



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **ZHL LOŽISKA, s.r.o.**, IČO: 268 25 902, se sídlem Třanovice 93, okr. Frýdek-Místek, zast. Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem, se sídlem Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2021, č. j. 39024/21/5300-22443-712892, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 3. 2023, č. j. 25 Af 49/2021-57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 21. 5. 2019, č. j. 2459030/19/3207-51522-809619, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období duben roku 2016 ve výši 105.000 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 21.000 Kč, a to z důvodu vědomé účasti žalobce v řetězci zatíženém podvodem na DPH.

[2] Proti tomuto rozhodnutí žalobce podal žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě zamítl nadepsaným rozsudkem. Konstatoval, že žalovaný prokázal souvislost mezi narušením daňové neutrality a podvodem. Nejde jen o „prosté nezaplacení“ daně, když nezaplacení daně dal žalovaný do logické souvislosti s umělým snížením daňové povinnosti

u společnosti COMPLEX v důsledku účtování za plnění, která nebyla poskytnuta ani zaplacená, a následného jednání obou společností COMPLEX a ISTERA (staly se nekontaktními, přestaly plnit své povinnosti a rovněž další tzv. nestandardní skutečnosti svědčící o tom, že se jednalo o daňový podvod). Žalobní námitky k neprokázání chybějící daně proto krajský soud neshledal důvodnými. Krajský soud nepovažoval za nutné reagovat zvláště na každou jednotlivou námitku, kterou žalobce dovozoval obvyklost jednotlivých okolností, neboť se žalobce se svou argumentací mýlí s tím, jak jsou každá z těchto okolností nahlíženy optikou posouzení jeho vědomého zapojení do podvodu. Důvodně krajský soud neshledal ani námitky žalobce ohledně přijetí dostatečných preventivních opatření.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Namítl, že v posuzované věci nedošlo k podvodu na DPH ve smyslu judikatury SDEU, neboť nedošlo k narušení neutrality daně, ale jednalo se pouze o vznik nedoplatku. Podvod na DPH vyžaduje, aby vznikla výhoda, která je v rozporu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112/ES“). Společnosti COMPLEX však žádná daňová výhoda nevznikla, neboť správně přiznanou daň nadále dluží. Ve věci nebyla identifikovaná dostatečná příčinná souvislost mezi vylákáním daňového zvýhodnění a podvodným jednáním. Zjištěné objektivní okolnosti nesvědčí o vědomosti stěžovatele o tvrzeném daňovém podvodu a nedosahují ani potřebné intenzity, aby mohly stěžovatele na cokoliv upozornit. Krajský soud institut chybějící daně vykládá v rozporu se směrnicí 2006/112/ES a unijním právem. Tomu svědčí zejména poslední rozsudky SDEU ve věci podvodů na DPH, které významně přispívají k výkladu pojmu „chybějící daň“.

[4] Podle žalovaného měla narušení daňové neutrality způsobit společnost COMPLEX, když ve zdaňovacím období dubna 2016 uplatnila nároky na odpočet z daňových dokladů s datem povinnosti přiznat daň 30. 4. 2016 vystavených společností ISTERA. Následně ve zdaňovacím období prosince roku 2016 zahrнула do daňového přiznání k DPH opravné daňové doklady, kterými uplatněné nároky na odpočet daně od společnosti ISTERA vzala zpět. Tím došlo ke zvýšení daňové povinnosti společnosti COMPLEX o částku 9.370.017 Kč na 12.037.007 Kč, která zůstala neuhrzena.

[5] Podle stěžovatele tato situace není chybějící daní ve smyslu judikatury SDEU a krajský soud ve shodě se žalovaným zaměňuje pojem chybějící daň ve smyslu podvodu na DPH a saldem výběru daně v podobě nedoplatku. Vychází tak ryze z jazykového/gramatického významu slovního spojení „chybějící daň“ a nikoliv ve významu systematickém a unijním. S poukazem na závěry rozsudku SDEU ze dne 15. 9. 2022 ve věci C-227/21, *HA.EN*, v němž se zabýval výkladem, co se rozumí chybějící daní, stěžovatel uvedl, že chybějící daní podle judikatury SDEU týkající se podvodů na DPH není jakákoliv „chybějící daň“, tedy i v podobě nedoplatku, ale chybějící daň představuje objektivní okolnost spočívající ve zjevně nesprávném a úmyslném snížení daňové povinnosti. Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že chybějící daní, tedy daňovým

pokračování

úníkem, není ve smyslu judikatury SDEU situace, kdy dojde ke správnému přiznání daňové povinnosti, avšak tato zůstane neuhrazena, a to bez ohledu na to, zda se jednalo o nedbalost, ztrátu cashflow vedoucí k úpadku či dokonce zcela úmyslné jednání daň neodvést. Plátce, který nehradí vykázané daňové povinnosti, totiž nadále tuto daň dluží ve formě nedoplatku. Nevylákal žádné daňové zvýhodnění, které by bylo v rozporu se směrnicí 2006/122/ES a daňové orgány disponují mechanismy, jak tento nedoplatek vymáhat.

[6] Za podstatnou skutečnost stěžovatel označil, že společnost COMPLEX žádné daňové zvýhodnění nezískala. Nároky na odpočet daně z neuskutečněných zdanitelných plnění vzala v plném rozsahu zpět. I pokud by se jednalo o plnění fiktivní, přičemž pro tento závěr neexistuje žádná opora ve spisovém materiálu, tímto úkonem společnost COMPLEX fakticky celou spornou situaci „narovnála“. Vykázala tak své daňové povinnosti ve správné výši, tedy došlo k zachování neutrality daně, a tím společnost COMPLEX negovala i hypotetické daňové zvýhodnění. Jak přitom vyplývá z rozsudku *HA.EN.*, pro naplnění podmínek vzniku chybějící daně je zapotřebí vznik daňového zvýhodnění, které je v rozporu se směrnicí 2006/112/ES. Krajský soud však meritum věci posoudil zkratkovitě v rozporu s judikaturou SDEU a unijním právem. Byť své závěry opírá primárně o rozsudek NSS č. j. 10 Afs 324/2020-104, zcela opomíjí, že v odkazované části sám Nejvyšší správní soud uvádí, že narušení daňové neutrality představuje zjednodušeně řečeno to, že nebyla odvedena daň. Krajský soud tak charakterizuje chybějící daň pouhým jejím neodvedením, nikoli narušením neutrality daně, což je v rozporu s rozsudkem *HA.EN.*

[7] Stěžovatel dále poukázal na rozsudek SDEU ze dne 1. 12. 2022 ve věci *C-512/21, Aquila Part Prod Com Sa*, a uvedl, že samotný popis existence daňového podvodu je nijak neprovázaným popisem dílčích zjištění, která nijak o existenci podvodu na DPH nesvědčí. Žalovaný nevychází ze žádných konkrétních skutkových zjištění, na jejichž základě by mohlo být uvažováno o tom, že transakce mezi společnostmi ISTERA a COMPLEX byly nástrojem pro atak na neutralitu daně, popř. že se jednalo o zneužívající praktiku ve snaze snížit daňové povinnosti společnosti COMPLEX. Žalovaný měl pokračovat v dokazování a z úřední povinnosti provést výslech pana Steinara, bývalého jednatele společnosti ISTERA, který mohl vypovědět, na jakém základě byla sjednána obchodní spolupráce mezi těmito dvěma společnostmi a jak docházelo k fakturaci. Výslechu pana K nebránilo jeho omezení ve svéprávnosti. Ve vztahu k obchodním případům mezi společnostmi ISTERA a COMPLEX nebylo ničeho zjištěno. Nelze tak postavit najisto, že se nejednalo pouze o zmařenou investici, resp. zmařená plnění, případně o pouhé nedodání služby.

[8] SDEU v rozsudku *Aquila Part Prod Com Sa* uvedl, že samotná domněnka nepostačuje, neboť je zapotřebí, aby byl předložen důkaz o podvodném jednání. Žalovaný však vycházel pouze ze svých domněnek bez reálných důkazů a průkazně vedeného dokazování. Nebylo postaveno najisto, zda lze vůbec vztah mezi společnostmi ISTERA a COMPLEX považovat za fiktivní (tomu nakonec nesvědčí ani chování společnosti COMPLEX, která uplatněné nároky na odpočet daně vzala zpět), popřípadě, že by se jednalo o zneužívající jednání obou stran ve snaze snížit společnosti COMPLEX daňové

povinnosti.

[9] Ohledně objektivních okolností nelze dát za pravdu krajskému soudu, že se závěrům o existenci objektivních okolností stěžovatel nevěnoval, nevysvětloval je a nevyvracel je. V otázce hlavičky smlouvy, kde byla uvedena společnost Appstores, stěžovatel uvedl, že uvedení dané skutečnosti není nijak nelogické a s ohledem na skutečnost, že se jednalo o závodní tým společnosti COMPLEX není uvedení dané skutečnosti nijak nestandardní. Naopak se jedná o potvrzení provázanosti plnění s tímto závodním týmem. Není ani pravdou, že by stěžovatel nevyvracel tvrzené nedodání celého rozsahu plnění. Jestliže došlo dle smlouvy k vyfakturování celkově sjednané ceny, přičemž žalovaný sám potvrdil splnění hmotněprávních podmínek, tedy nejen existenci plnění a jejího dodavatele, ale především rozsah plnění, pak muselo dojít k dodání celého předmětu plnění.

[10] Žalovaný není odborníkem a není oprávněn hodnotit efekt reklamy. Tvrdí-li, že reklama se bez dalšího musí projevit, pak ignoruje různé vlivy na trhu (nové výrobky, hospodářská situace). Žalovaný neprovedl srovnání se situací, kdy by stěžovatel reklamu nezadal. Mohlo dojít naopak k většímu poklesu obrátu, než jaký v roce 2016 nastal. Za tímto účelem žalovaný žádné dokazování nevedl, a lze tak uzavřít, že taková okolnost *a priori* není. Jedná se o skutečnosti, které vzniknou až *ex post*, a nezakládají účast na podvodu na DPH, natož aby na ni upozornily. Žalovaný nepředestřel žádné standardy na trhu, se kterými by bylo možno transakce realizované v projednávané věci porovnat. To, jak vypadají standardní smlouvy, jaký je standardní efekt reklamy, jaký je její standardní rozsah a jiné okolnosti, pak žalovaný vůbec neprokazuje, ale pouze tvrdí (srov. rozsudek NSS č.j. 2 Afs 297/2019-40). Krajský soud vůbec spisový materiál nepřezkoumal a řádně neposoudil všechny uplatněné námitky.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že orgány finanční správy postavily na jisto existenci nestandardních okolností vylučujících např. prosté podnikatelské selhání. Výklad stěžovatele, že nedošlo k narušení neutrality DPH, nýbrž šlo o prostý daňový nedoplatek, nevyplývá ani ze stěžovatelem odkazovaného rozsudku SDEU ve věci *HA.EN.*, který se zabýval odlišnou skutkovou situací, kdy nebyla zjištěna existence podvodu na DPH, ale k úhradě DPH nedošlo z důvodu platební neschopnosti prodávajícího. Argumentace rozsudkem SDEU ve věci *HA.EN.* tak je s meritem věci zcela mimoběžná.

[12] Výklad stěžovatele vede k absurdnímu důsledku, že by v řetězci společností došlo k identifikaci narušení neutrality DPH, byl by tento nutný prvek pro odepření odpočtu DPH pro zapojení do podvodu na DPH „odstraněn“ pouhým formálním úkonem, kterým by bylo uvedení „opravných“ údajů v budoucím kontrolním hlášení. To by pak představovalo „neprůstřelný“ způsob vyhnutí se postihu za zapojení se do podvodu na DPH, přičemž by se tak stalo úkonem zcela formálním, a nikoli nějakou zásadní materiální skutečností, např. faktickou úhradou dlužné daně. Nadto je třeba poukázat na závěr vyslovený v rozsudku NSS č. j. 1 Afs 164/2021-52, že podvod na DPH je možno identifikovat i přes dodatečné přiznání a dokonce i přes následné uhrazení chybějící DPH

pokračování

článkem řetězce. *A maiori ad minus* pak může být pro vyslovení závěru o podvodu na DPH stěží na překážku toliko uvedení opravných údajů v dodatečném daňovém přiznání. Závěr soudu o řádném zjištění rozhodných skutečností pro vyslovení závěru o existenci podvodu na DPH tak je správný a zákonný. Žádost stěžovatele o položení předběžné otázky SDEU je nedůvodná, neboť napadený rozsudek není v rozporu se stávající judikaturou SDEU.

[13] Ze zjištěných skutečností vyplynulo, že se v případě plnění od společnosti ISTERA odběrateli COMPLEX nejednalo o standardní plnění, ale že ohledně nich byla zjištěna řada nestandardností, jež podpořily závěr, že se jednalo o součást podvodu na DPH. Úvaha o nemožnosti provést výslech P. K. je správná, neboť tento byl zásadním způsobem omezen na svéprávnosti. Důkazní břemeno stran prokázání existence podvodu na DPH žalovaný unesl, a nelze proto tvrdit, že orgány finanční správy měly provádět další prověřování.

[14] K námitce neprokázání objektivních okolností žalovaný uvedl, že krajský soud dílčí námitky proti objektivním okolnostem svědčícím o vědomosti zapojení stěžovatele do podvodu na DPH vypořádal souhrnně v bodu 37 rozsudku. S hodnocením krajského soudu se žalovaný ztotožnil a připomenul, že správní soud nemusí mechanicky vypořádat všechny dílčí námitky žalobce, neboť je může vypořádat i tak, že proti nim postaví vlastní argumentační systém, jež je fakticky vypořádává. K tomu došlo i v posuzované věci. V souhrnu jednotlivých zjištěných okolností lze spatřovat prokázání toho, že stěžovatel o svém zapojení do podvodu na DPH věděl či alespoň vědět měl a mohl. Z judikatury nevyplývá, že bylo v daňovém řízení nutné standardní chování podnikatelských subjektů prokazovat dalšími důkazními prostředky. Požadavek stěžovatele na dokazování, co je standardní chování, považuje žalovaný za nereálný a přesahující obvyklé nároky kladené správními soudy na orgány finanční správy.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná především o posouzení, zda v obchodním řetězci, jehož se stěžovatel účastnil, došlo k daňovému podvodu a zda stěžovatel věděl či mohl a měl vědět, že se účastní obchodních transakcí zatížených podvodem na DPH.

[18] Nejvyšší správní soud v první řadě pro přehlednost uvádí, že správce daně identifikoval fakturační řetězec společností zapojených do poskytnutí reklamních plnění v podobě ISTERA → COMPLEX → stěžovatel. Společnost ISTERA měla v období od března do září 2016 dodat společnosti COMPLEX plnění v hodnotě základu daně 44.619.128 Kč a DPH 9.370.017 Kč. V prosinci 2016 však ISTERA vystavila na všechna tato plnění na žádost společnosti COMPLEX opravné daňové doklady, jelikož se tato plnění neuskutečnila a nebylo za ně ani hrazeno a zahrnula je do daňového přiznání za prosinec 2016, v němž snížila nárok na odpočet daně, čímž zvýšila svoji vlastní daň za toto zdaňovací období z titulu vyloučení plnění od společnosti ISTERA o částku 9.370.017 Kč na hodnotu 12.038.007 Kč, již ovšem do státního rozpočtu neodvedla a nebyla ani vymožena. U společnosti COMPLEX tak byla zjištěna chybějící daň.

[19] Stěžovatel namítl chybějící identifikaci dostatečné příčinné souvislosti mezi vylákáním daňového zvýhodnění a podvodným jednáním. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že tato souvislost zřetelně vyplývá již ze skutečnosti, že společnost ISTERA vystavovala vůči společnosti COMPLEX v období od března do září 2016 doklady na plnění, které se neuskutečnily a nebylo za ně ani hrazeno, avšak společnost COMPLEX je uváděla ve svých daňových přiznáních a nárokovala si za něj odpočty, a tím si uměle snižovala svou daňovou povinnost. Žalovaný poukázal také na další skutečnosti, které svědčí o existenci daňového podvodu ve výše uvedeném řetězci. Jedná se o nezveřejňování účetních závěrek společnosti COMPLEX v obchodním rejstříku, přičemž tato společnost nemá zapsanou reklamní činnost jako svou podnikatelskou činnost a její internetové stránky jsou dostupné pouze na heslo. Zmínil nekontaktnost této společnosti po několik let, od 3. 8. 2017 je v insolvenční správě, vůči finanční správě má dluhy ve výši 36 milionů Kč. Vlastní daňové povinnosti státu většinou nehradila, úhrady za faktury vztahující se k reklamním službám hradili objednatelé společnosti COMPLEX bezhotovostně, přijaté platby však byly průběžně a takřka denně vybírány v hotovosti ve statisícových částkách, přičemž není známo, jak bylo s těmito finančními prostředky naloženo. Ceny byly sjednávány v odlišných hodnotách, přestože znění smluv a obsah služeb byl téměř totožný, text smluv byl velmi vágní, reklamní plnění bylo specifikováno velmi neurčitě, způsob ukončení spolupráce byl rovněž nestandardní, kdy veškeré zprávy o reklamě a propagaci, které společnost COMPLEX vyhotovovala pro různé odběratele byly totožného znění, včetně množství reklamou oslovených osob, fotodokumentace, atd. Rozdíl spočíval pouze v názvu či jméně klienta, pro kterého byl dokument určen. Společnost ISTERA má tzv. virtuální sídlo a je nekontaktní, od roku 2014 nezveřejňuje své účetní závěrky, nedoplatek na DPH činí téměř 11 milionů Kč včetně příslušenství. Od 14. 2. 2017 je nespolehlivým plátcem. Od doby, kdy v ní začal na pozici jednatele působit pan Petr Steiner, několikanásobně skokově zvýšila svá uskutečnitelná plnění. Daňová přiznání podávala opožděně, až po výzvách správce daně. Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného ve shodě s krajským soudem konstatuje, že žalovaný dostal své povinnosti identifikovat podezřelé skutečnosti, které ve svém souhrnu dokládají, že transakce je zasažena daňovým podvodem.

[20] Z výše uvedeného vyplývá, že stěžovatel se účastnil transakcí v obchodním řetězci,

pokračování

v němž došlo k podvodnému jednání, a tudíž i plnění přijatá od společnosti COMPLEX, na základě nichž stěžovatel uplatňuje nárok na odpočet DPH, byla zasažena podvodem na DPH. K argumentaci stěžovatele, že nedošlo k narušení neutrality daně, ale jednalo se pouze o vznik nedoplatku, neboť společnost COMPLEX dodatečně priznanou daň nadále dluží, Nejvyšší správní soud ve shodě s žalovaným odkazuje na závěry uvedené v rozsudku NSS ze dne 26. 1. 2023, č.j. 1 Afs 164/2021-52. V bodech 24 a 25 tohoto rozsudku zdejší soud konstatoval, že „V novějším rozsudku ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, Finanzamt M, SDEU nepřisvědčil názoru předkládajícího soudu, podle kterého lze odepřít nárok na odpočet DPH jen v rozsahu, v němž se jeví jako nezbytný pro kompenzaci ztráty daňových příjmů způsobené podvodným jednáním. SDEU zdůraznil potřebu boje proti daňovým únikům a s tím spjatou nemožnost jednotlivců dovolávat se norem unijního práva podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Proto pokud se prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že pořízením určitého zboží či služeb se účastní plnění zasaženého únikem na DPH, účastní se tohoto úniku, i když z něj nemá sama žádný prospěch. Takové osobě musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu (bod 38 a v něm citované rozhodnutí). Vnitrostátní orgány mají povinnost odepřít nárok na odpočet daně na vstupu osobám, které nedodržely povinnost řádné péče a neujistily se, že se přijetím plnění nebudou podílet na daňovém úniku (bod 39). Tohoto cíle by nebylo možné účinně dosáhnout, „pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku, jelikož by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se plněními, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku, nebo jej usnadňovat“ (bod 40).

V návaznosti na citované závěry Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, vyslovil, že „nelze připustit (byť jen) částečné uznání nároku na odpočet DPH z plnění zasaženého daňovým podvodem, a stejně tak nelze umožnit, aby se účast na daňovém podvodu „zhojila“ a nárok na odpočet obnovil, jestliže došlo k dodatečné úhradě daně na vstupu. V opačném případě by došlo k popření cílů akcentovaných Soudním dvorem EU, které primárně míří k prevenci účasti na daňových podvodech (naplnění zásady zákazu daňových úniků). Dodatečné přijímání opatření za účelem minimalizace účasti na daňovém úniku výše vymezené cíle nenaplňuje (...). Je jistě žádoucí, aby daňové subjekty se správcem daně spolupracovaly a přispěly k omezení důsledků podvodu na DPH, nicméně důležitější je, aby se především snažily k daňovým únikům nepřispívat. V opačném případě nemohou požívat výhod tohoto systému (zejména odpočtů daně)“ [bod 26].“

[21] Nejvyšší správní soud dále v bodu 26 rozsudku č.j. 1 Afs 164/2021-52 navázal, že správní orgány mají povinnost vždy odepřít celý nárok na odpočet DPH z plnění zasaženého podvodným jednáním bez ohledu na to, jak vysoká byla skutečná daňová ztráta v řetězci. V bodu 27 pak uzavřel, že dodatečné priznání a úhrada daně na vstupu (předchozím článkem řetězce) nemá vliv na možnost odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu.

[22] Z výše uvedených závěrů vyplývá, že dodatečné priznání a uhrazení daně

předchozím článkem řetězce zatíženého podvodem na DPH nemá za následek „zhojení“ účasti na daňovém podvodu a obnovení nároku na odpočet daně u dalších článků tohoto řetězce. V souladu s argumentem *a maiori ad minus* je třeba ohledně nároku na odpočet daně v řetězci zatíženém daňovým podvodem přistupovat stejným způsobem k situaci, jaká nastala v posuzované věci, kdy daň byla dodatečně přiznána, avšak nebyla uhrazena. Jedná se totiž o totožnou situaci z hlediska přiznání daně, která je odlišná v tom, že daň nebyla uhrazena, což však představuje závažnější důsledky daňového podvodu, než ve věci, kterou se zabýval zdejší soud v rozsudku č. j. 1 Afs 164/2021-52. Tato rozdílnost proto nic nemění na aplikovatelnosti závěrů uvedených v tomto rozsudku na nyní posuzovanou věc. Na základě výše uvedeného nelze přisvědčit argumentaci stěžovatele, že v posuzované věci nedošlo k daňovému podvodu (narušení neutrality daně), ale jednalo se pouze o vznik nedoplatku.

[23] Žalovaný v bodu 103 svého rozhodnutí shrnul zjištěné objektivní okolnosti, na základě nichž konstatoval existenci nestandardností, resp. indicie o riziku zapojení do podvodného řetězce, které v souhrnu spolehlivě prokazují, že stěžovatel mohl a měl vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. Zmínil, že stěžovatel uzavřel smlouvu o reklamě se společností COMPLEX, avšak skutečnost, že tato společnost poskytuje reklamní služby, nebyla zřejmá z veřejných rejstříků ani z jejich internetových stránek. Přestože stěžovatel neměl s reklamou žádné zkušenosti a nijak se doposud nepropagoval, nezpracoval si žádnou analýzu ani jinou marketingovou strategii, v níž by si stanovil jasné a konkrétní cíle, které od investice do reklamy očekával. Konkrétní služby si stěžovatel nevybíral, na sjednávání smluvních podmínek se nepodílel, nijak nezasahoval do smluvních ujednání a podepsal to, co mu bylo společností COMPLEX předloženo. Smlouva o reklamě byla stejná jako další smlouvy společnosti COMPLEX pro její odběratele, nicméně cena byla odlišná, což jednatel stěžovatele, který smlouvu podepsal také za společnost AR CARS a jako podnikající fyzická osoba, musel vědět. Ve smlouvě nebyl dostatečně sjednán obsah a rozsah plnění, jednotlivé části obsahovaly vágní, obecné a nicneříkající ustanovení. Rovněž adekvátnost ceny si stěžovatel nijak neověřoval a přistoupil na zjevně nepřiměřenou cenu za předmětné služby. Takto nepřiměřeně stanovenou cenu stěžovatel uhradil, aniž by řešil, že došlo pouze k neúplné realizaci předmětu plnění a k neplnění smluvních ujednání ze strany společnosti COMPLEX. V bodu 100 rozhodnutí dále žalovaný uvedl, že stěžovatel neměl základní informace o tom, co jednotlivé služby obnášejí, ani jaké je jejich ocenění, přestože šlo o služby v celkové hodnotě 1 mil. Kč.

[24] Nejvyšší správní soud ve shodě se správními orgány za nestandardní dále považuje, že znění všech tří smluv o reklamě se společností COMPLEX, které pan Hradecký podepsal za sebe, jakožto podnikající fyzickou osobu, za stěžovatele a za společnost AR CARS s. r. o., je zcela identické ve specifikaci reklamních služeb a období, kdy měly být poskytnuty, avšak cena byla sjednána rozdílně – u stěžovatele ve výši 1 mil. Kč, u jednatel stěžovatele, jakožto podnikající fyzické osoby ve výši 2 mil. Kč a u AR CARS s. r. o. po dodatku z května 2016, který však nijak nerozšířil služby ani nezměnil jiné podmínky, dokonce ve výši 3 mil. Kč. Důvod sjednání rozdílných cen za stejný obsah smluvních plnění pan Hradecký nevysvětlil. Jako nestandardní správce daně zcela přílehavě shledal, že

pokračování

ve smlouvách nebyl uveden počet závodů, při nichž bude reklama na vozidle prezentována, a absenci dostatečné specifikaci velikosti loga, počet i jeho umístění na vozidle, což obchodní partneři ve srovnávaných obchodních případech ve smlouvách ošetřili. Nestandardní skutečností rovněž je, že stěžovatel při uzavírání smlouvy neměl žádné informace o tom, jak velký je předpokládaný počet osob, které by měly být jeho reklamou osloveny a neměl ani žádné informace o případných plánovaných přenosech televize či jiných médií. Uvedené skutečnosti vskutku neodpovídají jednání řádného hospodáře a je nutné je vnímat jako objektivní okolnosti svědčící o tom, že stěžovatel přinejmenším mohl a měl vědět, že se účastní podvodu na DPH.

[25] S ohledem na výše uvedené nestandardní okolnosti Nejvyšší správní soud nesdílí přesvědčení stěžovatele, že zjištěné objektivní okolnosti nespovídají o jeho vědomosti o daňovém podvodu a nedosahují ani potřebné intenzity, aby mohly stěžovatele na cokoli upozornit. Ze skutkových zjištění totiž vyplývá, že stěžovatel postupoval ve vztahu ke společnosti COMPLEX lehkovážně a nepočítal si dostatečně obezřetně. Stěžovatel tudíž měl a mohl vědět, že se účastní obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem.

[26] Stěžovatel v kasační stížnosti zmínil požadavky na odůvodnění závěru, že zjištěné objektivní okolnosti ve svém souhrnu měly u stěžovatele vzbudit podezření, že připravovaná transakce svými neobvyklostmi zapadá do schématu podvodu na DPH uvedené v rozsudku NSS č. j. 2 Afs 297/2019-40. Rozhodnutí žalovaného ovšem těmto požadavkům vyhovuje.

[27] Výtku stěžovatele, že krajský soud institut chybějící daně vykládá v rozporu se směrnicí 2006/112/ES a unijním právem považuje Nejvyšší správní soud za neopodstatněnou. Krajský soud po posouzení věci dospěl k závěru, že ve věci byla chybějící daň identifikována u společnosti COMPLEX a jejího dodavatele ISTERA došlo k podvodu na DPH a stěžovatel o své účasti na podvodu mohl a měl vědět, přičemž nepřisvědčil stěžovateli, že přijal běžná preventivní opatření. Krajský soud postupoval v souladu s judikaturou SDEU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH, kterou Nejvyšší správní soud výstižně shrnul v bodech 24 až 29 rozsudku NSS ze dne 13. listopadu 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64:

„Ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka později získaná jako DPH (viz stanovisko generálního advokáta ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, Kittel, bod 35). Soudní dvůr EU se kolotočovými podvody na DPH zabýval v mnoha rozsudcích (např. Optigen, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Kittel, spojené věci C-439/04 a C-440/04 či Mahagében, spojené věci C-80/11 a C-142/11). Jako podvod na DPH označil situace, v nichž 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 daňového práva, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (srov. takto shrnutí judikatury SDEU v rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, věc VYRTYCH, bod 57). Zjednodušeně řečeno znakem podvodu je, že

jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality.“

[28] V obecné rovině lze přisvědčit argumentaci stěžovatele, že chybějící daní podle judikatury SDEU týkající se podvodů na DPH není jakákoliv chybějící daň (její nedoplatek) a že daňovým únikem ve smyslu judikatury SDEU není každá situace, kdy dojde ke správnému přiznání daňové povinnosti, avšak ta zůstane neuhrazena. Jedná se však o skutkově odlišné případy, v nichž nedošlo k daňovému podvodu, čímž se liší od posuzované věci, proto tato argumentace stěžovatele není relevantní. Stejně tomu je v případě rozsudku SDEU ze dne 15. 9. 2022 ve věci C-227/21 *HA.EN.*, kterého se stěžovatel dovolává, což je patrné z bodu 29 tohoto rozsudku, v němž SDEU konstatoval, že *„nelze tudíž mít za to, že se osoba povinná k dani, která je dlužníkem vymahatelné pohledávky, čelí finančním obtížím a prodá v řízení o nuceném prodeji vedeném podle zákona jednu ze svých nemovitostí za účelem úhrady svých dluhů, a poté přizná DPH splatnou z tohoto titulu, avšak následně z důvodu těchto obtíží není schopna zcela nebo zčásti odvést uvedenou DPH, se jen z tohoto důvodu dopustila úniku na DPH. Tím spíše tudíž nelze za těchto podmínek vytýkat nabyvateli takové nemovitosti, že věděl nebo měl vědět, že nabytím této nemovitosti uskutečňuje plnění, které je součástí úniku na DPH.*“

[29] V posuzované věci bylo prokázáno, že došlo k daňovému podvodu spočívajícímu ve fiktivních reklamních plněních poskytovaných společnostmi ISTERA společnosti COMPLEX. Jak již bylo uvedeno výše, dodatečné přiznání daně dodavatelem stěžovatele nic nemění na tom, že k daňovému podvodu došlo. Nemění nic ani na tom, že v důsledku daňového podvodu došlo k daňovému úniku a narušení daňové neutrality. Stěžovatel se proto mylí, když tvrdí, že společnost COMPLEX žádné daňové zvýhodnění nezískala, a celou situaci fakticky „narovnila“, když nároky na odpočet daně z neuskutečněných zdanitelných plnění vzala v plném rozsahu zpět, a tím došlo i k zachování neutrality daně.

[30] Krajský soud vystihl podstatu věci, když shledal, že žalovaný prokázal nestandardní okolnosti, které vedou k závěru, že transakce byly zasaženy podvodem na DPH a ve shodě s žalovaným dospěl k tomu, že stěžovatel o své účasti na podvodu přinejmenším mohl a měl vědět. V bodu 30 napadeného rozsudku pak krajský soud konstatoval, že žalovaný prokázal souvislost mezi narušením daňové neutrality a podvodem, nejedná se o „prosté nezaplacení“, a neshledal proto důvodnými žalobní námitky stěžovatele ohledně neprokázání chybějící daně. Neobstojí tedy námitka stěžovatele, že krajský soud věc posoudil zkratkovitě v rozporu s judikaturou SDEU a unijním právem, když opomenul rozsudek NSS č. j. 10 Afs 324/2020-104, ani navazující výtku stěžovatele, že krajský soud charakterizuje chybějící daň pouhým jejím neodvedením, nikoli narušením neutrality daně.

[31] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že krajský soud ve shodě se žalovaným zaměňují pojem chybějící daň ve smyslu podvodu na DPH a saldem výběru daně v podobě nedoplatku a vychází z ryze z jazykového/gramatického významu slovního spojení „chybějící daň“, a nikoliv ve významu systematickém a unijním.

pokračování

[32] Námitky, že žalovaný měl pokračovat v dokazování a z úřední povinnosti provést výslech pana Steinara, bývalého jednatele společnosti ISTERA, a také výslech pana K., stěžovatel neuplatnil v žalobě, ačkoli mu v tom nic nebránilo. Jedná se proto o nepřípustné kasační námitky podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto jen na okraj konstatuje, že správní orgány zjistily dostatek skutečností pro řádné rozhodnutí ve věci samé.

[33] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku stěžovatele, že ve vztahu k obchodním případům mezi společnostmi ISTERA a COMPLEX nebylo ničeho zjištěno, a nelze tak postavit najisto, že se nejednalo pouze o zmařenou investici, resp. zmařená plnění, případně o pouhé nedodání služby. Z výpovědi pana Šilera, člena dozorčí rady společnosti COMPLEX, zachycené v protokolu o jednání ze dne 20. 6. 2017, č. j. 676903/17/2401-60563-404926, která byla do spisu zařazena úředním záznamem ze dne 30. 11. 2018, č. j. 3863741/18/3207-61563-803522, a na niž odkázal žalovaný v bodu 81 svého rozhodnutí, vyplývá, že veškerá reklamní plnění, která měla společnost ISTERA v období od března do září 2016 dodat společnosti COMPLEX, se nikdy neuskutečnila (nedošlo k plnění na základě uzavřených smluv) a nebylo za ně ani nic hrazeno.

[34] Žalovaný tedy správně konstatoval, že společnost ISTERA vystavovala vůči společnosti COMPLEX daňové doklady na plnění, která se neuskutečnila. Společnost COMPLEX si tak v průběhu roku 2016 uměle snižovala svou daňovou povinnost, mj. i ve zdaňovacím období duben 2016, v němž vystavila daňový doklad vůči stěžovateli na základě smlouvy o reklamě, na jehož základě stěžovatel uplatnil ve stejném zdaňovacím období nárok na odpočet daně. Nejednalo se tudíž o zmařenou investici, resp. zmařená plnění, případně o pouhé nedodání služby, jak se snaží dovodit stěžovatel. Stěžovatelem zmíněné jednání společnosti COMPLEX, která uplatněné nároky na odpočet daně následně vzala zpět, nic nemění na tom, že tato společnost zcela vědomě neoprávněně snižovala svou daňovou povinnost na základě fiktivních plnění a pozdější zahrnutí opravných daňových dokladů do daňového přiznání za prosinec 2016 na tom nemůže nic změnit.

[35] Nedůvodná je též námitka stěžovatele, v níž s poukazem na rozsudek SDEU ve věci *Aquila Part Prod Com Sa* dovozuje, že žalovaný vycházel pouze ze svých domněnek bez reálných důkazů a průkazně vedeného dokazování. Správce daně totiž zjistil dostatek objektivních okolností, z jejichž souhrnu vyplývá existence daňového podvodu, a zjistil rovněž dostatek nestandardních skutečností, z nichž lze usoudit, že stěžovatel mohl a měl vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH.

[36] Stěžovatelem rozporovaný závěr krajského soudu, že se stěžovatel závěrům o existenci objektivních okolností nevěnoval, nevysvětloval je a nevyvracel je, se v kasační stížnosti napadeném rozsudku nenachází. Krajský soud poté, co shledal, že z celého komplexu nestandardních okolností vyplývá důvodná domněnka o zasažení transakcí podvodem, k argumentaci stěžovatele ohledně objektivních okolností, uvedl, že stěžovatel žádné smysluplné vysvětlení nenabízí, pouze se omezil na rozporování jednotlivých

zjištěných skutečností, čímž však míří mimo podstatu věci.

[37] Uvedení textu *Appstores motorsport* v záhlaví smlouvy o reklamě nepovažuje Nejvyšší správní soud ve shodě se stěžovatelem za nestandardní okolnost, neboť označení poskytovatele reklamy (smluvní strany) *COMPLEX Development Solutions SE divize Appstores motorsport* odkazuje na společnost COMPLEX, přičemž uzavření smlouvy s touto společností jednoznačně vyplývá z uvedení IČO společnosti COMPLEX ve smlouvě. Přesto však platí, že ze souhrnu zjištěných nestandardností transakce (popsaných výše) vyplývá, že stěžovatel měl a mohl vědět, že se účastní obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem.

[38] Stěžovatel dále uvedl, že dle smlouvy o reklamě došlo k vyfakturování celkově sjednané ceny, přičemž žalovaný potvrdil nejen existenci plnění a jeho dodavatele, ale především rozsah plnění, a muselo tak dojít k dodání celého předmětu plnění. K tomu postačuje uvést, že otázka (ne)splnění hmotněprávních předpokladů pro uplatnění odpočtu DPH v podobě přijetí zdanitelných plnění, resp. (ne)unesení důkazního břemene o tom ze strany stěžovatele, nebyla důvodem pro odepření nároku stěžovatele na sporný odpočet. Tím byla účast stěžovatele v obchodním řetězci zatíženém podvodem na DPH.

[39] Ohledně efektu reklamy je na místě stěžovateli přisvědčit, že nezvýšení obratu stěžovatele, který činil 53 mil. Kč v roce 2015, 49 mil. Kč v roce 2016 a 50 mil. Kč v roce 2017, není na místě považovat za objektivní okolnost, svědčící o tom, že předmětná reklamní plnění byla zasažena daňovým podvodem, neboť nezvýšení obratu stěžovatele mohlo být dáno celou řadou příčin, zejm. situací na trhu.

[40] Žalovaný opakovaně poukazoval na skutečnosti a závěry správce daně uvedené ve výzvě ze dne 1. 10. 2019, č. j. 3521451/19/3207-61563-803522. Správce daně v jiném daňovém řízení u personálně spřízněné společnosti AR CARS s.r.o., v níž jednatelem a jediným společníkem je Mgr. Zdeněk Hradecký (tedy stejná osoba jako u stěžovatele), vyžádáním v roce 2017 získal za účelem zjištění srovnatelných cen u obdobných poskytovaných reklamních služeb v roce 2016 listinné podklady (mj. též smlouvy), když oslovil Asociaci reklamních agentur a marketingové komunikace o.s. a několik závodních týmů (Svarmetal s.r.o., Šenkýř Motorsport, Wesko s.r.o., KRESTA RACING s.r.o.), které se v roce 2016 účastnily stejné automobilové soutěže FIA CEZ jako tým Appstores, nebo se účastnily automobilové soutěže Rally Bohemia, která je mediálně mnohem více prezentována. Na základě porovnání těchto smluv z hlediska obsahu reklamy a její ceny dospěl k závěru, že stěžovatel přistoupil na zjevně nepřiměřenou cenu reklamy. Jako nestandardní správce daně zcela přiléhavě shledal také výše již zmíněnou skutečnost, že ve smlouvách se společností COMPLEX nebyl uveden počet závodů, při nichž bude reklama na vozidle prezentována, a absenci dostatečné specifikace velikosti loga, počet i jeho umístění na vozidle, což obchodní partneři ve srovnávaných obchodních případech ve smlouvách ošetřili.

[41] Vzhledem k tomu, že správce daně obstaral smlouvy s obdobným předmětem plnění, měly správní orgány povědomí o situaci na trhu. Důvodná proto není ani námitka

pokračování

stěžovatele, že žalovaný neprokázal, jak vypadají standardní smlouvy, a že rozsah reklamy a jiné okolnosti žalovaný pouze tvrdí a neprokazuje. Žalovaný se sice ke standardům na trhu výslovně nevyjádřil, byly mu však známy, jelikož odkázal na skutečnosti uvedené ve výzvě ze dne 1. 10. 2019, č. j. 3521451/19/3207-61563-803522, v níž správce daně hodnotil (především z hlediska ceny reklamy) skutečnosti zjištěné z jiných smluv o reklamě. Výtka stěžovatele, že žalovaný nepředestřel relevantní standardy na trhu, se kterými by bylo možno transakce realizované v projednávané věci porovnat, proto nevede k závěru o nezákonnosti rozhodnutí žalovaného.

[42] Krajský soud vysvětlil, proč se nezabýval každou jednotlivou námitkou či argumentem stěžovatele s tím, že se po shrnutí jednotlivých objektivních okolností ztotožnil se žalovaným, že je ve vzájemné souvislosti nelze vysvětlit jinak, než že stěžovatel o svém účasti na podvodu mohl vědět, neboť nejsou dobře vysvětlitelné jinak než nepoctivostí stěžovatele. Neobstojí proto výtka, že krajský soud argumentaci stěžovatele ohledně toho, do jaké míry byly okolnosti poskytnutí reklamy standardní, zcela přešel a paušálně ji odmítl, aniž by vůbec spisový materiál přezkoumal a řádně posoudil každou dílčí námitku. Nejvyšší správní soud připouští, že rozsudek krajského soudu by byl pro stěžovatele přesvědčivější, kdyby se krajský soud věnoval každé jednotlivé objektivní okolnosti, jejíž nestandardnost stěžovatel zpochybňoval v žalobě. Výše uvedený způsob, kterým se krajský soud vypořádal s argumentací stěžovatele, je nicméně řádně zdůvodněný, a proto obstojí a nemá za následek nezákonnost či nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 23. 11. 2017, č. j. 1 As 299/2016-59, *„rozsah reakce soudu na konkrétní námitky by měl být co do šíře odůvodnění přiměřený. Soudy proto nemusejí odpovědět na každou jednotlivou dílčí argumentaci, zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení.“* Ústavní soud v bodě 68 nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, pak výstižně uvedl, že *„[n]ení 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.“* Nejvyšší správní soud má za to, že uvedené požadavky na vypořádání námitek účastníků v odůvodnění soudního rozhodnutí krajský soud naplnil.

[43] Nejvyšší správní soud závěrem uvádí, že neshledal důvod k položení předběžné otázky, neboť věc bylo možné v plném rozsahu posoudit na základě stávající judikatury (tzv. *acte éclairé*) – viz shora uvedené shrnutí judikatury Soudního dvora EU.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[44] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[45] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle

§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 25. března 2024

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu