle žalovaného existovaly objektivní okolnosti, na základě kterých stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se účastní plnění zatížených podvodem na DPH. Širší spolupráce s dodavatelkou neodůvodňuje mnohonásobné navýšení ceny za reklamu. Totéž platí i ve vztahu k učiněným opatřením proti účasti na daňovém podvodu. V reakci na repliku stěžovatelky pak žalovaný doplnil, že správce daně netíží důkazní břemeno ohledně toho, zda zbylá plnění jsou také zatížena daňovým podvodem. Opět zopakoval, že zde není prostor pro argumentaci legitimním očekáváním a že sebedeší spolupráce není liberačním důvodem.

[9] Stěžovatelka reagovala na podání žalovaného ne jednou, ale dokonce dvakrát. Hlavní argumentaci lze shrnout následovně. Stěžovatelka stále neví, proč zrovna reklama v Rousínově byla problematická, zatímco ostatní reklamní plnění nikoli. Všechny smlouvy mají stejné smluvní strany, obdobný předmět a cenu. Postup správce daně tak založil legitimní očekávání: pokud nejsou ostatní plnění zatížena daňovým podvodem, platí to i pro sporná plnění.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Stěžovatelka uvádí na několika místech, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný. NSS předesílá, že tomu tak není. Vada nepřezkoumatelnosti je vyhrazena jen těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro nedostatek důvodů nebo pro nesrozumitelnost nemůže soud vůbec věcně přezkoumat rozhodnutí. Není proto přípustné tento institut libovolně rozšiřovat, obzvlášť pokud soud sice podrobně nereagoval na každou dílčí námitku, ale vypořádal se s nimi, byť v širších souvislostech, a vysvětlil, proč argumentace účastníka není správná (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, *Zdravé Ktišsko*, bod 29). V nynější věci krajský soud vysvětlil, proč vztah mezi stěžovatelkou a jinými mezičlánky (resp. *missing traders*) není třeba prokazovat; objektivní okolnosti totiž nasvědčovaly zaviněné účasti stěžovatelky. Krajský soud se rovněž řádně zabýval argumentem o dlouhodobé spolupráci stěžovatelky a její dodavatelky PREMIE group. Krajský soud řekl, že nezpochybňuje zavedenou spolupráci, ovšem případná rizika z ní vyplývající ponese sama stěžovatelka. Stejně tak soud jasně (a správně – k tomu viz **III. B.** níže) vysvětlil, proč nebude s nyní sporným reklamním plněním porovnávat jiné smlouvy uzavřené mezi stěžovatelkou a PREMIE group v letech 2014 a 2015.

[13] U rozhodnutí žalovaného se stěžovatelka domnívá, že odůvodnění rozhodnutí je nesrozumitelné. Neříká ale přesně, ve kterých pasážích, naopak s rozhodnutím polemizuje jak v žalobě, tak nyní v kasační stížnosti. Žádnou nesrozumitelnost v rozhodnutí žalovaného NSS nevidí.

[14] Struktura nynějšího rozsudku je následující. V první části se NSS postupně zabývá tím, zda chybí daň (**III. A. 1.**), zda objektivní okolnosti byly natolik silné, že stěžovatelka věděla nebo mohla a měla vědět o daňovém podvodu (**III. A. 2.**), a konečně zda stěžovatelka přijala dostatečná opatření, aby předešla své účasti na podvodu (**III. A. 3.**). V druhé části se NSS vypořádá s namítaným porušením zásady legitimního očekávání, respektive zákazu svévolného rozhodování správce daně (**III. B.**).

III. A. *K odmítnutí nároku na odpočet DPH*

[15] NSS úvodem připomíná obecná východiska pro odepření nároku na odpočet DPH. Splní-li daňový subjekt hmotněprávní a formální podmínky podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, má nárok na odpočet DPH. Toto pravidlo je nosným principem fungování DPH, z něhož ovšem existují výjimky. Správce daně smí tento nárok na odpočet odmítnout mimo jiné tehdy, pokud jej daňový subjekt uplatňuje podvodně (srov. k tomu např. rozsudky SDEU ze dne 21. 6. 2012, spojené věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, EU:C:2012:373, bod 41, nebo ze dne 28. 7. 2016, C-332/15, *Giuseppe Astone*, EU:C:2016:614, bod 50).

pokračování

[16] Ačkoli tu existuje podvodné jednání, nemůže správce daně nárok na odpočet bez dalšího odepřít, jestliže daňový subjekt nevěděl nebo vědět nemohl, že předcházející nebo následující plnění bylo zasaženo daňovým podvodem. Předtím než odepře nárok na odpočet daně, musí zkoumat splnění tří podmínek: (i) zda existuje v konkrétním případě chybějící daň, (ii) zda daňový subjekt věděl, nebo mohl a měl vědět o daňovém podvodu, a to s ohledem na objektivní okolnosti, (iii) zda daňový subjekt přijal dostatečně účinná opatření, aby předešel účasti na daňovém podvodu. Důkazní břemeno ve vztahu k první a druhé podmínce nese správce daně; splnění třetí podmínky tíží naopak daňový subjekt (k tomu blíže např. rozsudek ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, body 38 a 42, včetně citace další judikatury).

[17] Stěžovatelka nesouhlasí s posouzením všech tří podmínek.

III. A. 1. *K existenci daňového podvodu a k chybějící dani*

[18] Stěžovatelka nejprve zpochybňuje, že tu je objektivní stránka daňového podvodu; mj. namítá, že závěr o chybějící dani lze učinit jen tehdy, zjistí-li se přesně, kdo, jakým způsobem a v jaké výši neodvedl daň. S tím však NSS nesouhlasí.

[19] Judikatura opakovaně potvrzuje, že správce daně nemusí prokazovat, který konkrétní článek daňového řetězce a jakým způsobem spáchal podvod (takto již rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Afs 37/2012-50, *PRIMOSSA*, bod 57). Správce daně musí dostatečně vysvětlit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a zkoumané plnění je spojeno právě s tímto podvodem. Tuto podmínku nelze chápat prostě jen tak, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku nesplnil svou daňovou povinnost (rozsudek ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*, bod 25 a tam cit. judikatura). Je sice pravda, že v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, tento požadavek ale **nezachází tak daleko, že by vyžadoval přesné vyčíslení chybějící daně** (srov. např. rozsudek ze dne 28. 8. 2020, čj. 8 Afs 232/2018-45, *Harmonie Rajhrad*, bod 28). To je v mnoha případech prakticky nemožné (k tomu blíže rozsudek ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, *AUTODOPRAVA K&K*, bod 23, nedávno srov. rozsudek ze dne 26. 1. 2023, čj. 1 Afs 164/2021-52, *Z + M Servis*, bod 27).

[20] Po správci daně se tedy chce pouze to, aby **vysvětlil podstatu daňového podvodu** či vylíčil řetězec skutkových okolností, které ve svém souhrnu svědčí o daňovém podvodu (výše cit. rozsudek 1 Afs 304/2019, *ExaSoft Holding*, bod 24).

[21] V nynější věci označil finanční úřad za podezřelé dva řetězce, u nichž zjistil následující neobvyklé okolnosti:

- *Neexistující sebeprezentace dodavatelky PREMIE group, její nízká daňová povinnost, která je výsledkem vysokého plnění na vstupu a výstupu, a uzavírání smluv za nápadně vysokých cen za reklamní plnění;*
- *PREMIE group dobře znala skutečnou hodnotu reklamy, neboť v mnoha případech jednala s přímým „vlastníkem“ reklamy, přesto však nakupovala tutéž reklamu za ceny mnohonásobně předražené v řetězci transakcí;*
- *Podání daňového přiznání společností A. M. invest až po zákonné lhůtě, její nízká daňová povinnost, která je výsledkem vysokého plnění na vstupu a výstupu, neochota poskytnout správci daně součinnost, jež zmařila snahu o ověření tvrzených zdanitelných plnění, virtuální sídlo, a nezveřejnění účetních závěrek od roku 2012 (u společnosti Brněnská*

produkční, která později splynula se společností PRAGOKONZULTA, a. s., nastaly obdobné okolnosti); daň tedy chybí právě u těchto dvou společností;

- *Uzavření smluv mezi jednotlivými články daňového řetězce ve stejný den (za zdaňovací období 2014 byly jednotlivé smlouvy datovány 1. 8. 2014, za zdaňovací období 2015 datovány 1. 8. 2015);*
- *Nenavazující fakturace za reklamní plnění během zdaňovacího období 2015, kdy první článek řetězce (FBC Rousínov) vydal fakturu později, zatímco druhý článek řetězce (Brněnská produkční) o více než týden dříve;*
- *Ceny reklamy v řetězci byly extrémně zvyšovány bez jakéhokoli rozumného důvodu (ze 40 tis. na 340 tis. korun);*
- *Uzavření smlouvy mezi stěžovatelkou a prvním článkem řetězce (FBC Rousínov) v roce 2013, zatímco v následujících letech to bylo již jen v komplikovaném řetězci s dodavatelkou PREMIE group. FBC Rousínov přitom měla původně zájem prodat reklamu přímo stěžovatelce, ovšem do tohoto vztahu pak v podstatě uměle vstoupily v obou letech další dvě obchodní společnosti, tj. missing trader (v roce 2014 jím byla společnost A. M. invest, v roce 2015 Brněnská produkční) a buffer PREMIE group, což vedlo nikoli k nějaké přidané hodnotě, ale jen k extrémnímu a ekonomicky neracionálnímu zvýšení ceny reklamy;*

[22] Stěžovatelka trvá na tom, že tento výčet okolností nenasvědčuje existenci daňového podvodu. Podle ní povaha zapojených společností, mnohonásobně vyšší cena za reklamní plnění a okolnosti vzájemného plnění mezi jednotlivými články řetězce nestačí pro závěr o existenci podvodu na DPH. Krajský soud nicméně podrobně vysvětlil, proč daňové orgány správně zjistily chybějící daň (body 31 až 35 napadeného rozsudku). Je pravda, že řada ze shora uvedených skutečností je sama o sobě bezvýznamná. Ve spojitosti s dalšími okolnostmi ale i uvedené, samy o sobě bezvýznamné skutečnosti utvářejí dobrý obrázek pro existenci podvodu na dani. Pro NSS je klíčová zejména minulá spolupráce mezi stěžovatelkou a spolkem FBC Rousínov, která byla v letech 2014 a 2015 uměle zkomplikována „vložením“ dvou společností a souvisejícím „skokovým“ zvýšením ceny z počátečních 40 tisíc až na 340 tisíc korun (srov. bod 34 napadeného rozsudku). NSS souhlasí s krajským soudem, že taková situace výrazně vybočuje z běžných obchodních styků. Roli jednotlivých mezičlánků si nelze vysvětlit jinak než tak, že jejich úkolem bylo výlučně uměle zvýšit cenu za zdanitelné plnění s cílem získat od státu vyšší, ovšem neoprávněný odpočet na DPH.

[23] Žalovaný tak přesvědčivě popsal, v čem spočíval daňový podvod. Z jeho rozhodnutí si lze udělat poměrně ucelený obraz o tom, jak fungoval řetězec včetně jeho jednotlivých článků (podrobněji rozhodnutí žalovaného v bodech 43 až 76).

[24] Nebylo proto nutné činit další kontrolní postupy, jen aby se přesně vyčíslila chybějící daň a další detaily podvodného řetězce. Stěžovatelka fakticky chce, aby soudy přenesly do nynější věci důkazní standard, podle kterého skutkový stav věci musí být zjištěn v míře hraničící s jistotou, tj. nade vší pochybnost. Stěžovatelka nicméně nesprávně chápe pojem „existence daňového podvodu“. Již v minulosti NSS vysvětlil, že toto slovní spojení je zavádějící, neboť svádí k výkladu, podle něhož mají daňové orgány prokázat přítomnost podvodu na DPH nad veškerou pochybnost. To je ovšem prakticky nemožné, proto je přesnější hovořit o *důvodné domněnce* existence daňového podvodu (viz cit. rozsudek 2 Afs 162/2018, *AUTODOPRAVA K&K*, bod 23). Tomuto důkaznímu standardu daňové orgány dostály.

pokračování

[25] Ani námitka stěžovatelky, že neměla povědomí o ostatních mezičláncích, není důvodná. To, že stěžovatelka uzavírala smlouvy jen se svou dodavatelkou, existenci podvodu přece nevyklučuje. Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ i v minulosti (srov. krajským soudem cit. rozsudek NSS ze dne 18. 8. 2022, čj. 1 Afs 201/2021-53, *KRINNER MULTI FIX*, bod 50). Stěžovatelka a spolek (tehdy ještě občanské sdružení) FBC Rousínov v dřívějších letech nejenže uzavřely smlouvu na reklamní plnění, ale také spolu projednávaly reklamu pro léta 2014 a 2015. Předseda spolku FBC Rousínov totiž i pro tyto roky kontaktoval stěžovatelku, domluvil si s ní cenu pronájmu reklamních ploch, kterou pak vyplatily společnosti, které vstoupily do smluvního vztahu se spolkem – tedy již zmíněné A. M. invest (2014) a Brněnská produkční (2015). Stěžovatelka, která si v obou letech mohla snadno koupit reklamu přímo od spolku FBC Rousínov za 40 tisíc korun, místo toho zaplatila osmkrát více společnosti PREMIE group, která reklamu koupila od zmíněných společností. Jednání stěžovatelky vskutku nedává žádný rozumný ekonomický smysl (srov. body 81 a 82 rozhodnutí žalovaného citující protokol o svědecké výpovědi předsedy FBC Rousínov).

[26] Daňové orgány tak prokázaly existenci, respektive důvodnou domněnku daňového podvodu. Kasační námitka není tedy důvodná.

III. A. 2. *K tomu, zda stěžovatelka věděla, nebo mohla a měla vědět o daňovém podvodu*

[27] Nárok na odpočet DPH může být odepřen nejen v případě, že se ho dopustila sama osoba povinná k dani, ale i tehdy, když se na základě objektivních okolností prokáže, že tato osoba věděla nebo měla vědět, že se pořízením zboží nebo služeb zakládajících nárok na odpočet účastnila plnění, které bylo součástí takového podvodu, jehož se dopustil dodavatel či jiný subjekt působící v řetězci těchto dodání nebo poskytnutí na vstupu nebo na výstupu (např. rozsudek SDEU ze dne 11. 11. 2021, *Ferimet*, C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 48, jakož i tam citovaná judikatura).

[28] V dalším kroku je tedy třeba zkoumat subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani, tj. zda tu existovaly objektivní okolnosti, na základě kterých daňový subjekt věděl nebo měl vědět o své účasti na daňovém podvodu (zaviněná účast). Tyto skutečnosti se často mohou prolínat (a i v tomto případě se prolínají) se skutečnostmi osvědčujícími existenci daňového podvodu (srov. rozsudek ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, *PM Trading*, bod 33).

[29] Úvodem považuje NSS za vhodné vyjasnit, jaký význam se přikládá pojmu *zavinění* pro účely odepření nároku na odpočet daně. Důvod, proč se v kontextu daňových věcí s tímto pojmem pracuje, leží v samotné podstatě fungování systému DPH. Jak již NSS mnohokrát zdůraznil, odmítnutí odpočtu na DPH je **výjimkou** z pravidla, podle kterého při splnění formálních a materiálních podmínek vzniká daňovému subjektu nárok na odpočet daně. Zavedení systému odpovědnosti *bez zavinění* by tedy překračovalo rámeček toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudek ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN*, bod 25 a tam cit. judikatura SDEU, nověji např. již cit. věc *Ferimet*, C-281/20, bod 50, nebo usnesení SDEU ze dne 9. 1. 2023, *A.T.S. 2003*, C-289/22, EU:C:2023:26, které v bodech 47 až 58 rekapituluje dosavadní judikaturu).

[30] Proto daňové orgány mají povinnost prokázat **objektivní skutečnosti**, z nichž lze učinit závěr, že daňový subjekt věděl nebo měl (mohl) vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným článkem v dodavatelském řetězci (srov. rozsudek ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015-47, *MPM Invest*, bod 27). Forma zavinění (úmysl či nedbalost) má pro tyto účely jen malý význam. Navíc, jak již v minulosti NSS vysvětlil, není vhodné mechanicky přenášet pojmy trestního práva do práva daňového; pojmy vědomé či nevědomé nedbalosti lze v tomto kontextu používat jen s přihlédnutím ke specifikům daňového řízení (rozsudek ze dne 5. 8. 2020, čj. 10 Afs 11/2020-55, *VJB PARTNER*, body 26 až 28).

[31] Žalovaný uvedl následující objektivní okolnosti, které svědčí závěru, že stěžovatelka věděla, nebo alespoň měla či mohla vědět, že se přijetím reklamního plnění účastní daňového podvodu (srov. body 78 až 82 napadeného rozhodnutí): *jednak* předchozí spolupráci mezi stěžovatelkou a FBC Rousínov v roce 2013, *jednak* neúměrné zvýšení ceny za reklamní plnění – v roce 2013 byla cena reklamy 20 tisíc korun, zatímco v roce 2014 a 2015 činila 340 tisíc korun, tedy sedmáctkrát více. Tyto okolnosti tvoří jeden celek, musí se hodnotit souhrnně a ve své vzájemné souvislosti (žalovaný k tomu dodal též další argument, totiž personální propojení mezi stěžovatelkou a spolkem FBC Rousínov – předseda spolku byl totiž zaměstnancem stěžovatelky; s tím je však spojen procesně problematický postup žalovaného, který nedal stěžovatelce šanci se k této okolnosti nijak vyjádřit a uvedl ji až v samotném rozhodnutí o odvolání – k tomu body [35] a [36] níže).

[32] Stěžovatelka proti tomu staví argument, který se line prakticky celou kasační stížností. Dlouhodobá, opakovaná a rozsáhlá spolupráce se společností PREMIE group prý vylučuje zaviněnou účast na daňovém podvodu. NSS s tím nesouhlasí. S otázkou zaviněné účasti na daňovém podvodu se tento argument zcela míjí: nijak totiž nevylučuje dva právě uvedené argumenty, z nichž lze vyvodit, že stěžovatelka o své účasti na podvodu vědět musela.

[33] NSS nesdílí výtku stěžovatelky, že krajský soud hodnotil smlouvy v této věci selektivně. Krajský soud hodnotil sporná plnění ve spojení s dalšími okolnostmi, které ve svém souhrnu odůvodňují závěr o zaviněné účasti na podvodu. Stěžovatelka totiž v žalobě tvrdila, že předchozí spolupráce se spolkem FBC Rousínov před rokem 2014 se omezovala jen na zanesení obchodní firmy do názvu spolku. To ovšem nebyla pravda, předmět smlouvy byl vymezen širěji (např. vystavení reklamních ploch v hale, dodání plachty s logem a potisků na přenosné mantinely).

[34] Stěžovatelka si dále nemyslí, že neúměrně vysoká cena za reklamní plnění je něčím neobvyklým. Především poukazuje na ostatní smlouvy, které uzavřela s dodavatelkou PREMIE group. K tomu NSS uvádí, že daňové orgány se nyní zaměřily na reklamu poskytovanou spolkem FBC Rousínov, nikoli na reklamy či smlouvy jiné (srov. k tomu též část **III.B.** níže). Již v minulosti NSS dovodil, že nadhodnocená cena za reklamní plnění může spolu s dalšími objektivními okolnostmi svědčit závěru, že daňový subjekt věděl o své účasti na podvodu, či alespoň si jí mohl a měl být vědom. Jako příklad doplňující okolnosti uvedl pořízení obdobné reklamy v minulosti (srov. rozsudek ze dne 14. 12. 2022, čj. 7 Afs 161/2022-31, bod 22: v cit. rozsudku vzal NSS do úvahy – s ohledem na další

pokračování

specifické okolnosti – dokonce jen *dvojnásobné* zvýšení ceny, v nynější věci byl rozdíl *sedmnáctinásobný*, 20 tis. korun za reklamu v roce 2013, 340 tis. korun o rok později).

[35] Závěrem stěžovatelka napadá žalovaným tvrzené personální propojení spolku FBC Rousínov a stěžovatelky, ovšem jen z procesních důvodů. O této okolnosti, respektive o tom, že tím daňové orgány argumentují, se stěžovatelka dozvěděla až z odůvodnění rozhodnutí žalovaného. NSS v obecné rovině (podobně jako krajský soud) sdílí výtku stěžovatelky. Orgány veřejné moci včetně orgánů daňových nesmí svým postupem porušovat právo vyjádřit se k věci. Povinností žalovaného je seznámit daňový subjekt nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, nýbrž také se závěry z nich vyplývajícími. Jen tak naplní ústavněprávní zákaz překvapivých rozhodnutí (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, čj. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS, *Strojmetal Aluminium*, body 52 a 67).

[36] Nicméně tato nezákonnost v postupu žalovaného neměla vliv na výsledek řízení. Ne každé procesní pochybení má totiž vliv na zákonnost finálního rozhodnutí. Je třeba zvážit, zda vada řízení je natolik závažná, že rozhodnutí ve věci nemůže obstát. Závěr o zaviněné účasti stěžovatelky na daňovém podvodu ob stojí, i když soud odhlédne od personálního propojení spolku a stěžovatelky. Z personálního propojení žalovaný žádné velké závěry nedovozuje (tuto skutečnost zmiňuje jen v poslední větě bodu 78 rozhodnutí). Zbývající okolnosti se vzájemně doplňují a vytvářejí uzavřený kruh indicií, které svědčí závěru, že stěžovatelka věděla, případně měla vědět o své účasti na podvodu na DPH. Ani tato dílčí kasační námitka tak ve výsledku není důvodná.

III. A. 3. *K přijatým preventivním opatřením*

[37] Stěžovatelka opět i v tomto okruhu námitek popisuje, jak je spokojená s dodavatelkou PREMIE group. Protože stěžovatelku s dodavatelkou pojila dlouhodobá a opakovaná spolupráce, neměla stěžovatelka důvod pochybovat o poctivosti této společnosti.

[38] NSS rozumí stěžovatelce, že opakované a kladné zkušenosti mají zásadní vliv na její obchodní rozhodování, nicméně to neodůvodňuje její lhostejnost vůči specifickému vývoji nyní sporného reklamního plnění. Pro nynější věc je nerozhodné, jak dlouho a v jaké míře daňové subjekty spolupracují. Pokud stěžovatelka chtěla prokázat, že neměla s daňovým podvodem co do činění, musela doložit, že vynaložila veškeré rozumné úsilí, aby předešla své účasti na podvodu. Stěžovatelka nemůže omlouvat nečinnost nebo liknavost bezmeznou důvěrou ve dodavatelku. Je totiž třeba, aby stěžovatelka prokázala *rozumnou* míru opatrnosti při uskutečnění zdanitelných plnění. V nynější věci to byly výše ceny a předchozí obchodní zkušenost stěžovatelky se spornou reklamou, které vrhly stín pochybností na posuzovaná plnění. NSS souhlasí s krajským soudem, že stěžovatelka měla v tu chvíli zbystřit a podniknout další kroky k prověření, zda nepřijímá reklamní plnění zatížené daňovým podvodem. Místo toho stěžovatelka přijala bez dalšího plnění za sedmnáctkrát vyšší cenu, než platila rok předtím.

[39] Kasační námitka proto není důvodná.

III. B. *K porušení legitimního očekávání a zákazu svévole*

[40] Stěžovatelka obsáhle namítá porušení legitimního očekávání. Stěžovatelka v podstatě říká, že daňové orgány nemohly odmítnout nárok na odpočet daně u reklamních smluv pro FBC Rousínov v letech 2014 a 2015, pokud takto nepostupovaly též u jiných smluv uzavřených ve spolupráci s dodavatelkou PREMIE group. Navíc pokud daňové orgány nepodrobily tyto smlouvy zevrubnější kontrole a nezaujaly k nim žádný právní závěr, zakládá prý jejich mlčení legitimní očekávání. Byly-li bezproblémové zbývající smlouvy s PREMIE group, jsou bezproblémová i nyní sporná plnění.

[41] Ani s tím nemůže NSS souhlasit. Stěžovatelčina logika „všechno nebo nic“ neplatí. Proč se daňové orgány nezaměřily též na další smlouvy a proč i vůči těmto plněním neodmítly nárok na odpočet, NSS neví. Může to mít ale mnoho důvodů. Může to být samozřejmě nejen proto, že jiná plnění jsou daňově neproblematická, ale též proto, že vůči těmto jiným plněním nemá daňový orgán tak silné důkazy, z nichž by dovedl daňový podvod nebo stěžovatelčinu vědomost o účasti na podvodu, anebo jiná plnění správce daně nezkontroloval pečlivě nebo z jakýchkoli jiných důvodů dospěl k závěru, že u oněch jiných plnění nárok na odpočet vznikl (srov. podobně též body 12 a 13 prvního vyjádření žalovaného). Daňové orgány však *nemusí vysvětlovat*, proč neodmítly odpočty též z transakcí jiných. Rozhodně pak ani nemusí „odlišovat“ jakákoli jiná plnění od nyní sporných transakcí s florbalovým klubem v Rousínově.

[42] V nynější věci se správce daně zaměřil na zdanitelná plnění od dodavatelky PREMIE group v letech 2014 až 2015. Ze spisu vyplývá, že správce prověřoval všechna plnění, která spadala do rozsahu daňové kontroly. Kromě reklamních plnění v Rousínově však nenašel u zbývajících plnění nic podezřelého. Je proto logické, že se další postup finančního úřadu zaměřil jen na nyní problematická reklamní plnění.

[43] Finanční úřad tedy postupoval v souladu se zásadou hospodárnosti (§ 7 daňového řádu), neboť daňová kontrola se má omezit **jen** na takové skutečnosti, které mohou vést ke správnému stanovení daně.

[44] NSS zdůrazňuje, že jako protizákonnou lze hodnotit libovůli (svévůli) daňových orgánů spočívající v různém posouzení téže právní otázky, ovšem otázky, kterou správce daně v konkrétních případech *skutečně posuzoval* a vyvodil z ní nějaké jasné závěry. Neproověření či pouhé přehlédnutí určité skutečnosti, a tedy neposouzení právního vztahu, nelze zaměňovat s jeho aprobační daňovými orgány, tím méně pak může zakládat nějaké legitimní očekávání (srov. k tomu rozsudky ze dne 12. 2. 2020, čj. 10 Afs 343/2019-49, *CRISTAL PALACE*, bod 35, nebo ze dne 25. 2. 2022, čj. 10 Afs 212/2020-78, *M Plast*, bod 32, včetně citace starší judikatury).

[45] Ze stejných důvodů proto nepochybil ani krajský soud, pokud odmítl porovnávat zbývající smlouvy uzavřené v letech 2014 a 2015 stěžovatelkou se společností PREMIE group.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[46] Důvodná není ani jedna z kasačních námitek, NSS proto zamítl kasační stížnost (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.). Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly (§ 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. srpna 2023

Zdeněk Kühn
předseda senátu