



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Václava Štencla v právní věci žalobkyně **ACTRAD s. r. o.**, se sídlem Praha 3, Prokopova 148/15, zastoupené Mgr. Martinem Blaškem, LL.M., advokátem se sídlem Ostrava, Olbrachtova 1334/27, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 1. 2020, č. j. 3492/20/5300-22443-701226, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 11. 2021, č. j. 22 Af 20/2020 - 63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 1. 2020, č. j. 3492/20/5300-22443-701226, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem šest platebních výměrů ze dne 27. 8. 2018, kterými Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „*správce daně*“) žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za období leden až červen 2013 v celkové výši 4 011 000 Kč a uložil ji povinnost uhradit penále v celkové výši 802 200 Kč. Důvodem pro vydání platebních výměrů bylo zjištění, že obchodní transakce (reklamní plnění), u nichž jako dodavatel žalobkyně vystupovala společnost PRESSTEX MEDIA SE (dále jen „*PRESSTEX*“), byly zasaženy podvodem na DPH, o němž žalobkyně měla a mohla

vědět. V souvislosti s těmito transakcemi jí proto nebyl uznán nárokový odpočet daně. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě (dále jen „*krajský soud*“) shora označeným rozsudkem zamítl.

[2] Krajský soud předně v napadeném rozsudku poukázal na to, že se nelze zabývat důvodností některých žalobních námitek, neboť jsou nekonkrétní, což vždy zopakoval u každé takto obecně uplatněné námitky. Podobně se nevypořádával s citacemi judikatury, u nichž nebyl žalobkyní konkretizován její dopad na souzenou věc. Vedle toho dospěl k závěru, že žalovaný se s odvolacími námitkami zabýval konkrétně a obsáhle. Žalovaný neoznačil žalobkyni za strůjce daňového podvodu, a nepřisuzoval jí ani odpovědnost za činnost jiných daňových subjektů. Podle krajského soudu žalovaný popsal řetězec jednoznačně a povědomost žalobkyně o podvodu plyne z úvah žalovaného vyjádřených v bodech 81 – 89 jeho rozhodnutí. Správce daně závěr o podvodu neodůvodnil pouze narušením daňové neutrality, neboť popsal také nestandardnosti a objektivní okolnosti, které žalobce nijak konstruktivně nenapadl. Tvrzení, že plnění bylo realizováno a že nebyla prokázána propojenost mezi obchodními partnery či podezřelé finanční operace, je irelevantní. Tvrzení o neunesení důkazního břemene daňovými orgány je v rozporu s obsahem napadeného rozhodnutí i správními spisy. Správce daně může daň vyměřit ne „komukoliv“, ale kterémukoliv ze subjektů v řetězci a třeba i několika subjektům řetězce. Rozhodné je, zda některý ze subjektů daň uhradí, což zde tvrzeno není. Žalovaný v bodech 74 – 78 a 88 -89 provedl podrobnou analýzu zprostředkovatelských smluv, kterou žalobce konstruktivně nerozporoval. Pojmy užívané žalovaným jako *nedostatek přiměřených opatření, neopatrnost, neobezřetnost* či *absence běžných obchodních podmínek* nelze vnímat izolovaně. Nejsou neurčité a nejedná se ani o neurčité právní pojmy, které by bylo nezbytné před aplikací vyložit. Je nutno je vnímat jako součást celistvé úvahy žalovaného. Správce daně není povinen uvést konkrétní kontrolní mechanismy, které měly být žalobkyní použity. Žalobní tvrzení týkající se ceny běžné a ceny obvyklé ve smyslu § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“) nejsou přílehlavá pro přezkum rozhodnutí o DPH. Analýzu reklamních a propagačních služeb provedl žalovaný obsáhle v bodech 52 – 70, 73 a 89 svého rozhodnutí a žalobce ji v žalobě konkrétně nerozporoval. Na závěr krajský soud shrnul, že napadené rozhodnutí je věcně správné, srozumitelné a přezkoumatelné, závěry správních orgánů jsou podloženy výsledky rozsáhlého dokazování a obstojí v kontextu stávající judikatury.

[3] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[4] Stěžovatelka namítá, že se krajský soud nevypořádal s její žalobní námitkou ohledně splnění podmínek její účasti na daňovém podvodu. Krajský soud dále nesprávně vyložil pojem „*zapojení do řetězce*“ a vystavěl své závěry na nepodložených domněnkách. Nevysvětlil, jak byla stěžovatelka zapojena do řetězce. Stěžovatelka poskytla důkaz o ceně obvyklé formou znaleckého posudku Dr. Háalka, který se žalovanému vyvrátit nepodařilo. Žalovaný klade stěžovatelce k tíži i skutečnosti, které vyšly najevo či se dokonce staly až později. Stěžovatelka při sjednávání transakcí zohledňovala charakter služby, četnost dodávek, stávající obchodní partnery a dopad na budoucí potenciální partnery. Nelze stanovit povinnost řídit se vyšší mírou opatrnosti jenom proto, že stěžovatelka obchoduje v rámci jistého segmentu trhu. Správce daně, potažmo soud, nutí stěžovatelku jednat jako

pokračování

orgán činný v trestním řízení a detailně prověřovat každou transakci a zúčastněné osoby. Stěžovatelka dále uvádí, že neví, jaké další preventivní kroky měla uplatňovat. Je to podle ní žalovaný, kdo má povinnost prokázat, co měla učinit a neučinila, aby se účasti na podvodu vyhnula. Správce daně své důkazní břemeno ohledně prokázání existence podvodu na DPH neunesl. Nedošlo k identifikaci jednotlivých článků řetězce. Správnost zjištění a stanovení daně má přednost před zájmy státu vybrat daň za každou cenu. Podle stěžovatelky aplikací právního názoru soudu a správce daně může být zpochybněna významná část nákladů uplatňovaných jako daňově účinné. Spojení objektivních okolností je uměle *ex post* vytvořené správcem daně z jeho úhlu pohledu. Stěžovatelka veškeré údajné nestandardnosti vysvětlila a svá tvrzení prokázala. Není možné dojít k závěru, že zjištěné nestandardnosti prokazují, že žalobce o podvodu věděl nebo vědět měl a mohl.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůrazňuje, že převážná část kasační stížnosti neobsahuje řádné kasační body, neboť stěžovatelka jen opakuje žalobní argumentaci a nereaguje na její vypořádání krajským soudem. Na mnoha místech je kasační stížnost obtížně srozumitelná, nejasná, mívá se s meritem sporu a je v ní uvedena řada obecných tvrzení. Krajský soud podle žalovaného dostal požadavkům na přezkoumatelnost a zabýval se meritem věci. Odepřením nároku na odpočet DPH ze stejného důvodu k předchozím zdaňovacím obdobím se již Nejvyšší správní soud zabýval a jeden z rozsudků již také obstál před Ústavním soudem. Unesením důkazního břemene se krajský soud zabýval v bodech 12 až 14 rozsudku, přičemž odkázal na konkrétní body rozhodnutí žalovaného. Žalovaný vymezil jak samotný daňový podvod, tak stěžovatelčinu vědomost o tomto podvodu. Základní podmínka spočívající v existenci chybějící daně byla splněna. Žalovaný však navíc poukázal na další nestandardní okolnosti svědčící o podvodu na DPH. Stěžovatelka nebyla schopna zjištěné skutečnosti zpochybnit a nenabídla (nedoložila) takové vysvětlení svého jednání, které by nebylo založeno toliko na obecných tvrzeních a které by zvrátilo závěry o její vědomosti o účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelka neověřovala přiměřenost ceny reklamy, nezjišťovala možnost uzavřít smlouvu přímo se sportovními kluby či jinými dodavateli, uzavírala pouze obecné smlouvy a přijala reklamní služby za nepřiměřenou cenu, aniž by zpracovala analýzu ekonomické návratnosti či hlouběji zkoumala dopady propagace. Všechny skutečnosti v souhrnu svědčí o tom, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že se podílí na daňovém podvodu. Většina skutečností rozhodných pro posouzení vědomosti stěžovatelky se odehrála před uskutečněním plnění a pozdějšími okolnostmi se krajský soud zabýval za účelem zjištění existence daňového podvodu. Ze znaleckého posudku nelze dovodit adekvátnost sjednaných cen. K závěru o předražení cen není potřeba odborných znalostí. Stěžovatelka neprokázala dobrou víru, nedoložila ani přijatá opatření, ani ekonomický smysl transakcí. Ověření v obchodním rejstříku a registru plátců DPH nelze brát jako dostatečné opatření. Argumentace stěžovatelky týkající se daňové účinnosti nákladů se mívá s rozhodovacími důvody žalovaného. Podle žalovaného jsou také námitky týkající se přenosu důkazního břemene a hodnocení důkazů nedůvodné a námitky porušení § 1 odst. 2, § 92 odst. 2, 3, 4 a 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) obecné. Závěrem žalovaný navrhuje, aby soud kasační stížnost zamítl.

[6] Stěžovatelka v replice opakuje některé ze svých předchozích argumentů a cituje řadu pasáží z odborné literatury a judikatury. Nad rámec své kasační argumentace srovnává svou

situaci s tím, jakým způsobem Generální finanční ředitelství v minulosti prověřovalo svého obchodního partnera, od něhož nakoupilo mobilní telefony.

[7] Žalovaný v duplice zdůrazňuje, že i v replice jsou odkazy na literaturu a judikaturu obecné. Náznak konkrétní argumentace je podle žalovaného v části, v níž stěžovatelka namítá, že si dodavatele prověřila a požadavky na ni kladené jsou přehnané v porovnání s postupem Generálního finančního ředitelství při nákupu mobilních telefonů. Tato argumentace ovšem nemá předobraz v žalobě a navíc tato skutečnost nemá nic společného s nadměrnými odpocty DPH.

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud předesílá, že se nemohl zabývat námitkou, podle níž jsou na stěžovatelku kladeny přehnané požadavky v porovnání s tím, jak Generální finanční ředitelství prověřovalo svého obchodního partnera při nákupu mobilních telefonů. Tato námitka je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná, neboť stěžovatelka ji poprvé uplatnila až v řízení o kasační stížnosti, ačkoliv tak mohla učinit již v žalobě (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155, č. 1743/2009 Sb. NSS; všechna zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná také na www.nssoud.cz).

[11] Zároveň je potřeba zdůraznit, že *„podoba a důkladnost argumentace účastníka řízení předurčují také důkladnost a meze obsahu soudního rozsudku“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2022, č. j. 2 Afs 32/2021-36, nebo ze dne 10. 6. 2021, č. j. 7 As 20/2021-72). Lze tak odkázat například na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2011, č. j. 2 Afs 11/2011-90, podle kterého *„řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu [...]. Pro úspěch v kasačním řízení je tak rozhodující, jak kvalitně je stěžovatel schopen odůvodnit jím uplatněné námitky“*.

[12] Jelikož je kasační stížnost opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.), musí se kasační námitky upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Kasační stížnost je nepřijatelná, pokud nesměřuje proti rozhodovacím důvodům napadeného rozsudku (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017,

č. j. 1 Azs 249/2016-38, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, a judikaturu citovanou v jeho odstavci [140]). Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřijatelná, *„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“*. Stěžovatel tak musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti

pokračování

reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné.

[13] Nejvyšší správní soud proto mohl v nyní posuzované věci za řádné kasační námitky považovat pouze takové námitky, z nichž srozumitelně plyne konkrétní pochybení krajského soudu. Řádnými kasačními námitkami proto nejsou zejména početné citace judikatury a literatury v kasační stížnosti i replice, které stěžovatelka nedoprovází úvahou o tom, co přesně by mělo z citovaného textu pro zde posuzovanou skutkovou situaci vyplývat.

[14] Stejně tak za řádné kasační námitky nelze považovat zcela obecná konstatování o tom, že krajský soud nevzal v úvahu závažné argumenty stěžovatelky (část III. kasační stížnosti) nebo že nesprávně hodnotil důkazy (část VII. kasační stížnosti). Byť stěžovatelka druhou z uvedených námitek doprovází pojednáním o tom, jak mají být hodnoceny důkazy a co má být cílem dokazování, není vůbec patrné, jak konkrétně měl podle stěžovatelky krajský soud pochybit. Konstatování stěžovatelky o porušení § 1 odst. 2, § 92 odst. 2, 3, 4 a 5 písm. c) daňového řádu je založeno výlučně na citaci těchto ustanovení; ani v této části proto nelze hovořit o řádné kasační námitce.

[15] Nakonec nelze za řádnou kasační námitku považovat ani argumentaci, která se zjevně míjí s předmětem tohoto řízení a důvody napadeného rozsudku. Takovou argumentací jsou úvahy stěžovatelky zejména v části VI. kasační stížnosti (ale např. také v bodě 7.3.), týkající se daňové účinnosti nákladů. Daňová účinnost, respektive uznatelnost nákladů je totiž relevantní z hlediska daně z příjmů (viz zejména § 24 zákona o daních z příjmů), jejíž doměření však není předmětem nyní posuzované věci. I kdyby snad stěžovatelka (byť zastoupena právním profesionálem) chtěla ve skutečnosti těmito pasážemi podobně jako v bodě 7.1. kasační stížnosti spíše namítat to, že prokázala splnění podmínek § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, mívěla by se tato argumentace s důvody napadeného rozsudku. Odpočet DPH totiž stěžovatelce nebyl uznán z důvodu účasti na daňovém podvodu, nikoliv z důvodu nesplnění podmínek uvedeného ustanovení.

[16] Kasační stížnost je s ohledem na výše uvedené nedostatky a její celkovou nepřehlednost a obtížnou srozumitelnost na samotné hranici projednatelnosti. Nejvyšší správní soud se však i přesto nepřiklonil k názoru žalovaného, že je kasační stížnost jako celek nepřijatelná. Lze v ní totiž identifikovat také konkrétnější námitky, které se skutečně týkají podstaty věci. A byť jsou některé dílčí pasáže kasační stížnosti doslovně převzaty ze žaloby, není kasační stížnost jako celek pouhým zopakováním žaloby bez jakékoliv reakce na úvahy krajského soudu.

[17] Před samotným věcným přezkumem napadeného rozsudku se Nejvyšší správní soud musel nejdříve zabývat jeho přezkoumatelností. Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost v tom, že se krajský soud nevypořádal s její žalobní námitkou ohledně splnění podmínek její účasti na daňovém podvodu. Na takto obecně formulovanou námitku však může Nejvyšší správní soud reagovat taktéž pouze v obecné rovině. Krajský soud v rámci rekapitulační části svého rozsudku identifikoval celkem osm žalobních bodů, k nimž se postupně v rámci vlastního odůvodnění (odstavce 10 až 17 napadeného rozsudku) individuálně vyjádřil a uvedl, proč nemohou vést ke zrušení napadeného rozhodnutí (buďto pro jejich obecnost,

nebo pro jejich nedůvodnost). Z napadeného rozsudku je tedy patrná reakce krajského soudu na jednotlivé žalobní body. Stěžovatelka ostatně nepoukazuje na žádný konkrétní žalobní bod, který měl být podle ní krajským soudem opomenut. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tudíž nebyl naplněn.

[18] Ačkoliv stěžovatelka všechny kasační důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., s výjimkou tvrzené nepřezkoumatelnosti jsou zbývající důvody podřaditelné pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.. Tato skutečnost však nepředstavuje překážku pro posouzení důvodnosti těchto kasačních námitek. Ze zásady *iura novit curia* (soud zná právo) totiž plyne, že stěžovatelka není povinna podřadit tvrzené důvody kasační stížnosti pod konkrétní ustanovení právního předpisu; soud je posuzuje podle jejich obsahu.

[19] Ve vztahu k meritu věci Nejvyšší správní soud předesílá, že takřka shodnou situací (byť na základě částečně odlišně koncipovaných kasačních stížností téže stěžovatelky) se již zabýval ve vztahu ke zdaňovacím obdobím červenec 2012 až září 2012, respektive říjen 2011 až prosinec 2012, a to v rozsudcích ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019-27, a ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 102/2019-25. V nyní posuzované věci přitom neshledal důvod se od svých dřívějších závěrů odchýlit.

[20] Jádrem sporu je v posuzované věci zákonnost odepření nároku na odpočet DPH z plnění od společnosti PRESSTEX z důvodu zasažení těchto transakcí podvodem na DPH, o němž stěžovatelka měla a mohla vědět. Konkrétně byly v posuzované věci správcem daně identifikovány následující dodavatelsko-odběratelské řetězce, které byly podle zjištění daňových orgánů zasaženy podvodem na DPH. První článek řetězců představovaly společnosti SK Sigma Olomouc, a.s., AC Sparta Praha fotbal, a.s., FC Baník Ostrava, a.s. a Golf Aréna Ostrava, a.s. (dále jen „sportovní kluby“), druhý článek představovala společnost PRESSTEX a poslední článek stěžovatelka. Předmětem transakcí v daných řetězcích byly reklamní a propagační služby.

[21] Stěžovatelka shora popsanou strukturu dodavatelsko-odběratelských vztahů nijak konkrétně nezpochybnuje, proto není ani zřejmé, co přesně myslí svými námitkami, že krajský soud nezdůvodnil její zapojení do řetězce a že nesprávně vyložil pojem „zapojení do řetězce“. Zaprvé, citované slovní spojení není žádným neurčitým právním pojmem, který by bylo potřeba vykládat. Zadruhé, zapojení stěžovatelky do řetězce plyne jednoduše z toho, že byla odběratelem služby od PRESSTEX, která ji odebírala od uvedených sportovních klubů. Stěžovatelka ostatně ani netvrdí, že by jí službu poskytoval jiný dodavatel, potažmo PRESSTEX prostřednictvím jiných subdodavatelů. Domnívá-li se snad stěžovatelka, že zapojení do dodavatelsko-odběratelského řetězce znamená automaticky účast na podvodu na DPH (a proto proti tomuto zjištění brojí, byť poněkud vágně a nejasně), pak se jedná o domněnku mylnou.

[22] Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval a vycházel při tom z judikatury Soudního dvora Evropské unie (např. rozsudky ve věci C-255/02, *Halifax plc*; ve věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd*; ve věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*; nebo ve věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében Kft a Péter Dávid*; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.curia.eu). Ta pod pojmem *podvod na DPH* označuje situace, v nichž

pokračování

jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. I když varianty daňového podvodu mohou být rozmanité, jeho podstatou je, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009-232, nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[23] Pro odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik skutečností. Je nutno zjistit, zda podvod na dani skutečně existoval (1. podmínka). Dále je 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). Posuzování splnění 2. a 3. podmínky je společně označováno jako tzv. vědomostní test a v řadě aspektů splývá, neboť ona rozumně vyžadovaná opatření se odvíjí mimo jiné také od toho, jak zásadní jsou objektivní okolnosti nasvědčující tomu, že by daňový subjekt měl a mohl vědět o podvodu na DPH. Jinými slovy, čím více je transakce podezřelá, tím více by měl daňový subjekt zbystrit a přijmout opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu.

[24] Pokud jde o první z uvedených podmínek, tj. prokazování existence daňového podvodu, jak uvedl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval. Nemusí tedy například prokazovat aktivní účast daňového subjektu na daňovém podvodu, neboť v případě daňových podvodů je společným typickým znakem častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu (srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74, č. 4491/2023 Sb. NSS). Daňové orgány proto musí „pouze“ vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, tj. 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 došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání neoprávněného zvýhodnění. Existence chybějící daně je jedním z nezbytných znaků daňového podvodu, nikoliv však postačujícím.

[25] Daňové orgány v posuzované věci identifikovaly chybějící daň u společnosti PRESSTEX a svůj závěr řádně odůvodnily (odstavce [40] až [42] rozhodnutí žalovaného). Tento závěr ostatně stěžovatelka nezpochybňuje. Vedle chybějící daně daňové orgány popsaly také řadu dalších nestandardních okolností, které nasvědčovaly existenci daňového podvodu. Žalovaný podezřelé okolnosti rozčlenil do několika okruhů, v nichž zjištěné skutečnosti konkretizoval a zdůvodnil jejich relevanci pro závěr o existenci daňového podvodu. Konkrétně identifikoval následující okruhy skutečností:

- informace dostupné z veřejných zdrojů (odstavce [44] až [46] rozhodnutí žalovaného),
- informace zjištěné správcem daně vlastní činností o PRESSTEX (odstavce [47] až [52]),
- nadhodnocená cena reklamní a propagační služby (odstavce [52] až [70]),
- absence vazby mezi cenou reklamní a propagační služby a tím kterým utkáním (odstavec [71]),
- absence průzkumu trhu (odstavec [72]),
- absence analýzy dopadů přijaté služby ve formě reklamy a propagace (odstavec [73]),
- nedostatečná smluvní dokumentace (odstavce [74] až [79]).

[26] Proti komplexní argumentaci žalovaného stěžovatelka nepředložila vlastní ucelené hodnocení uvedených skutečností, proto Nejvyšší správní soud pouze v podrobnostech odkazuje na shora uvedené odstavce rozhodnutí žalovaného. Za námitku, která svým obsahem míří proti třetímu z uvedených okruhů skutečností, lze považovat odkaz stěžovatelky na znalecký posudek Dr. Hála, který podle ní poskytl důkaz o ceně obvyklé. Tento znalecký posudek však žalovaný komplexně hodnotil v bodech [112] až [134] svého rozhodnutí, přičemž stěžovatelka jeho úvahy nijak konkrétně nerozporuje. Pouhé konstatování, že obvyklá cena byla tímto znaleckým posudkem prokázána, není vůbec způsobilé vyvrátit podrobně odůvodněné závěry žalovaného. Jak přitom uvedl Nejvyšší správní soud v již zmíněném rozsudku ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019-27, vydaném ve vztahu k předchozím zdaňovacím obdobím, cena zaplacená stěžovatelkou za předmětné služby byla předražena takovým způsobem (v nyní posuzované věci osmdesátkrát), že i průměrný daňový subjekt bez speciálních znalostí by mohl a měl vědět, že se jednalo o ceny neobvyklé a přemrštěné. K takovému hodnocení proto nebylo potřeba žádných odborných znalostí.

[27] Ve zbytku již kasační námitky nesměřují proti samotnému závěru o existenci daňového podvodu a Nejvyšší správní soud souhlasí s daňovými orgány i krajským soudem v tom, že popsání skutečnosti ve svém souhrnu svědčí o existenci daňového podvodu, tj. o tom, že v daném případě nešlo o běžné obchodní transakce, nýbrž o transakce realizované za účelem získání neoprávněné daňové výhody. Napadený rozsudek ani rozhodnutí daňových orgánů nejsou založeny na pouhých spekulacích, nýbrž na komplexním hodnocení uceleného souboru skutečností svědčících o tom, že obchodní řetězec byl zasažen daňovým podvodem. Nelze proto souhlasit s námitkou, podle níž správce daně neunesl své důkazní břemeno ohledně existence podvodu na DPH.

[28] V rámci vědomostního testu vycházely daňové orgány z řady objektivních okolností, o kterých stěžovatelka mohla vědět. Žalovaný je opět přehledně rozčlenil do několika okruhů, v nichž zjištěné skutečnosti konkretizoval a zdůvodnil jejich relevanci pro vědomostní test. Konkrétně žalovaný identifikoval následující okruhy objektivních okolností:

- neprovedení průzkumu trhu (odstavce [84] až [87] napadeného rozhodnutí),
- nedostatečná smluvní dokumentace (odstavec [88]),
- neprovedení analýzy dopadů přijaté reklamní a propagační služby (odstavec [89]).

pokračování

[29] Proti komplexnímu hodnocení objektivních okolností roztríděných do uvedených tří okruhů, které provedl žalovaný, stěžovatelka staví několik argumentů.

[30] V prvé řadě stěžovatelka namítá, že jí žalovaný klade k tíži i takové skutečnosti, které vyšly najevo nebo se staly až po uskutečnění transakcí. Tato námitka není důvodná, neboť se netýká žádné z objektivních okolností, které žalovaný v rámci vědomostního testu hodnotil. Několik nestandardních okolností, o kterých stěžovatelka nemohla vědět, žalovaný uvedl pouze v rámci hodnocení samotné existence daňového podvodu (tj. shora popsané první podmínky). Takový postup je přitom v souladu se zákonem i shora citovanou judikaturou. Pouze v rámci vědomostního testu nelze zohledňovat skutečnosti, o kterých daňový subjekt v době uskutečnění transakcí nemohl vědět.

[31] Dále stěžovatelka rozporuje třetí z výše uvedených okruhů objektivních okolností (neprovedení analýzy dopadů přijaté reklamní a propagační služby), avšak pouze obecným (a poněkud obtížně srozumitelným) konstatováním opaku (bod 4.7. kasační stížnosti). Své tvrzení, že posuzovala dopad transakcí na stávající i potenciální budoucí obchodní partnery, stěžovatelka v daňovém řízení ani v řízení před soudem nijak nedoložila. Toto obecné konstatování proto není způsobilé vyvrátit logickou a ucelenou argumentaci žalovaného, na kterou proto Nejvyšší správní soud opět v podrobnostech odkazuje.

[32] Podle stěžovatelky je dále spojení uvedených objektivních okolností „*uměle ex post vytvořené správcem daně z jeho úhlu pohledu*“. Ani s touto námitkou nelze souhlasit. Nejvyšší správní soud k takto obecně pojaté námitce může taktéž pouze v obecnější rovině konstatovat, že má ve shodě s krajským soudem za to, že žalovaný v rámci vědomostního testu řádně vyhodnotil všechny objektivní okolnosti a dospěl ke správnému závěru, že ve svém souhrnu spolehlivě prokazují, že stěžovatelka o podvodu na DPH měla a mohla vědět. Hodnocení ze strany žalovaného považuje Nejvyšší soud za objektivní, nezaujaté a založené toliko na skutečnostech, o kterých stěžovatelka v době uskutečnění transakcí měla a mohla vědět.

[33] Krajský soud také správně aproboval hodnocení přijetí rozumných opatření ze strany stěžovatelky a její dobré víry (tj. třetí z výše uvedených podmínek) provedené žalovaným. Ten tak učinil přehledně a srozumitelně v odstavcích [91] až [102] svého rozhodnutí. Zabýval se přitom nejen tím, jaká opatření stěžovatelka přijala, ale také tím, jaká opatření přijmout mohla. Výčet možných (a neprovedených) opatření se přitom prolíná s hodnocením shora uvedených objektivních okolností. Již z výše uvedeného totiž logicky plyne, že stěžovatelka mohla své účasti na daňovém podvodu zabránit přinejmenším tím, že by provedla průzkum trhu, transakce důkladněji smluvně ošetřila nebo alespoň provedla analýzu dopadů přijaté služby na její ekonomickou činnost. Žalovaný tedy učinil přesně to, čeho se stěžovatelka v kasační stížnosti domáhá, tj. uvedl, co měla učinit a neučinila. Není přitom pravdou, že by uvedené požadavky znamenaly, že by měla stěžovatelka jednat jako orgán činný v trestním řízení. Navrhovaná opatření patří k běžné činnosti každého ekonomického subjektu. Přijímá-li navíc službu za nestandardních okolností a má-li přitom skutečně zájem na racionálním vynakládání svých prostředků, považuje Nejvyšší správní soud tato opatření za rozumná a přiměřená. Nelze nic vytknout ani úvaze krajského soudu, že zjištěné objektivní okolnosti měly stěžovatelku vést k opatrnosti. Tato úvaha plně odpovídá shora popsané vzájemné vazbě mezi druhou a třetí podmínkou; rozumně

vyžadovaná opatření se odvíjí mimo jiné také od toho, jak zásadní jsou objektivní okolnosti nasvědčující tomu, že stěžovatelka o podvodu na DPH vědět měla a mohla.

[34] Lze tedy uzavřít, že stěžovatelce se v posuzované věci nepodařilo vyvrátit klíčové poznatky daňových orgánů, které kasační soud obdobně jako soud krajský považuje za natolik silné, že ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů. Ty spolehlivě vedou k závěru, že stěžovatelka o své účasti na podvodu na DPH věděla či alespoň vědět měla a mohla. Kasační soud se rovněž ztotožňuje se závěrem krajského soudu a daňových orgánů, že stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby své účasti na podvodu zabránila.

[35] Postup daňových orgánů tak plně odpovídá shora popsáním pravidlům pro odepření nároku na odpočet na DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu. Tento postup nelze považovat za vyměření daně „komukoliv“ či za vybírání daně „za každou cenu“, jak ne zcela srozumitelně uvádí stěžovatelka. Předně totiž odepření nároku na odpočet DPH není svou povahou výběrem daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2013-34). Kromě toho ani není cílem odepření nároku na odpočet DPH výběr chybějící daně (která byla v daném řetězci identifikována), nýbrž ochrana a zajištění fungování systému DPH jako celku (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, nebo ze dne 26. 4. 2023, č. j. 4 Afs 208/2022-63).

[36] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[37] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení : Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 21. března 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu