



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **SOT INVENT s. r. o.**, Klest 22, Cheb, zastoupená advokátem Mgr. Michalem Korandou, Jeseniova 1169/51, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2018, čj. 51311/18/5300-22441-711913, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 6. 2021, čj. 30 Af 3/2019-64,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Karlovarský kraj (správce daně) zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu ohledně přijatých plnění od společnosti Praha Production Servis, s. r. o., Program Media, s. r. o. a Ambrouge s. r. o. Plnění se týkalo reklamních služeb v rámci vysílání pořadů České televize, ze kterých si žalobkyně uplatňovala nárok na odpočet DPH. Správce daně vydal dne 25. 9. 2017 dodatečné platební výměry, kterými žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben, květen a září roku 2013, červen, srpen a listopad roku 2014 a leden, říjen a prosinec roku 2015. Žalobkyni zároveň uložil povinnost uhradit daňové penále. Žalobkyně se podle správce daně účastnila podvodu na DPH a o tomto svém jednání věděla nebo musela vědět.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o kterém žalovaný rozhodl dne 16. 11. 2018 tak, že dodatečné platební výměry potvrdil a odvolání zamítl. Žalobkyně poté podala žalobu ke krajskému soudu, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

- [3] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností.
- [4] Stěžovatelka namítla, že daně lze stanovit pouze na základě zákona. Žalovaný i krajský soud však ve svých rozhodnutích odkazovali právě jen na judikaturu. Stěžovatelka vytkla, že ani Smlouva o fungování EU ani Smlouva o EU nestanoví, že by judikatura byla pramenem práva. Podle stěžovatelky je proto v rozporu s ústavním pořádkem, pokud se pouhou judikaturou zavádí zcela nové pojmy a podmínky, v jejichž důsledku je doměřena daň nebo odepřen nárok na odpočet daně.
- [5] Stěžovatelka namítla, že pokud se po daňových subjektech požaduje důkazní standard „*mimo rozumnou pochybnost*“, je třeba shodný standard vyžadovat i po správci daně.
- [6] Stěžovatelka dále namítla, že ji správce daně nevyzval k podání dodatečného daňového přiznání. Podle stěžovatelky krajský soud nesprávně uvedl, že základem nároku na odpočet DPH je faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Základem je totiž nejen reálné uskutečnění zdanitelného plnění, ale také existence formálních dokladů. V dané věci navíc krajský soud nezpochybnil uskutečnění zdanitelného plnění, ale odepření nároku na odpočet DPH odůvodnil účastí stěžovatelky na daňovém podvodu.
- [7] Krajský soud rovněž uvedl, že před zahájením daňové kontroly neměl správce daně informace o tom, že by se stěžovatelka vědomě účastnila daňového podvodu. Tomuto závěru stěžovatelka vytkla, že správce daně při daňové kontrole nezjistil skutečnosti, které by mu nebyly známy již před zahájením daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že na správce daně je třeba klást ohledně důkazního standardu shodné nároky jako na daňový subjekt, je v projednávané věci dle názoru stěžovatelky podstatné, že o rozhodných skutečnostech správce daně mohl vědět (věděl), a proto byl schopen stěžovatelku vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání.
- [8] Stěžovatelka také namítla, že odepření nároku na odpočet DPH není výslovně zakotveno v zákoně o dani z přidané hodnoty ani v unijním právu. Pokud chce daňový orgán odepřít nárok na odpočet DPH, musí postupovat buď podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, nebo podle § 8 odst. 4 daňového řádu. Rozhodnutí daňových orgánů ani napadený rozsudek neodkazují na konkrétní ustanovení zákona. Stěžovatelka upozornila, že daňové orgány i krajský soud považují za důvod pro odepření nároku na odpočet DPH účast stěžovatelky na daňovém podvodu. Daňový podvod v zákoně ani v unijních předpisech není nikde výslovně definován. Pokud by daňové orgány uvedly, že postupovaly podle § 8 odst. 4 daňového řádu, mohla by se stěžovatelka bránit řadou argumentů.
- [9] Stěžovatelka uvedla, že pro prokázání daňového podvodu je nutné definovat řetězec obchodních společností. V jednom konkrétním řetězci daňové orgány neuvedly, kdo měl být dodavatelem dodavatelů stěžovatelky.

pokračování

[10] Podle stěžovatelky u společnosti Program Media není zřejmé, jak správce daně prokazuje, že neodvedla DPH. Není to možné dovodit pouze z toho, že zmíněná společnost má daňový nedoplatek. Ani další skutečnosti neprokazují, že tato společnost neodvedla daň. Obdobnou argumentaci uvedla stěžovatelka ve vztahu ke společnosti Praha P Servis a Ambrouge. Ke společnosti Praha P Servis dodala, že tvrzení správce daně jsou vnitřně rozporná, neboť správce daně uvádí, že společnost neodvedla daň, a následně uvádí, že úhrady daňových povinností byly provedeny na základě exekuce. Podle stěžovatelky není zřejmé, z čeho správce daně dovodil, že ani společnost Light promotion neodvedla DPH. U společnosti MEDIA DATA správce daně ani netvrdí, že daň neodvedla. Další skutečnosti, z nichž správce daně dovozuje, že tyto společnosti se účastnily daňového podvodu, to podle názoru stěžovatelky neprokazují.

[11] Stěžovatelka konstatovala, že její vědomou účast na daňovém podvodu daňové orgány dovozovaly z vysoké ceny za reklamní služby. Správce daně však neprokazoval, jaká je z ekonomického hlediska opodstatněná cena za reklamu. Touto námitkou se nezabýval ani krajský soud. Také další skutečnosti samy o sobě ani ve svém souhrnu podle stěžovatelky neprokazují, že se vědomě účastnila daňového podvodu. Stěžovatelka potřebovala reklamu, je proto racionální, že se obrátila na známého, který jí doporučil konkrétní dodavatele, u nichž si stěžovatelka objednala reklamní čas, a to před nejsledovanějšími pořady v České televizi.

[12] Stěžovatelka uvedla, že nemohla vědět o daňových nedoplatecích dodavatelů. K vysoké ceně stěžovatelka konstatovala, že stát není oprávněn zasahovat do soukromoprávních vztahů. To by stát mohl pouze v případě, že by prokázal, že vysoká cena byla sjednána pouze za účelem snížení daňové povinnosti.

[13] Podle stěžovatelky krajský soud řádně neodůvodnil, že dané skutečnosti prokazují její vědomou účast na daňovém podvodu. Krajský soud pouze převzal závěry správce daně.

[14] Stěžovatelka namítla, že nebyl proveden výslech jejího jednatele. Podle jejího názoru nelze vycházet z rozsudku NSS ze dne 16. 8. 2019, čj. 4 Afs 262/2017-37, neboť tento rozsudek je nepřesvědčivý. Dále se podle stěžovatelky krajský soud v napadeném rozsudku nevypořádal s některými námitkami. Stěžovatelka rovněž uvedla, že námitka, která se týkala porušení práva na spravedlivý proces, nebyla opožděná. Jednalo se pouze o rozšíření žalobního bodu, jenž se týkal neprovedení výslechu jednatele stěžovatelky.

[15] Stěžovatelka namítla, že v projednávané věci byl porušen princip proporcionality. Je totiž nutné také poměřovat, do jaké míry mohl daňové ztrátě zabránit stát a do jaké míry daňový subjekt. S touto námitkou se krajský soud dostatečně nevypořádal. Krajský soud odkázal na rozsudek NSS ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59, který je ovšem podle názoru stěžovatelky exemplárním příkladem porušení zásady proporcionality a rovného postavení státních orgánů a daňových subjektů.

[16] Stěžovatelka navrhla, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí daňových orgánů.

Vyjádření žalovaného

[17] Napadený rozsudek není podle žalovaného nepřezkoumatelný. Námitka, že správce daně měl před zahájením daňových kontrol konkrétní informace o tom, že bude DPH doměřena, ignoruje skutečný průběh daňových kontrol, neboť teprve v jejich průběhu správce daně získal dostatek informací pro závěr o zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH. Podle žalovaného neuznání nároku na odpočet DPH pro účast daňového subjektu na podvodu na DPH má zákonnou oporu, a to v § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty ve spojení se zásadou zneužití práva podle § 8 odst. 4 daňového řádu. Žalovaný se také vyjádřil k použití judikatury SDEU a NSS. Žalovaný uvedl, že nerozkrytí některých skutečností v dotčených řetězcích pro nekontaktnost jednotlivých článků řetězce nelze dávat při vyvinutí patřičné snahy o jejich objasnění k tíži správci daně. Stejně tak nelze dávat správci daně za vinu, že nebylo možné přesně vyčíslit, u kterých článků řetězce nebyla v přesné výši odvedena daňová povinnost. Žalovaný se rovněž vyjádřil k určitosti identifikace chybějící daně. Žalovaný má za to, že byla prokázána vědomá účast stěžovatelky na daňovém podvodu. Žalovaný dále uvedl, že stěžovatelka je profesionálkou, která podniká na vlastní riziko a odpovědnost. Daňové orgány nejsou dohledovým orgánem.

[18] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

3. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] NSS úvodem konstatuje, že z napadeného rozsudku jsou seznatelné úvahy krajského soudu, je z něj zřejmé, z jakých důvodů považoval žalobní námitky za nedůvodné a liché a z jakých důvodů žalobu zamítl. Je rovněž vhodné připomenout, že *„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“* (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Těmto požadavkům krajský soud dostal a jeho rozsudek je přezkoumatelný. Obdobné platí též pro rozhodnutí žalovaného.

K pramenům práva a institutu daňového podvodu

[21] NSS k obsáhlé námitce stěžovatelky, že daně lze stanovit jen na základě zákona, konstatuje, že k této argumentaci se nebude podrobně vyjadřovat. Zástupce stěžovatelky je právní profesionál, kterému musí být zřejmá problematika pramenů práva. Není zapotřebí, aby se NSS v projednávané věci zevrubně a obsáhle zabýval problematikou pramenů práva a vysvětlováním jejich použití. NSS nepopírá, že daně lze stanovit pouze na základě psaného zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), který vznikl při zákonodárném procesu. V kontinentální právní kultuře je základním pramenem práva psaný právní předpis. Judikatura však i v kontinentální právní kultuře sehrává významnou roli, a to nejméně při výkladu práva. Odklon od ustálené judikatury, pokud není náležitě zdůvodněn, je zásahem do základního právního principu, kterým je legitimní očekávání.

pokračování

[22] Obdobné platí rovněž ohledně unijního práva. Primární i sekundární právo EU vykládá SDEU ve svých rozhodnutích. Při výkladu unijního práva je proto nutné pracovat s judikaturou SDEU. Nadto pokud nějakou problematiku upravuje unijní i vnitrostátní právo, je nutné dát přednost unijnímu právu před vnitrostátním (viz např. rozsudky SDEU ze dne 15. 7. 1964 ve věci C-6/64, *Costa v. E.N.E.L.*, či ze dne 9. 3. 1978 ve věci C-106/77, *Simmmenthal*, či nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 3. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 50/04).

[23] Zákon o dani z přidané hodnoty výslovně v § 1 stanoví, že zapracovává příslušné předpisy EU. Zde lze zařadit např. směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Směrnice na mnoha svých místech stanoví, že členské státy zamezí daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužití daňového režimu (např. čl. 131, čl. 158, čl. 394). Jedním ze základních principů (nejen) daňového práva tedy je, že se daňové subjekty nemohou právními norem dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudek SDEU ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13, *Maks Pen*, bod 26, a mnoho dalších, viz také rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2022, čj. 10 Afs 57/2021-65, bod 29).

[24] V zákoně o dani z přidané hodnoty je nárok na odpočet daně upraven v § 72 a § 73. Pokud je nárok uplatňován podvodně, jedná se o jednání *contra legem*, a proto nemůže být uznán. Vzhledem k tomu, že daň z přidané hodnoty je v ČR významně upravena unijním právem, je nezbytné při výkladu nároku na odpočet DPH vycházet také z judikatury SDEU, a to i v oblasti daňových podvodů. Základem této judikatury je především trojice rozsudků, a sice rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen*; ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, a ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*. V rozsudku ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*, k tomu SDEU výslovně uvedl, že „*boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 42 až 44 a citovaná judikatura).*“

[25] SDEU k tomu dále v rozsudku ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13, C-164/13, konstatoval, že vnitrostátní orgány a soudy mohou odpočet DPH nebo osvobození od DPH odepřít, a to i bez existence odpovídající vnitrostátní právní úpravy, a to i pokud vnitrostátní právo nestanoví možnost odepřít nárok na odpočet DPH nebo osvobození od daně (viz bod 62 citovaného rozsudku).

[26] Žalovaný i krajský soud vycházeli při odepření nároku na odpočet DPH z § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty (žalovaný to výslovně uvedl zejména v bodě 10 svého rozhodnutí a krajský soud v bodě 40 napadeného rozsudku). Není proto pravda, že by žalovaný nebo krajský soud nekonkretizovali, na základě jakých zákonných ustanovení rozhodovali, resp. jaká zákonná ustanovení vykládali a následně použili na konkrétní

skutkový základ. Jak bylo vysvětleno výše, nárok na odpočet DPH představuje složitou problematiku, která je upravena rovněž unijním právem. Nárok na odpočet DPH nelze uplatňovat podvodným způsobem. Jedním z takových podvodných způsobů je i účast na daňovém podvodu, o které daňový subjekt věděl, resp. přinejmenším musel vědět. Takovému jednání nenáleží právní ochrana, přestože daňový subjekt by jinak splnil podmínky pro nárok na odpočet DPH.

Výzva k doplnění daňového přiznání

[27] Stěžovatelka namítla, že ji měl správce daně nejprve vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání.

[28] NSS poznamenává, že tuto v podstatě shodnou námitku uplatnila stěžovatelka již v žalobě. S posouzením věci krajským soudem NSS souhlasí, a proto nepokládá za účelné, aby stěžovatelku obsírně přesvědčoval o vadnosti jejích argumentů; místo toho bude stručně konstatovat své postoje.

[29] Podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena.

[30] Rozšířený senát v usnesení ze dne 16. 11. 2016, čj. 1 Afs 183/2014-55, č. 3566/2017 Sb. NSS, dospěl k závěru, že zákonodárce vytvořil za účelem dosažení pokud možno správného stanovení daně jistou hierarchii postupů správce daně. Platí, že daňový subjekt má zásadně napravit svoji chybu sám. Pokud to neudělá a správce daně jinak než daňovou kontrolou (nejsilnějším a nejkompexnějším kontrolním postupem) zjistí, že daň má být vyšší, než jak bylo posledně stanoveno, má správce daně dát daňovému subjektu prostor k nápravě. Pokud je to možné, správce daně má tedy nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, jestliže se o rozhodných skutečnostech nedozvěděl na základě daňové kontroly. To neplatí, pokud by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní. V takovém případě lze od výzvy k podání dodatečného daňového tvrzení upustit a zahájit u daňového subjektu daňovou kontrolu. Rozšířený senát rovněž dodal, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu. Výzvu k podání dodatečného daňového přiznání však správce daně vydá pouze tehdy, pokud již v této fázi řízení disponuje natolik silnými poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o doměření daně. V opačném případě zahájí daňovou kontrolu (rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2016, čj. 6 Afs 79/2015-39, č. 3398/2016 Sb. NSS).

[31] Stěžovatelka tvrdí, že správce daně mohl vědět o její účasti na daňovém podvodu, a proto ji měl vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání. K tomu NSS uvádí, že správce daně má k dispozici určité nástroje, kterými může zjistit rozhodné skutečnosti. Před zahájením daňové kontroly správce daně věděl pouze to, že se formálně uskutečnila zdanitelná plnění. V této době však správci daně nebylo nic známo o tom, že by se tato zdanitelná plnění neuskutečnila nebo že by se stěžovatelka účastnila daňového podvodu. Vzhledem k tomu, že správce daně (před zahájením daňové kontroly) zjistil, že stěžovatelka

pokračování

vykázala nadměrný odpočet daně, zahájil daňovou kontrolu, aby ověřil, že se zdanitelná plnění opravdu uskutečnila. V jejím průběhu správce daně dospěl k závěru, že plnění byla fakticky uskutečněna, ale také zjistil, že tato plnění byla zasažena daňovým podvodem. Správce daně tedy jen využil prostředky, které mu právní řád nabízí, aby zjistil oprávněnost nároku odpočtu na DPH. Správce daně postupoval aktivně a v projednávané věci rozhodné skutečnosti o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu zjistil až při daňové kontrole. Správce daně postupoval správně a nelze mu klást k tíži, že rozhodné skutečnosti nezjistil dříve.

[32] Stěžovatelka namítala, že ke svým závěrům správce daně dospěl na základě zjištěné ceny za reklamu z ceníku České televize, z cen přijatého plnění od dodavatelských společností, sídel dodavatelských společností, nezveřejňování účetních závěrek dodavatelskými společnostmi apod. Stejně tak ovšem mohl mít správce daně podle názoru stěžovatelky vědomost o existenci chybějící daně už před zahájením daňové kontroly. NSS však konstatuje, že správce daně dospěl k závěru o tom, že se stěžovatelka účastnila daňového podvodu, na základě více skutečností, než které stěžovatelka uvádí. Správce daně např. zjišťoval i způsob navázání spolupráce mezi stěžovatelkou a jejími dodavateli. V podrobnostech se těmito skutečnostmi bude NSS zabývat v další části tohoto rozsudku, která se bude týkat posouzení existence samotného daňového podvodu. Již na tomto místě je ovšem možné konstatovat, že stěžovatelka účelově neuvádí všechny skutečnosti, které vypovídají o její vědomé účasti na daňovém podvodu. V podrobnostech viz bod 34 až 38 napadeného rozsudku.

[33] Stěžovatelka vytkla, že podmínkou nároku na odpočet DPH je nejen uskutečnění zdanitelného plnění, ale také předložení formálních dokladů. K tomu NSS uvádí, že předložení daňového dokladu je pouze formální stránkou věci. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost splněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99). Dále stěžovatelka namítala, že jí nebyl odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu, že by zdanitelné plnění reálně nebylo uskutečněno, ale proto, že se měla účastnit daňového podvodu. K tomu NSS konstatuje, že při posuzování nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty se nejprve posuzuje, zda zdanitelné plnění bylo reálně uskutečněno, a až poté se případně posuzuje to, zda se daňový subjekt účastnil daňového podvodu (viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, *SVODIDLA*, ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71, *ROBŠTAV*, rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, *Kemwater ProChemie*, č. 4336/2022 Sb. NSS., a rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2023, čj. 10 Afs 506/2021-104, bod 14).

K daňovým podvodům obecně a k rozložení důkazního břemene

[34] NSS již výše uvedl, že podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu je existence zdanitelného plnění, jakož i to, že zdanitelné plnění bylo přijato od plátce daně. Splnění těchto podmínek prokazuje plátce primárně svým účetnictvím, popřípadě dalšími doklady. Od popsané situace je ovšem třeba odlišovat případy, kdy daňový subjekt sice prokáže, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na předložených účetních dokladech, jsou tu však další okolnosti, které přiznání nároku na

odpočet DPH v konkrétním případě vylučují. Jednou z těchto okolností je zasažení zdanitelného plnění podvodem na DPH, který představuje v podstatě to, že není odvedena určitá částka později získaná jako DPH.

[35] Při rozhodování o tom, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 16/2017-43, *NURA*). Je třeba zjistit, zda podvod na dani skutečně existoval (1. podmínka). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra).

[36] K námitkám, které se týkají důkazního břemene, NSS konstatuje, že při posuzování, zda lze odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, existenci podvodu na DPH prokazuje výhradně správce daně. Totéž platí také o zapojení daňového subjektu do podvodu včetně toho, že daňový subjekt mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem. Teprve v posledním kroku, v němž se zkoumá, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránil, neleží důkazní břemeno na správci daně, ale na daňovém subjektu (k tomu podrobně rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, body 37 až 42). NSS uvádí, že i po správci daně se požaduje, aby prokázal dané skutečnosti tak, aby o nich nevznikaly pochybnosti.

[37] Stěžovatelka namítla, že daňové orgány neprokázaly existenci chybějící daně.

[38] NSS k tomu konstatuje, že správce daně identifikoval následující řetězec obchodních společností, které obchodovaly s reklamními službami:

- ČT → Light promotion → ??? → Program Media → stěžovatelka
- ČT → Praha P Servis → stěžovatelka
- ČT → MEDIA DATA → Praha P Servis → stěžovatelka
- ČT → MEDIA DATA → Praha P Servis → ??? → Ambrouge → stěžovatelka

[39] Žalovaný k existenci daňového podvodu uvedl, že stěžovatelka navázala spolupráci se společností Program Media na základě doporučení od svých známých. Jejich jména si však nepamatuje. Se společnostmi Praha P Servis a Ambrouge navázala stěžovatelka spolupráci na základě doporučení od společnosti Program Media. Ve věci reklamních služeb stěžovatelka nikdy nejednala s ČT, popřípadě ani nezjišťovala, zda je možnost obstarání stejné reklamy u jiných dodavatelů a za jakou cenu. jednání stěžovatelky s dodavateli probíhalo buď v jejím sídle, nebo na kulturních akcích či jiných veřejných místech, nikdy u dodavatelů. Cena za služby byla vždy sjednána dohodou. Správce daně zjistil, že ČT fakturuje za reklamní služby svým odběratelům částky v řádech tisíců korun, maximálně desetitisíců korun. Přímí odběratelé reklamních služeb poté poskytují reklamní služby svým dalším odběratelům. V řetězci pak byla cena za reklamní služby mnohonásobně zvyšována.

pokračování

Stěžovatelka zaplatila za jedno uvedení svého reklamního loga částku 1 mil. Kč nebo 1,5 mil. Kč. Správce daně ovšem zjistil, že obvyklá cena za obdobné reklamní služby se pohybuje v rozmezí 100 000 až 300 000 Kč.

[40] Ke společnosti Light promotion žalovaný uvedl, že sídlí na virtuální adrese a nezveřejňuje účetní závěrky. Její jednatel Jan Kabát je současně jednatelem v dalších společnostech. Tato společnost je nekontaktní, dokumenty jsou jí doručovány fikcí a nereaguje na ně. Společnost také nepodává daňová přiznání a neodvádí DPH.

[41] U společnosti Program Media žalovaný poukázal na to, že tato společnost několikrát změnila sídlo, má dva bankovní účty, k nimž má dispoziční oprávnění Martin Jansa, Petra Černická a L. N. B.. Společnost je nekontaktní, nereaguje na výzvy správce daně, nevyvíjí ekonomickou činnost, nezveřejňuje účetní závěrky, nemá hlášenou žádnou provozovnu, vykazovanou daňovou povinnost nehradí a na jejím osobním daňovém účtu je veden nedoplatek. V rozhodných zdaňovacích obdobích vykazovala nízkou výši vlastní daňové povinnosti v porovnání s hodnotami uskutečněných zdanitelných plnění. Vzhledem k tomu, že tato společnost uplatňuje neprokázané odpočty DPH, splňuje kritéria pro označení „missing trader“.

[42] U společnosti Praha P Servis žalovaný uvedl, že dispoziční oprávnění k jejímu bankovnímu účtu má Martin Jansa a paní Černická. Jednatelkou této společnosti byla paní Černická a poté pan Jansa. Společnost sídlí na virtuální adrese, je nekontaktní, nezveřejňuje účetní závěrky a na osobním daňovém účtu má nedoplatek. Společnost rovněž vykazuje nízkou daňovou povinnost vzhledem k deklarováným zdanitelným plněním. Vykázanou daňovou povinnost společnost dobrovolně neplní. Úhrady daně byly provedeny až na základě daňové exekuce.

[43] Ke společnosti Ambrerouge žalovaný uvedl, že k jejímu bankovnímu účtu má dispoziční oprávnění pan Jansa. Správce daně si nemohl kvůli nespolupráci této společnosti ověřit, zda se zdržuje na adrese svého sídla, jakou ekonomickou činnost vykonává a kde se nachází její účetnictví. V daňovém přiznání vykazuje také nízkou daňovou povinnost vzhledem k deklarováným zdanitelným plněním. Daňové povinnosti tato společnost neplní a na jejím daňovém osobním účtu je nedoplatek.

[44] Z uvedených skutečností žalovaný dovodil, že se jedná o charakteristický účelově vytvořený podvodný řetězec obchodních společností, přičemž byla také prokázána existence chybějící daně.

[45] NSS k tomu uvádí, že je nutná identifikace podvodného řetězce, v němž existuje chybějící daň. To se v projednávané věci stalo. Chybějící daň nevznikla na základě nějakého podnikatelského selhání či omylu, což lze dovodit z řady okolností, které žalovaný podrobně popsal. NSS podotýká, že daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně který z dodavatelů v řetězci spáchal podvod (neodvedl daň). Musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí

daňových orgánů musí být jasně patrné, že byla narušena daňová neutralita (rozsudek NSS ze dne 14. 5. 2020, čj. 1 Afs 493/2019-32, *FILÁK*). Není také nutné, aby jednotlivé skutečnosti, z nichž správce daně dovozuje, že se daňový subjekt zapojil do podvodného řetězce, samy o sobě vypovídaly o existenci daňového podvodu. Je podstatné, aby ze souhrnu skutkových okolností bylo možné dovodit, že se o daňový podvod jednalo (viz např. rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, *KRPOL*, či ze dne 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020-49, *LAKUM - KTL*). I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů nestačí sám o sobě k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost (srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 1. 2015, čj. 8 Afs 25/2012-351, bod 261, nebo ze dne 29. 3. 2012, čj. 5 Afs 7/2011-619, či ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 16/2017-43, *NURA*).

[46] Chybějící daň v projednávané věci identifikoval správce daně u dodavatelů stěžovatelky. Jejich nedoplatky na daňovém účtu, podezřelé okolnosti projednávané věci a to, že byl identifikován podvodný řetězec společností, svědčí o tom, že byla narušena daňová neutralita.

[47] Stěžovatelka namítla, že daňové orgány dostatečně nekonkretizovaly podvodný řetězec, neboť některé dodavatelské společnosti přesně neidentifikovaly (otazníky v popsáných řetězcích). NSS konstatuje, že tuto námitku stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, a proto k ní nemůže přihlížet (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Obecně k tomu však NSS poznamenává, že daňové orgány musí v rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat a doložit všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání. 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 poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce existence daňového podvodu (srov. rozsudky NSS ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, *AUTODOPRAVA K & K*, bod 23, ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*, bod 26, či ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, *PM Trading*, bod 15). Pro závěr o existenci daňového podvodu není tedy podstatné rozkrytí úplně všech skutečností.

[48] Podle stěžovatelky nelze z toho, že dodavatelské společnosti mají nedoplatky na osobních daňových účtech, vykazují nízkou daňovou povinnost, případně nepodávají daňová přiznání, dovozovat, že neodvedly DPH ze zdanitelných plnění, která od nich pořídila stěžovatelka. NSS k tomu uvádí, že tyto skutečnosti samy o sobě neprokazují existenci chybějící daně. Věc je ale třeba posuzovat komplexně s dalšími zjištěnými skutečnostmi. Právě tento souhrn indicií dává obraz o tom, že v podvodném řetězci, kterého se stěžovatelka účastnila, nebyla odvedena daň. U společnosti Praha P Servis stěžovatelka namítla, že je nesrozumitelné, že podle tvrzení žalovaného neměla odvést daň, když následně žalovaný uvedl, že daň byla uhrazena na základě exekuce. Stěžovatelka však z argumentace žalovaného nezmínila vše. Žalovaný uvedl, že společnost Praha P Servis neuhradila daň dobrovolně, ale až na základě exekuce. Na tom není nic nesrozumitelného.

pokračování

[49] Stěžovatelka také namítla, že u společnosti MEDIA DATA žalovaný nekonstatoval, že neplatí DPH. Tomu lze sice přisvědčit, avšak na posouzení této věci nemá tato skutečnost vliv. Společnost MEDIA DATA byla údajným dodavatelem společnosti Praha P Servis. Společnost MEDIA DATA tedy nebyla dodavatelem stěžovatelky; jejími dodavateli byly společnosti Program Media, Praha P Servis a Ambrouge. U těchto stěžovatelčiných dodavatelů zjistil žalovaný skutečnosti dokládající existenci podvodného řetězce, jak již bylo rozvedeno. NSS opakuje, že pro závěr o existenci daňového podvodu není tedy podstatné rozkrytí úplně všech skutečností (např. naprosto všech subjektů v řetězci).

[50] Stěžovatelka namítla, že se s námitkami o existenci chybějící daně krajský soud nelyžovářal dostatečně a své závěry uvedl pouze v bodě 49 napadeného rozsudku. NSS nemůžže této námitce přisvědčit. Krajský soud se s touto námitkou vypořádal v bodech 40 až 52 napadeného rozsudku. Uvedl rozhodnou právní úpravu, judikaturu a citoval závěry z rozhodnutí žalovaného, se kterými se ztotožnil (bod 48 napadeného rozsudku). To, že krajský soud závěry žalovaného citoval, zopakoval a souhlasil s nimi, nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Někdy je dokonce účelné, aby krajský soud citoval z napadeného správního rozhodnutí, místo aby jen totéž popisoval jinými slovy.

[51] Vědomou účast stěžovatelky na daňovém podvodu žalovaný dovozoval z

- ceny poskytnutých služeb (byla mnohonásobně vyšší, než kdyby si stěžovatelka reklamu pořídila přímo od České televize)
- komunikace s dodavateli a uzavírání smluv (stěžovatelka platila za služby vždy předem bez jakýchkoli výhrad, i když se jednalo o vysoké částky, místo uzavírání smluv, neexistence žádných rámcových smluv, komunikace probíhala pouze ústně)
- výběru obchodních partnerů (spolupráce se společnostmi Program Media na základě doporučení známých, jejichž jména si stěžovatelka nepamatuje, s ostatními společnostmi na základě doporučení od společnosti Program Media, stěžovatelka si sama neprovedla průzkum trhu)
- charakteristiky obchodních partnerů (sídla na virtuálních adresách či častá změna sídla, časté změny jednatelů, personálně a finančně propojené subjekty, daňové nedoplatky)

[52] NSS ve shodě s žalovaným uvádí, že tyto skutečnosti ve svém souhrnu svědčí o tom, že stěžovatelka věděla či vědět mohla, že se účastní daňového podvodu. Stěžovatelka zpochybňuje jednotlivé indicie, které žalovaného k tomuto závěru vedly. Na tyto indicie je však nutné pohlížet v jejich vzájemných souvislostech. K tomu, že stát nemá zasahovat do soukromoprávních ujednání o ceně, NSS uvádí, že daňové orgány do výše ceny za poskytnuté služby nezasahovaly ze soukromoprávního hlediska. Výše ceny byla pouze v souhrnu s ostatními skutečnostmi vodítkem k tomu, že stěžovatelka věděla (mohla a měla vědět) o své účasti na daňovém podvodu. Sama o sobě by ovšem tato skutečnost nepostačovala k závěru, že se stěžovatelka vědomě účastnila daňového podvodu.

[53] NSS k tomu dále k námitkám stěžovatelky dodává, že žalovaný se v bodě 35 svého rozhodnutí zabýval také tím, kolik stojí běžně srovnatelné reklamní služby. Výší ceny se zabýval rovněž krajský soud v bodech 54 a 55 napadeného rozsudku.

[54] Stěžovatelka namítla, že nemohla vědět o daňových nedoplatcích svých dodavatelů. NSS konstatuje, že se jedná o skutečnost, na základě které je možné dovozovat existenci daňového podvodu, nikoli vědomou účast stěžovatelky na daňovém podvodu (srov. rozsudek NSS ve věci *ExaSoft Holding*, bod 27). Vzhledem k tomu, že žalovaný nedovořoval

vědomou účast stěžovatelky na daňovém podvodu pouze z nedoplatků jejích dodavatelů, ale především z celé řady dalších okolností, nemůže tento závěr, který je stěžovatelkou poněkud vytržen z kontextu, bez dalšího založit nezákonnost rozhodnutí. Žalovaný dovozoval vědomou účast stěžovatelky na daňovém podvodu např. z povahy jejích obchodních partnerů, u nichž vypsal řadu charakteristik, které lze pod objektivní okolnosti podřadit, přičemž zde zařadil i tyto daňové nedoplatky. Z toho je také zřejmé, že žalovaný měl na mysli obecně typ dodavatelů, u kterých měla stěžovatelka zbystřit pozornost a lépe si je prověřovat. Daňové nedoplatky dodavatelů však správce daně nekladl stěžovatelce k tíži.

[55] NSS tak shrnuje, že daným námitkám stěžovatelky nelze přisvědčit. Závěry krajského soudu (a žalovaného) jsou též v souladu se stěžovatelkou citovanou judikaturou (např. i s rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 26. 8. 2021, čj. 43 Af 46/2018-59, na nějž stěžovatelka často odkazuje, který se však od nynější věci odlišuje po skutkové stránce).

Výslech jednatele jako svědka

[56] Stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti stejně jako v řízení o žalobě i odvolání námitku, že daňové orgány odmítly provést navržený výslech jednatele stěžovatelky.

[57] Stěžovatelka v řízení před krajským soudem též v replice namítla, že bylo zasaženo do jejího práva na spravedlivý proces, a to neprovedením výslechu jednatele jako svědka. Krajský soud uvedl, že tato námitka týkající se zásahu do práva na spravedlivý proces je opožděná, a proto se jí nezabýval (bod 63 napadeného rozsudku). Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že se jednalo pouze o rozhojnění námitky o neprovedení výslechu svědka. NSS konstatuje, že pro posouzení věci nemůže mít tato výtka význam. NSS připouští, že se v tomto směru je odůvodnění napadeného rozsudku do jisté míry formulačně neobratné, ale nelze přehlédnout, že krajský soud se s námitkou možnosti provedení svědeckého výslechu jednatele stěžovatelky (právě v tom stěžovatel spatřoval porušení práva na spravedlivý proces) vypořádal.

[58] Podle § 24 odst. 2 daňového řádu jménem právnické osoby je oprávněn při správě daní jednat její statutární orgán, nebo ten, kdo prokáže, že je oprávněn jejím jménem podle jiného právního předpisu jednat.

[59] Z posouzení námitky, který se týká neprovedení výslechu jednatele stěžovatelky, žalovaným i krajským soudem je zřejmé, že shodně dovodili, že jednatel stěžovatelky nemohl být vyslechnut jako svědek (rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2019, čj. 4 Afs 262/2017-37). Jeho jednání je totiž přímo přičítáno stěžovatelce a jeho výslech jako svědka by mohl být mimo jiné v rozporu se zásadou zákazu sebeobvinění (srov. též rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2010, čj. 1 Afs 58/2009-541). Se závěry krajského soudu i žalovaného, které z hlediska vypořádání námitek stěžovatelky považuje za dostatečné, se NSS ztotožňuje.

[60] Na správnosti těchto závěrů nic nemění ani úvahy stěžovatelky, že jednatel by svou svědeckou výpověď vypovídal o okolnostech týkající se jiné osoby - stěžovatelky. Stěžovatelka argumentovala, že od 1. 1. 2014, tj. nabytím účinnosti nového občanského zákoníku a zákona o obchodních korporacích, již právní úprava nepřiznává právnické osobě způsobilost samostatně právně jednat. Právnická osoba (tj. též stěžovatelka) musí být vždy

pokračování

zastupována svým statutárním orgánem (v tomto případě jednatelem) nebo zmocněncem. Podle stěžovatelky je tak jednoznačné, že (její) jednatel je samostatnou osobou, která zastupuje jinou osobu - právnickou osobu (stěžovatelku). V souladu s § 96 odst. 1 daňového řádu tak může být jednatel stěžovatelky vyslechnut jako svědek.

[61] Předestřené úvahy stěžovatelky jsou mylné.

[62] Daňový řád (ale též např. občanský soudní řád, či soudní řád správní; tj. procesní předpisy) upravuje procesní jednání právnických osob samostatně a nezávisle na hmotném právu. Úprava právního jednání právnických osob v oblasti hmotného práva je totiž postavena na jiných principech (zastoupení), které neodpovídají požadavkům procesního práva. Procesní právo vychází z toho, že oprávněná osoba jedná za právnickou osobu, tedy utváří vůli samotné právnické osoby. Tomu též odpovídá dlouhodobá konstantní judikatura, z níž plyne, že jako svědka nelze vyslýchat člena statutárního orgánu účastníka řízení. Jeho jednání je totiž přímo přičítáno účastníku řízení samému (viz rozsudky NSS ze dne 31. 3. 2010, čj. 1 Afs 58/2009-541, zejména body 72 až 77, ze dne 16. 8. 2019, čj. 4 Afs 262/2017-37, bod 26, či ze dne 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 237/2017-23, body 14 až 16). Část citované judikatury vznikla až po vydání občanského zákoníku z roku 2012, a proto se vztahuje i na statutární orgány za účinnosti tohoto občanského zákoníku. V této věci se jednatel stěžovatelky mohl vyjádřit ke skutečnostem, které se týkaly stěžovatelky, v průběhu daňové kontroly. Pro úplnost pak NSS podotýká, že i s ohledem na vše výše uvedené by bylo další dokazování nadbytečné. Skutečnosti zjištěné v průběhu kontroly poskytují dostatečný a bezpečný závěr pro posouzení věci.

Proporcionalita

[63] Stěžovatelka namítla, že odpovědnost za porušení povinností dodavatelských společností by měla být rozprostřena mezi stěžovatelku a stát. Negativní důsledky s tím spojené nemůže nést pouze stěžovatelka. Podle stěžovatelky stát neučinil nic proti tomu, aby jednání dodavatelských společností usměrnil. NSS k tomu konstatuje, že k potírání podvodů na DPH a jejich prevenci správce daně používá různé nástroje (institut nespolehlivého plátce daně, režim přenesení daňové povinnosti, kontrolní hlášení apod.). Primární povinností stěžovatelky však také je, aby si prověřovala své obchodní partnery a dbala na jejich bezproblémovost. Stěžovatelka samozřejmě nemusí vždy prověřovat své obchodní partnery. Pokud tak však neučiní, musí snést důsledky, které s tím souvisí (srov. rozsudky NSS ze dne 10. 1. 2008, čj. 9 Afs 67/2007-147, či ze dne 10. 6. 2015, čj. 2 Afs 15/2014-59, bod 36). NSS tedy uzavírá, že jak stát, tak stěžovatelka jsou povinni činit kroky k tomu, aby odhalovali daňové podvody nebo předcházeli jejich vzniku, a je tedy zachován princip proporcionality i v tomto ohledu. Stěžovatelka v projednávané věci svým povinnostem nedostála.

4. Závěr a náklady řízení

[64] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[65] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 30. listopadu 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu