



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Martina Jakuba Bruse a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **CARPO CZ s.r.o.**, se sídlem Cecilka 125, Zlín – Příluky, zastoupena Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem, se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2019, čj. 40298/19/5300-22441-712084, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2021, čj. 30 Af 69/2019-123,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

[1] V této věci se Nejvyšší správní soud zabývá otázkami, zda daňové orgány prokázaly existenci daňového podvodu a zda zjištěné okolnosti prokazují vědomost žalobkyně o jejím zapojení do podvodného jednání.

**I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení**

[2] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) po provedené daňové kontrole třinácti dodatečnými platebními výměry ze dne 1. 6. 2015 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen, září, listopad, prosinec 2010, březen až srpen 2011 a říjen až prosinec 2011 v celkové výši 483 783 Kč a oznámil jí povinnost uhradit penále v celkové výši 96 756 Kč. Odvolání žalobkyně proti těmto

dodatečným platebním výměřům žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 27. 7. 2016. Toto rozhodnutí však Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 29. 10. 2018, čj. 30 Af 94/2016-117, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný poté v záhlaví označeným rozhodnutím odvolání žalobkyně proti zmíněným dodatečným platebním výměřům opětovně zamítl.

[3] Důvodem doměření daně byl podvod DPH, který žalovaný popsal tak, že společnost Carenex plus s.r.o. (dále jen „Carenex“) v roce 2010 a společnost Itineraton plus s.r.o. (dále jen „Itineraton“) v roce 2011 dodaly žalobkyni reklamní služby (reklama na závodních vozidlech O. H. – dále jen „majitel vozidel“) za cenu mnohonásobně vyšší, než za jakou je od majitele vozidel nakoupily, a to bez jakékoli přidané hodnoty, která by zvýšení ceny vysvětlovala. Obchodní řetězce zasažené podvodem na DPH identifikoval žalovaný takto:

majitel vozidel → Carenex → žalobkyně (rok 2010);

majitel vozidel → Carenex → ? → Itineraton → žalobkyně (rok 2011).

[4] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji shora označeným rozsudkem zamítl. V odůvodnění krajský soud podrobně zrekapituloval závěry rozsudku NSS ze dne 27. 9. 2018, čj. 3 Afs 147/2017-41, který se zabýval existencí obdobného podvodu na DPH (reklama na závodních vozech majitele vozidel v letech 2010 a 2011, dodavatelé Carenex a Itineraton). Krajský soud současně připomněl zásadu předvídatelnosti soudního rozhodování, jež vyžaduje mimo jiné obdobné rozhodování skutkově i právně obdobných sporů. Krajský soud nezpochybňoval žalobkyní uváděnou judikaturu týkající se nekontaktnosti dodavatele, zdůraznil však, že správce daně nevystavěl své závěry izolovaně na pouhé nekontaktnosti zúčastněných společností, ale podrobně zhodnotil související okolnosti.

[5] Krajský soud dále zrekapituloval žalovaným uvedené důvody, které jej vedly k závěru o existenci daňového podvodu, a objektivní okolnosti, z nichž je možno usuzovat, že žalobkyně měla a mohla vědět či věděla, že dotčená plnění jsou součástí podvodu na DPH. S hodnocením žalovaného se krajský soud ztotožnil. Námitku nerespektování závazného právního názoru vysloveného v rozsudku krajského soudu ze dne 28. 10. 2018, čj. 30 Af 94/2016-117, označil za nedůvodnou, neboť žalovaný svou argumentaci ohledně objektivních okolností podstatně doplnil. Krajský soud souhlasil se závěry žalovaného, že žalobkyně nepřijala rozumná opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu a že z její strany nešlo o jednání v dobré víře. K odkazům žalobkyně na judikaturu správních soudů krajský soud poznamenal, že šetření účasti na daňovém podvodu i vyhodnocení objektivních okolností jsou záležitostmi komplexního a přísně individuálního posouzení konkrétní věci. Uzavřel, že daňové orgány unesly své důkazní břemeno ve smyslu požadavků dovozených judikaturou a žalobkyně neprokázala přijetí účinných opatření k zamezení své účasti na podvodu.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] **Žalobkyně (stěžovatelka)** podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

pokračování

[7] Stěžovatelka namítala, že krajský soud převzal závěry žalovaného, aniž by je podrobil přezkumu, aniž by posoudil všechny okolnosti daných obchodních případů a aniž by se zabýval jejím náhledem na obchodní transakce. Převzal tak závěry, které z hlediska časového průběhu obchodní spolupráce postrádají smysl, a akceptoval okolnosti, které jsou mimo zjišťovací schopnosti stěžovatelky. Krajský soud převzal také závěry o řetězení daňových subjektů, aniž by přezkoumal, zda se stěžovatelka o existenci takových subjektů mohla objektivně dozvědět, či o nich dokonce věděla.

[8] S odkazem na rozsudky NSS ze dne 30. 01. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*, a ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 170/2016-30, *IMAO electric*, stěžovatelka konstatovala, že účast na daňovém podvodu prokazuje výlučně správce daně a toto důkazní břemeno nelze přenést na daňový subjekt. Žalovaný podle stěžovatelky neprokázal existenci chybějící daně a rezignoval na vysvětlení, v jakém směru a v jaké výši byla DPH neoprávněně snížena. To nepřímou potvrdil i krajský soud. Stěžovatelka uvedla, že pokud daňové orgány konstatují neschopnost ověřit, zda dodavatelé daň přiznali a odvedli, nelze hovořit o unesení důkazního břemene. K nekontaktnosti dodavatelů stěžovatelka citovala rozsudky NSS ze dne 14. 5. 2020, čj. 1 Afs 493/2019-32, a ze dne 10. 12. 2015, čj. 9 Afs 163/2015-44. Dodala, že její dodavatelé daňová přiznání podávali. Nevěrohodnost dodavatelů a jejich nekontaktnost v době daňové kontroly podle stěžovatelky nesouvisí s existencí chybějící daně. Zdůraznila, že ani nezaplacení daně není podvodem na DPH ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a NSS. Žalovaný sám disponuje nástroji, kterými může dlužné částky vymoci. Indolence správce daně proto podle stěžovatelky nemůže být přičítána daňovému subjektu. K tomu odkázala na rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, čj. 5 Afs 252/2017-31, na stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ve věci *ALTI OOD*, C-4/20, a na rozsudek SDEU ze dne 2. 5. 2018, *SCIALDONE*, ve věci C-574/15. Z rozhodnutí žalovaného podle stěžovatelky nelze zjistit, zda došlo k neodvedení daně; k tomu odkázala na rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44. Dále citovala rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2018, čj. 1 Afs 427/2017-48.

[9] K tzv. objektivním okolnostem stěžovatelka citovala již zmíněné stanovisko generální advokátky ve věci *ALTI OOD*, usnesení SDEU ze dne 14. 4. 2021, *HR*, ve věci C-108/20, a ze dne 3. 9. 2020, *Vikingo*, ve věci C-610/19, rozsudky NSS ze dne 31. 7. 2018, čj. 5 Afs 252/2017-31, a ze dne 22. 12. 2020, čj. 2 Afs 297/2019-40, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 1. 2019, čj. 30 Af 77/2016-51. Stěžovatelka zdůraznila, že daňové orgány nejsou nadány pravomocí určovat, co je standardem na trhu. Výklad (argumentace) žalovaného a krajského soudu podle stěžovatelky popírá základní principy soukromého práva (dobrá víra a dobré mravy). Konstatovala, že daňové subjekty standardně vstupují do obchodních vztahů s dobrou vírou v jejich legalitu a legitimitu. Zde je však vyžadováno, aby každý subjekt vyhledával nestandardnosti a důvody, proč obchodní vztah neuzavřít.

[10] Stěžovatelka popsala, že majitel vozidel jí byl dobře znám prostřednictvím jejího jednatele K. K., který byl jeho spolujezdcem v závodních speciálech. Stěžovatelka dříve odebírala reklamní plnění přímo od majitele vozidel. Ten se však na ni v letech 2010 a 2011 obrátil s tím, že reklamu na vozidlech již nedělá svépomocí, ale prostřednictvím společností Carenex (2010) a Itineraton (2011). Stěžovatelka ve vztahu s majitelem vozidel neshledala vadné plnění či rozpory, a proto na jeho doporučení zahájila spolupráci se společnostmi Carenex (2010) a Itineraton (2011). Tím byla podle stěžovatelky vyvrácena objektivní okolnost – výběr dodavatelů. Konstatovala, že obchodní podmínky byly standardní stejně

jako cena za reklamní plnění, která se téměř nelišila oproti cenám plnění poskytnutých přímo majitelem vozidel. Ani průběh spolupráce se výrazně nelišil od jiných. Stěžovatelce nepřišlo výjimečné, že majitel vozidel přeprodal reklamní plnění společnosti Carenex, resp. Itineraton, a následně tyto společnosti doporučil. Shrnutí, že drtivá většina tvrzených objektivních okolností nemá oporu ve spisovém materiálu.

[11] Stěžovatelka uvedla, že jí nemohla být známa jakákoli smluvní agenda mezi zmíněnými společnostmi a majitelem vozidel, ani jimi sjednaná cena plnění, ani termín podpisu smluv. Žalovaný navíc nedoložil žádné smlouvy na shodné plnění, které by potvrzovaly jeho závěry. Stěžovatelka dodala, že žádný subjekt neprochází historicky uzavřené smlouvy, aby zjišťoval jejich podobnost. Podle stěžovatelky nebyl v daňovém řízení zajištěn jakýkoli důkaz, který by potvrzoval premisu, že stěžovatelka znala ceny sjednané mezi majitelem vozidel a společnostmi Carenex a Itineraton; tyto ceny byly mimo její zjišťovací schopnosti. Podle stěžovatelky je nesprávný i závěr, že si nezjišťovala, zda lze reklamní plnění obstarat u jiných poskytovatelů. Stěžovatelka se je pokoušela obstarat přímo u majitele vozidel, který doporučil zmíněné společnosti. K žalovaným tvrzenému řetězení daňových subjektů stěžovatelka uvedla, že žádné jiné subjekty vyjma svých dodavatelů (Carenex a Itineraton) a majitele vozidel nezná. Žalovaný podle stěžovatelky opak neprokázal a stěžovatelce není známo, jak se o zapojení dalších společností mohla dozvědět; k tomu odkázala na rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries*, ve věci C-384/04.

[12] K otázce přijetí opatření bránících účasti na daňovém podvodu stěžovatelka uvedla, že účinné opatření musí mít logickou návaznost na definovaný daňový podvod. Konkrétnější smluvní dokumentace podle stěžovatelky k zamezení účasti nad daňovém podvodu nevede. Namítala, že žalovaný nepředestřel žádná skutková zajištění potvrzující, že nebyla v dobré víře. Podotkla, že z daných plnění neměla peněžní ani jiný majetkový prospěch (vyjma získání dalších partnerů). U stěžovatelky nebyly identifikovány žádné nestandardní peněžní toky, zvýšení majetku či finančních prostředků. Výklad přijatých rozumných opatření aprobovaný krajským soudem je podle stěžovatelky v rozporu s unijní judikaturou. Tato opatření mají sloužit k vyloučení situací, kdy daňový subjekt bezhlavě vstoupí do obchodního vztahu. Stěžovatelka trvala na tom, že přijala veškerá opatření, která po ní lze rozumně požadovat. Za situace, kdy neexistoval jiný dodavatel reklamních plnění na daných vozidlech a majitel vozidel doporučil své odběratele Carenex a Itineraton, se stěžovatelka mohla rozhodovat jen mezi tím, zda reklamu mít, či nemít. Zdůraznila, že po ní nelze objektivně požadovat, aby se snažila navazovat obchodní vztah se subjekty, které nezná, nespolečně pracovala s nimi a k nimž nemá důvěru. Ani faktická kontrola sídla podle stěžovatelky nevyklučuje, že společnost daň neodvede nebo vykáže fiktivní plnění, z nichž uplatní nárok na odpočet daně. Uzavřela, že identifikace objektivních okolností nevyklučuje, že byl daňový subjekt v dobré víře v legalitu a legitimitu obchodních transakcí. K tomu odkázala na již zmíněné usnesení SDEU ve věci *HR*.

[13] Stěžovatelka dále navrhla položit Soudnímu dvoru Evropské unie předběžné otázky týkající se prokazování standardů na trhu a výkladu pojmu přijetí rozumných opatření.

[14] **Žalovaný** navrhl kasační stížnost zamítnout. Konstatoval, že mnohdy není reálné vycílit konkrétní výši chybějící daně, za součást daňového úniku a za narušení neutrality DPH je proto třeba považovat i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu

pokračování

podaného daňového přiznání a tvrzené daně. Vysvětlil roli společností typu *missing trader* v daňových podvodech a zdůraznil, že smyslem odepření nároku na odpočet daně je ochrana systému DPH a daňových subjektů, které DPH řádně odvádějí. Podle žalovaného nelze trvat na přesném vyčíslení „chybějící daně“. Podvod na DPH nebyl odůvodněn jen chybějící daní, ale i nestandardnostmi v řetězci, které v souhrnu prokazují existenci daňového podvodu (např. personální propojenost obchodních řetězců, virtuální sídla dodavatelů – *ready-made* společnosti). Žalovaný upozornil na rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2018, č. j. 3 Afs 147/2017-41, který navzdory skutkové podobnosti stěžovatelka pomíjí. Stěžovatelkou zmíněnou judikaturu označil žalovaný za nepřiléhavou.

[15] Podle žalovaného objektivní okolností nemusí být vždy jen taková okolnost, která se vymyká standardům celého trhu. Může se jednat také o okolnost, která se váže ke zvyklostem daného subjektu (způsob obchodování, postup odlišný od jeho běžné obchodní praxe atd.). Stěžovatelka se podle žalovaného snaží všechna zjištění bagatelizovat. Žalovaný zdůraznil, že vymezené skutečnosti je třeba posuzovat v jejich souhrnu. Byl shromážděn dostatek důkazů, které prokazují, že obchodní vztah stěžovatelky probíhal za krajně neobvyklých podmínek. Žalovaný konstatoval, že stěžovatelka v žalobě nezpochybnila závěry ohledně přijatých opatření a dobré víry, příslušná kasační námitka proto není přípustná. Navržené předběžné otázky jsou podle žalovaného mimoběžné, neboť vychází z nesprávných premis, že je nutno objektivní okolnosti vždy zakládat na standardech na trhu.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud předně zkoumal přípustnost kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřipustná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*. Podle citovaného ustanovení jsou nepřipustné mj. kasační námitky, které stěžovatelka neuplatnila již v řízení před krajským soudem, ačkoli tak učinit mohla.

[17] Tak tomu je v případě námitky, že výklad (argumentace) žalovaného a krajského soudu popírá základní principy soukromého práva (dobrá víra a dobré mravy), neboť vyžaduje, aby každý subjekt vyhledával nestandardnosti a důvody, proč obchodní vztah neuzavřít. Krajský soud v napadeném rozsudku převzal závěry žalovaného a potvrdil správnost jím zvoleného výkladu. Nejedná se tedy o novou argumentaci krajského soudu, proti které by se stěžovatelka nemohla bránit již v předchozím řízení. Námitku, že argumentace žalovaného popírá základní principy soukromého práva, mohla stěžovatelka uplatnit již v žalobě. Neučinila tak, ačkoli jí v tom nic nebránilo. Příslušná kasační námitka je proto nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[18] Za nepřipustné považuje Nejvyšší správní soud také kasační námitky týkající se jednotlivých tzv. objektivních okolností (argumentace shrnutá v odstavci [11] tohoto rozsudku). Stěžovatelka se k těmto okolnostem vyjádřila jen zkratkovitě v odstavci 30 žaloby. Námitky, že stěžovatelce nemohla být známa jakákoli smluvní agenda mezi společnostmi Carenex a Itineraton a majitelem vozidel, že ceny mezi nimi sjednané byly mimo její zjišťovací schopnosti (nebylo prokázáno, že je znala), že žádný subjekt neprochází historicky uzavřené smlouvy, aby zjišťoval jejich podobnost, a že žalovaný nedoložil žádné smlouvy na shodné plnění, které by potvrzovaly jeho závěry, stěžovatelka v žalobě

neuplatnila, ačkoli jí v tom nic nebránilo. Stěžovatelka rovněž v žalobě nezpochybňovala závěr žalovaného, že si nezjišťovala, zda lze reklamní plnění obstarat u jiných poskytovatelů, ani nenamítala, že žádné jiné subjekty vyjma svých dodavatelů a majitele vozidel nezná a není jí známo, jak se o zapojení dalších společností do řetězce mohla dozvědět. Ani v uplatnění těchto námitek již v žalobě stěžovatelce nic nebránilo. Všechny námitky uvedené v odstavci [11] tohoto rozsudku jsou proto nepřipustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[19] Totéž platí i pro kasační námitky týkající se opatření bránících účasti na daňovém podvodu (argumentace shrnutá v odstavci [12] tohoto rozsudku). Stěžovatelka totiž v žalobě pouze obecně deklarovala, že učinila veškerá opatření, která po ní bylo možné rozumně vyžadovat, neboť si ověřila, že dodavatelé existují (nahlédnutím do obchodního rejstříku), že nejsou v insolvenční, že jsou plátcí DPH a že nejsou nespolehlivými plátcí. Žádnou z námitek uvedených v odstavci [12] tohoto rozsudku stěžovatelka v žalobě neuplatnila, ač jí v tom nic nebránilo. Tyto námitky jsou proto také nepřipustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[20] Nejvyšší správní soud dále shledal, že kasační stížnost je sice velmi rozsáhlá, avšak argumentace stěžovatelky zahrnuje mnoho citací judikatury. Tyto citace často nejsou provázány s konkrétními skutkovými okolnostmi nyní řešené věci. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že není povinen ani oprávněn argumenty za stěžovatelku domýšlet. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Na ty citace judikatury, které stěžovatelka nijak nepropojila s konkrétními okolnostmi daného případu, Nejvyšší správní soud proto nebude v odůvodnění tohoto rozsudku reagovat.

[21] Následně Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu zbylých (přípustných) kasačních důvodů. Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Podle konstantní judikatury se za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů považuje především takový rozsudek, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozsudek, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a žalobní námitky za liché, mylné či vyvrácené, rozsudek, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozsudku byla dána tehdy, pokud by z něj nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je však vyhrazeno jen těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro nedostatek důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí přezkoumat (rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2023, čj. 8 As 88/2021-87, bod 24).

[23] Za námitku nepřezkoumatelnosti považoval Nejvyšší správní soud tvrzení stěžovatelky, že krajský soud převzal závěry žalovaného, aniž by je podrobil přezkumu, aniž by posoudil všechny okolnosti daných obchodních případů a aniž by se zabýval jejím náhledem na obchodní transakce. Napadený rozsudek však nepřezkoumatelný není. To, že se krajský soud do velké míry ztotožní se závěry a úvahami žalovaného správního orgánu či

pokračování

na ně v některých částech v souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení odkáže, samo o sobě nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nemůže založit (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). V souladu se zásadou hospodárnosti a ekonomie řízení není smyslem soudního přezkumu stále opakovat již jednou vyřčené, ale přezkoumat dříve učiněné závěry správních orgánů. Panuje-li mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí shoda, není důvod, proč by na ně rozsudek nemohl v podrobnostech odkázat (rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2012-47). Tím spíše pak může závěry žalovaného, se kterými se ztotožní, převzít. To vše za předpokladu, že je z rozhodnutí žalovaného „zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům“ (rozsudek NSS čj. 8 Afs 75/2005-130).

[24] Rozhodnutí žalovaného v nyní řešené věci nepřezkoumatelností netrpí. Obsahuje rozbor a zhodnocení podkladů rozhodnutí, úvahy, kterými se žalovaný řídil při hodnocení skutkového stavu, při výkladu právních předpisů a jejich jednotlivých ustanovení, jakož i to, proč byly aplikovány způsobem, který vedl k výslednému rozhodnutí. Žalovaný hodnotil všechny okolnosti sporných obchodních transakcí, zabýval se náhledem stěžovatelky na tyto transakce a vysvětlil i své závěry o řetězení daňových subjektů, včetně toho, že stěžovatelka o tomto řetězení musela vědět. Je splněna i podmínka, že žalobní argumentace se z velké části shoduje s argumentací odvolací. Žaloba je totiž téměř doslovným přepisem vyjádření stěžovatelky ze dne 13. 9. 2019, jímž reagovala na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, vydané žalovaným dne 27. 8. 2019. Jednotlivé argumenty žalobkyně obsažené v tomto vyjádření žalovaný ve svém rozhodnutí vypořádal. Pokud krajský soud za této situace argumentaci žalovaného v odůvodnění napadeného rozsudku citoval s dovětkem, že se závěry žalovaného souhlasí, lze napadený rozsudek považovat za přezkoumatelný, byť se jedná o převzetí závěrů žalovaného v neobvykle velkém rozsahu (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2023, čj. 8 Afs 92/2022-239). Podstatné je také to, že krajský soud svou argumentaci doplnil odkazem na skutkově i právně obdobný případ řešený rozsudkem NSS ze dne 27. 9. 2018, čj. 3 Afs 147/2017-41.

[25] Stěžovatelka dále namítala, že krajský soud převzal závěry, které z hlediska časového průběhu obchodní spolupráce postrádají smysl, a akceptoval okolnosti, které jsou mimo její zjišťovací schopnosti. Tvrdila, že převzal také závěry o řetězení daňových subjektů, aniž by přezkoumal, zda se stěžovatelka o existenci takových subjektů mohla objektivně dozvědět, či o nich dokonce věděla. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že v souladu s dispoziční zásadou je krajský soud povinen přezkoumat rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Stěžovatelka však v žalobě takovéto námitky nevznesla. V žalobě netvrdila, že by závěry žalovaného z hlediska časového průběhu obchodní spolupráce postrádaly smysl, ani že by žalovaný akceptoval okolnosti nacházející se mimo její zjišťovací schopnosti. Nebylo povinností krajského soudu námitky za stěžovatelku domýšlet a hodnotit závěry žalovaného z jiných hledisek, než které stěžovatelka v žalobě uplatnila. K řetězení daňových subjektů stěžovatelka v žalobě pouze obecně konstatovala, že této skutečnosti vůbec nerozumí a neví, co má prokázat či odůvodnit. Závěry žalovaného týkající se řetězení daňových subjektů, popsané v odstavcích 74 až 77 rozhodnutí žalovaného, považuje Nejvyšší správní soud za srozumitelné a dostatečně odůvodněné. Za této situace nelze krajskému soudu vytýkat, že se s nimi ztotožnil, aniž by je hodnotil z

pohledu stěžovatelkou neuplatněných výhrad. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku tak není důvodná.

[26] Problematikou podvodů na DPH se Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury SDEU [rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, nebo ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11]. Jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně odpočet neuznat jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva. Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).

[27] Ve vztahu k existenci podvodu daňové orgány musí vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, *KRPOL*, bod 38). Společným typickým znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*, bod 26). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*).

[28] Požadavky citované judikatury žalovaný v nyní řešené věci splnil, a to včetně prokázání existence chybějící daně. Podle rozsudku NSS ze dne 19. 11. 2021, čj. 5 Afs 239/2020-46, totiž „jako chybějící daň nelze chápat pouze situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí. Chybějící daň, jakožto předpoklad prokázání existence podvodu na dani, je nutno chápat jako narušení neutrality daně, přičemž toto narušení neutrality daně může být představováno již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. V případě



pokračování

*nepodání daňového přiznání pak nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce daně nemá žádné podklady pro její vyčíslení. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku obrožuje řádné fungování společného systému DPH<sup>6</sup>.* Také např. v rozsudku ze dne 13. 8. 2020, čj. 7 Afs 428/2019-39, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o existenci daňového podvodu v případě, kdy zjištěná nekontaktnost dodavatele znemožnila ověření správnosti jeho daňových přiznání a z indicií shromážděných daňovými orgány bylo možné dovodit, že cílem zkoumaného jednání bylo získání neoprávněného daňového zvýhodnění.

[29] Obdobná situace nastala i v případě stěžovatelky, kde žalovaný identifikoval narušení neutrality DPH u jejích dodavatelů Carenex a Itineraton, kteří stěžovatelce přeprodovali reklamní služby nakupované od majitele vozidel. Tyto společnosti byly nekontaktní, a žalovaný tak nemohl ověřit, zda z plnění pro stěžovatelku odvedly DPH. Na základě těchto zjištění a s ohledem na další nestandardnosti v řetězci, které budou popsány níže, dospěl žalovaný k závěru o existenci podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud proto, stejně jako v rozsudku ze dne 27. 9. 2018, čj. 3 Afs 147/2017-41, shledal, že žalovaný prokázal existenci chybějící daně, resp. narušení neutrality DPH.

[30] Stěžovatelka se mýlí, pokud se domnívá, že bylo povinností žalovaného vysvětlit, v jakém směru a v jaké výši byla DPH neoprávněně snížena. Z výše citované judikatury naopak vyplývá, že chybějící daň není třeba přesně vyčíslit (to zpravidla ani není možné). Chybějící daň by tedy měla být vnímána právě ve smyslu narušení neutrality DPH. Výše uvedené závěry zároveň vyvrací názor stěžovatelky, že nevěrohodnost dodavatelů a jejich nekontaktnost v době daňové kontroly nesouvisí s existencí chybějící daně, resp. s narušením neutrality DPH.

[31] Námitka stěžovatelky, že nelze hovořit o unesení důkazního břemene, pokud daňové orgány konstatují neschopnost ověřit, zda dodavatelé daň přiznali a odvedli, představuje účelovou dezinterpretaci výše popsaných zjištění žalovaného. Nejednalo se o neschopnost, nýbrž o nemožnost ověřit uvedené skutečnosti, a to nemožnost způsobenou nekontaktností stěžovatelčiných dodavatelů. Tato situace je jedním z typických znaků daňových podvodů, neboť – jak správně uvedl žalovaný – tito dodavatelé jsou společnostmi typu *missing trader* a byly do obchodních řetězců vloženy účelově, mimo jiné proto, aby nešlo ověřit, zda byly nároky na odpočet daně uplatněny v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH.

[32] Na uvedených závěrech nic nemění ani stěžovatelčin odkaz na rozsudky NSS ze dne 14. 5. 2020, čj. 1 Afs 493/2019-32, a ze dne 10. 12. 2015, čj. 9 Afs 163/2015-44. V nyní řešené věci se totiž nejednalo o pouhou nekontaktnost dodavatelů, ale tato nekontaktnost byla spjata s jejich rolí v řetězci přepraveje reklamních plnění (společnosti typu *missing trader*) a s nemožností ověřit, zda z plnění pro stěžovatelku odvedli DPH. Za dané situace je nepodstatné, že zmínění dodavatelé podle stěžovatelky podávali daňová přiznání, neboť následně neumožnili ověřit jejich úplnost a správnost.

[33] Námitku stěžovatelky, že ani nezaplacení daně není podvodem na DPH ve smyslu judikatury SDEU a NSS a že indolence správce daně nemůže být přičítána daňovému subjektu, považuje Nejvyšší správní soud za irelevantní, neboť žalovaný nespátroval daňový

podvod v nezaplacení daně. Stěžovatelkou v dané souvislosti zmiňovaný rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, čj. 5 Afs 252/2017-31, není pro nyní řešenou věc přílehlavý, neboť se zabývá skutkově odlišnou situací (úvahy daňových orgánů byly nekonzistentní, rozporuplné, zboží bylo dodáno za obvyklou, ekonomicky zdůvodněnou cenu, nedocházelo k jejímu umělému zvyšování). Přílehlavý není ani odkaz stěžovatelky na stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ve věci *ALTI OOD*, neboť tato věc se netýká podvodu na DPH, nýbrž zahrnutí úroků z prodlení do ručení třetí osoby za daňový dluh. Také rozsudek SDEU ve věci *SCIALDONE* není pro případ stěžovatelky přílehlavý, neboť ani ten neposuzuje podvod na DPH, ale hodnotí, zda je přípustný rozdíl v tom, za jakých podmínek je trestným činem neodvedení DPH a za jakých neodvedení srážkové daně z příjmů.

[34] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkami týkajícími se žalovaným zjištěných tzv. objektivních okolností svědčících o účasti stěžovatelky na podvodném jednání. Takové okolnosti nemusí být (hodnoceno jednotlivě) nezákonné, ani samy o sobě podezřelé. Podstatné je, že z jejich souhrnu lze téměř vyloučit, že by se jednalo o běžné obchodování v dotčené oblasti podnikání (rozsudek *ExaSoft Holding* nebo rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2021, čj. 2 Afs 37/2019-34).

[35] Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl pět objektivních okolností, které podle něj ve svém souhrnu prokazují, že stěžovatelka věděla o svém zapojení do podvodu na DPH nebo o něm vědět mohla a měla:

- výběr dodavatelů (stěžovatelka jako subjekt s dlouholetou podnikatelskou historií uzavřela smlouvy o reklamě se společnostmi bez zjevné podnikatelské historie);
- průběh obchodní spolupráce (smlouvy o reklamě podepsané jednatelem společností Carenex a Itineraton, daňové doklady od těchto dodavatelů i materiály prokazující uskutečnění reklamy donesl stěžovatelce přímo majitel vozidel; vyrobil také její reklamu a nalepil ji na své vozy, a to na základě podkladů, které přímo jemu stěžovatelka předala);
- smlouvy o reklamě s dodavateli Carenex a Itineraton (shodné členění a formátování, stejný typ písma; chybí přesná specifikace poskytovaných reklamních služeb; cena je uvedena fixní částkou bez kalkulace a popisu, co cena zahrnuje; stěžovatelka neuplatňovala sankce za nesplnění sjednaných podmínek ani nepožadovala úpravu ceny, ačkoli v případě některých závodů bylo její logo umístěno jen na jednom vozidle namísto sjednaných dvou);
- cena reklamy (stěžovatelka nezjišťovala cenu služeb jiných poskytovatelů; cena dohodnutá mezi majitelem vozidel a společností Carenex činila 96 000 Kč na rok 2010 a 196 000 Kč na rok 2011; zatímco cena placená stěžovatelkou činila 1 680 000 Kč za rok 2010 a 1 920 000 Kč za rok 2011; u dodavatelů Carenex a Itineraton nebyla zjištěna žádná přidaná hodnota, neboť veškeré činnosti prováděl přímo majitel vozidel; zvýšení ceny nemělo žádný ekonomický smysl);
- řetězení daňových subjektů (společnosti Carenex a Itineraton byly v obchodních řetězcích zařazeny účelově; sama stěžovatelka tvrdila, že jí reklama byla poskytována prostřednictvím majitele vozidel, ačkoli jí bylo známo, že reklamu má provádět jiný subjekt).

pokračování

[36] Současně žalovaný popsal také skutečnosti zjištěné o dodavatelích stěžovatelky. Společnost Carenex i společnost Itineraton byly zapsány do obchodního rejstříku jen několik měsíců před zahájením spolupráce se stěžovatelkou. Měly jen virtuální sídlo, a to na stejné adrese, neměly provozovnu, jednalo se o tzv. *ready-made* společnosti (založené za účelem prodeje konečnému zákazníkovi), neměly webové stránky. U obou těchto společností navíc začátkem roku 2013 došlo ke změně jednatele. Obě společnosti byly personálně propojeny, neboť Zdeněk Trutna, jednatel společnosti Carenex v období od 17. 4. 2009 do 1. 2. 2013, měl dispoziční právo k účtu společnosti Itineraton. Na účty těchto společností přicházely různě vysoké úhrady za poskytnutá reklamní plnění; tyto částky byly vždy krátce poté v hotovosti vybírány. Ačkoli měla být společnost Carenex v roce 2011 dodavatelem společnosti Itineraton, z výpisů z běžných účtů těchto společností není zřejmý žádný pohyb finančních prostředků mezi nimi a v knize pohledávek společnosti Carenex není evidována žádná pohledávka za společností Itineraton.

[37] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že zjištění žalovaného popsaná v předchozím odstavci stěžovatelka v kasační stížnosti nezpochybnila. Přípustné kasační námitky se vztahovaly jen k některým objektivním okolnostem uvedeným v odstavci [35] tohoto rozsudku.

[38] Stěžovatelka především namítala, že své dodavatele vybrala na doporučení majitele vozidel, který se na ni údajně obrátil s tím, že reklamu již nedělá svépomocí, ale prostřednictvím společností Carenex, resp. Itineraton. Toto tvrzení stěžovatelky je však v přímém rozporu s tím, jak podle ní samotné probíhala její spolupráce se zmíněnými společnostmi. Tuto spolupráci v podstatné míře zajišťoval právě majitel vozidel. Stěžovatelka zároveň nijak nevyvrátila argument žalovaného, že si mohla s dostatečným předstihem zajistit reklamní plochy přímo u majitele vozidel alespoň pro rok 2011. Mohla tak učinit až do 1. 3. 2011, kdy majitel vozidel uzavřel smlouvu o reklamě na rok 2011 se společností Carenex. Namísto toho však stěžovatelka již dne 31. 1. 2011 uzavřela smlouvu se společností Itineraton, zapsanou do obchodního rejstříku teprve dne 1. 12. 2010, která v době podpisu této smlouvy ještě nemohla mít zajištěnu reklamní plochu na vozech majitele vozidel, neboť smlouva mezi ním a společností Carenex dosud uzavřena nebyla. Tyto skutečnosti stěžovatelka přesvědčivě nevysvětlila. Podle Nejvyššího správního soudu nemá žádné logické opodstatnění ani změna dodavatele ze společnosti Carenex (rok 2010) na společnost Itineraton (rok 2011).

[39] Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným v tom, že průběh obchodní spolupráce v dané věci nebyl standardní. Rozhodně není běžné (standardní), že stěžovatelce předával smluvní dokumentaci a daňové doklady od jejích dodavatelů přímo majitel vozidel, tj. její subdodavatel. Obvyklé není ani to, že majitel vozidel zajišťoval podpisy na smlouvách stěžovatelky a jejích dodavatelů, a měl tak možnost se seznámit se sjednanými podmínkami i cenou služeb účtovanou stěžovatelce. Obecné a nepodložené tvrzení stěžovatelky, že průběh spolupráce se jinak výrazně nelišil od jiných, není způsobilé tyto žalovaným zjištěné nestandardnosti jakkoli zpochybnit.

[40] Argument stěžovatelky, že daňové orgány nejsou oprávněny určovat standardy trhu, považuje Nejvyšší správní soud za zavádějící. Žalovaný neurčoval, co je standardem trhu, pouze upozorňoval na okolnosti, které jsou *prima facie* nestandardní. V rozsudku ze dne 27. 4. 2023, čj. 7 Afs 160/2021-89, který řešil také reklamní služby přeprodávané společnostmi

Carenex a Itineraton, Nejvyšší správní soud souhlasil se žalovaným v tom, že „*je sám v daňovém řízení oprávněn učinit si úsudek o tom, jaké chování lze považovat za chování běžného ekonomicky racionálního podnikatele, a jaké nikoli. Ani z judikatury neplyne opak. V nynější věci společnosti neobchodovaly s žádnou specifickou komoditou ve specifickém segmentu trhu, v němž by panovaly odlišné zákonitosti a obchodní zvyklosti*“. V nyní řešené věci neshledal Nejvyšší správní soud žádný důvod se od tohoto závěru jakkoli odchýlit. Naopak lze přisvědčit žalovanému, že jím popsané okolnosti jsou vskutku nestandardní.

[41] Své tvrzení, že cena za reklamní plnění byla standardní a téměř se nelišila oproti cenám plnění poskytnutých přímo majitelem vozidel, stěžovatelka nikdy ničím nedoložila. Z výše uvedeného naopak vyplývá, že cena za reklamní plnění placená stěžovatelkou se od cen plnění poskytovaných majitelem vozidel výrazně lišila. Žalovaný v této souvislosti správně poukázal na to, že veškeré činnosti prováděl přímo majitel vozidel, tudíž ze strany dodavatelů Carenex a Itineraton chyběla jakákoli přidaná hodnota a zvýšení ceny nemělo žádný ekonomický smysl. To ostatně stěžovatelka nijak nezpochybnila.

[42] Závěr žalovaného, že výše popsané objektivní okolnosti nasvědčují tomu, že se jedná o účelově vytvořený řetězec, který sám o sobě postrádá smysl a jehož smyslem byla participace na výhodách systému DPH, proto Nejvyšší správní soud vyhodnotil jako správný. Sdělení stěžovatelky, že spolupráci navázala na doporučení majitele vozidel, za této situace ke zpochybnění popsaných objektivních okolností nepostačuje. I samotná role majitele vozidel v žalovaném identifikovaných řetězcích totiž nasvědčuje závěru o jejich účelovosti.

[43] Nejvyšší správní soud shledal, že žalovaným popsané objektivní okolnosti byly dostatečně prokázány (mají oporu ve spisovém materiálu). Dohromady tvoří ucelený a logický soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že stěžovatelka věděla nebo vědět mohla a měla, že se účastní řetězců zasažených podvodem na DPH. Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným, že zapojení společností Carenex a Itineraton do obchodních řetězců bylo pouze formální a mělo za cíl umělým zvýšením ceny (bez přidané hodnoty) umožnit neoprávněné čerpání daňové výhody v podobě odpočtu DPH.

[44] K návrhu stěžovatelky na položení předběžných otázek Nejvyšší správní soud konstatuje, že s ohledem na individuální okolnosti tohoto případu není důvod předběžné otázky pokládat. Jejich formulace totiž vychází z nesprávné interpretace závěrů žalovaného a krajského soudu. Pokud je nyní řešená věc posouzena komplexně, aniž by byly vytrhovány jednotlivé indicie z kontextu, je zřejmé, že daňové orgány o odepření nároku DPH rozhodly v souladu s vnitrostátní úpravou, s unijním právem i s judikaturou SDEU. V takovém případě není položení předběžných otázek namístě (rozsudek NSS ze dne 18. 9. 2023, čj. 10 Afs 179/2021-90).

#### IV. Závěr a náklady řízení

[45] Nejvyšší správní soud tedy shledal, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[46] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto

pokračování

nemá. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně 9. ledna 2024

Milan Podhrázký  
předseda senátu