



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce senátu a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého 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 kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 11. 2021, č. j. 22 Af 21/2020 - 65,

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. 3494/20/5300-22443-701226, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem osm platebních výměrů ze dne 6. 2. 2019, č. j. 403155/19/3207-51523-800279, č. j. 403301/19/3207-51523-800279, č. j. 403424/19/3207-51523-800279, č. j. 403527/3207-51523-800279, č. j. 403621/3207-51523-800279, č. j. 403731/3207-51523-800279, č. j. 403780/3207-51523-800279 a č. j. 403835/3207-51523-800279, kterými Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „*správce daně*“) žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za období únor, březen, květen - říjen 2014 v celkové výši 2 100 000 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále v celkové výši 420 000 Kč. Důvodem pro vydání platebních výměrů bylo zjištění,

že obchodní transakce (reklamní plnění), u nichž jako dodavatel žalobkyně vystupovala společnost TONDINO SE (dále jen „*TONDINO*“), byly zasaženy podvodem na DPH, o němž žalobkyně měla a mohla vědět. V souvislosti s těmito transakcemi jí proto nebyl uznán nárokovaný odpočet daně. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě shora označeným rozsudkem zamítl.

[2] Krajský soud předně v napadeném rozsudku poukázal na to, že se nelze zabývat důvodností některých žalobních námitek pro jejich nekonkrétnost, což vždy zopakoval u každé takto obecně uplatněné námitky. Podobně se nevypořádal ani 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 řetězce zasažené daňovým podvodem jednoznačně a povědomost žalobkyně o podvodu plyne z úvah žalovaného vyjádřených v bodech 63–71 odůvodnění jeho rozhodnutí. Správce daně závěr o podvodu neodůvodnil pouze narušením daňové neutrality, neboť popsal také nestandardnosti a objektivní okolnosti, které žalobkyně nijak „*konstruktivně*“ nenapadla. Tvrzení, že plnění bylo realizováno a že nebyla prokázána personální ani kapitálová propojenost mezi obchodními partnery či podezřelé finanční operace, je irelevantní a existenci daňového podvodu nevylučuje. Tvrzení o neunesení důkazního břemene daňovými orgány je v rozporu s obsahem napadeného rozhodnutí i správními spisy. Správce daně může daň vyměřit nikoliv „*komukoliv*“, ale kterémukoliv ze subjektů v řetězci, a to i několika subjektům řetězce. Rozhodné je, zda některý ze subjektů daň uhradí, což v žalobě tvrzeno není. Žalovaný v bodech 67–69 odůvodnění svého rozhodnutí provedl podrobnou a pečlivou analýzu nejen smluv ale i smluvního vztahu, kterou žalobkyně konstruktivně nerozporovala. Pojmy užitá žalovaným, jako „*nedostatek přiměřených opatření*“, „*neopatrnost*“, „*neobezřetnost*“ či „*absence běžných obchodních podmínek*“, nelze vnímat izolovaně. Nejsou nejasné a nejedná se ani o neurčité právní pojmy, které by bylo nezbytné před aplikací vyložit. Je nutno je vnímat jako součást celistvé úvahy žalovaného. Kontrolní opatření přijatá žalobkyní žalovaný rozebral v bodech 73–86 odůvodnění rozhodnutí. Daňové orgány nebyly povinny uvést konkrétní kontrolní mechanismy, které měly být žalobkyní použity k zabránění její účasti na daňovém podvodu. 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 cen reklamních a propagačních služeb provedl žalovaný obsáhle v bodech 96–117 svého rozhodnutí a žalobkyně ji v žalobě konkrétně nerozporovala. Na závěr krajský soud shrnul, že rozhodnutí žalovaného je věcně správné, srozumitelné a přezkoumatelné, závěry správních orgánů jsou podloženy výsledky rozsáhlého dokazování a obtojí 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 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.

pokračování

Nevysvětlil, jak byla stěžovatelka zapojena do podvodného řetězce. Stěžovatelka poskytla důkaz o ceně obvyklé formou znaleckého posudku Dr. Háalka, jehož závěry 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 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 stěžovatelka o podvodu věděla nebo vědět měla a mohla.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, 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, míjí se s meritem sporu a je v ní uvedena řada obecných tvrzení. Krajský soud podle žalovaného dostal požadavkům na přezkoumatelnost svého rozhodnutí 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 odst. 12 až 14 odůvodnění napadeného rozsudku, kde odkázal na konkrétní body rozhodnutí žalovaného. Žalovaný vymezil jak samotný daňový podvod, tak vědomost stěžovatelky 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. Nelze pominout ani to, že stěžovatelka nevracela k opravě daňové doklady vystavené společností TONDINO i přes to, že předmět plnění nebyl z její strany k datu vystavení dle smlouvy splněn. 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 o povaze zkoumaných transakcí se odehrála před uskutečněním plnění a pozdějšími okolnostmi se krajský soud zabýval pouze 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 míjí 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) daňového řádu obecné. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní 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] V reakci na tuto repliku žalovaný uvedl, že i v ní 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 odpočty DPH.

[8] Nejvyšší správní soud nejprve 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. nepřipustná, 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 na www.nssoud.cz).

[9] Zároveň je potřeba zdůraznit, že *„podoba a důkladnost argumentace účastníka řízení předurčují také důkladnost a meze obsahu soudního rozsudku“* (srov. rozsudek tohoto 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“*.

[10] 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 tohoto soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Kasační stížnost je nepřipustná, pokud nesměruje proti rozhodovacím důvodům napadeného rozsudku (viz 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 nepřipustná, *opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které*

pokračování

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

[11] Nejvyšší správní soud proto mohl v nyní posuzované věci za řádné kasační námitky považovat pouze ty, z nichž srozumitelně plyne tvrzení o konkrétním 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 vyplývat pro přezkum napadeného rozsudku.

[12] 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 jejího názoru krajský soud v tomto směru 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.

[13] Nakonec nelze za řádnou kasační námitku považovat ani argumentaci, která se zjevně míjí s předmětem tohoto řízení a důvody napadeného rozsudku. Sem patří úvahy stěžovatelky zejména v části VI. kasační stížnosti (ale například 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, mýjela by se tato argumentace s důvody napadeného rozsudku. Odpočet DPH totiž stěžovatelce nebyl uznán z důvodu její účasti na daňovém podvodu, nikoliv z důvodu nesplnění podmínek uvedeného ustanovení.

[14] 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 jako celek nepřijatelná. Lze v ní totiž identifikovat také konkrétnější námitky, které se skutečně týkají podstaty věci. Byť jsou některé dílčí pasáže kasační stížnosti doslovně převzaty ze žaloby, není jako celek pouhým zopakováním žaloby bez jakékoliv reakce na úvahy krajského soudu.

[15] Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a důvodů v ní řádně uplatněných (§ 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.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[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 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* 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 se takřka shodnou situací již zabýval v předchozích věcech týkajících se stěžovatelky ve vztahu ke zdaňovacím obdobím červenec 2012 až září 2012, říjen 2011 až prosinec 2012, respektive leden až červen 2013 a to v rozsudcích ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019-27, ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 102/2019-25 a ze dne 21. 3. 2024, č. j. 3 Afs 21/2022-51. V nyní posuzované věci přitom neshledal důvod se od svých dřívějších závěrů odchýlit (zejména pokud jde o posledně uvedený rozsudek, jenž byl koncipován na základě téměř totožné kasační stížnosti).

[20] Jádrem sporu je v posuzované věci zákonnost odepření nároku na odpočet DPH z plnění od společnosti TONDINO 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, respektive 1. FC SLOVÁCKO (dále jen „sportovní kluby“), druhý článek byly společnosti EDECO s. r. o. respektive, EDEMOST s. r. o., třetí článek představovala společnost TONDINO a poslední článek stěžovatelka.

[21] Stěžovatelka shora popsanou strukturu dodavatelsko-odběratelských vztahů nijak konkrétně nezpochybňuje, 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 společnosti TONDINO, která ji odebírala od uvedených sportovních klubů, respektive uvedených subdodavatelů. Stěžovatelka ostatně ani netvrdí, že by jí službu poskytoval jiný dodavatel. Domnívá-li se snad, že zapojení do dodavatelsko-odběratelského řetězce znamená automaticky účast na podvodu na DPH

pokračování

(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 (například 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 jsou dostupná na www.curia.eu). Ta pod pojmem *podvod na DPH* označuje 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 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 (srov. 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).

[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 své 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 praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu (srov. též například rozsudek tohoto 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 spočívá 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 TONDINO a svůj závěr řádně odůvodnily (k tomu viz zejména odstavce [41] 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:

- účelové vytvoření obchodních řetězců (odstavce [44] až [48] odůvodnění rozhodnutí žalovaného) - společnost EDECO, s. r. o. neměla uzavřenou smlouvu se společností SK Sigma Olomouc, přesto fakturovala společnosti TONDINO realizaci reklamního plnění na stadionu tohoto sportovního klubu (smlouvu měla uzavřenou pouze společnost TONDINO);
- se společností 1. FC SLOVÁCKO měla smluvní vztah uzavřený společnost EDECO, s. r. o., přesto byla reklama na stadionu realizována prostřednictvím společnosti EDEMONT, s. r. o., která ale se společností 1. FC Slovácko žádný smluvní vztah neměla; ve spisu se nachází 20 daňových dokladů deklarujících realizaci reklamy společností EDEMONT, s. r. o. na stadionu tohoto sportovního klubu vystavených pro společnost TONDINO;
- role společností EDECO, s. r. o., a EDEMONT, s. r. o. spočívala fakticky pouze v přeposlání loga stěžovatelky od společnosti TONDINO ke sportovním klubům. přičemž jejich zapojení do řetězců nemělo ekonomické opodstatnění;
- nadhodnocená cena reklamních služeb (odstavce [49] až [54] odůvodnění rozhodnutí žalovaného);
- cena reklamy sjednaná mezi SK Sigma Olomouc a jejími obchodními partnery byla v průměru 186krát nižší než cena uhrazena stěžovatelkou společností TONDINO; cena reklamy sjednaná mezi společností 1.FC Slovácko a jejími obchodními partnery byla v průměru 120krát nižší, než cena uhrazena stěžovatelkou společností TONDINO; cena reklamy sjednaná sportovními kluby s jejich obchodními partnery navíc zahrnovala další doplňkové služby;
- nedostatečná smluvní dokumentace (odstavce [55] až [58] a [67] až [68] odůvodnění rozhodnutí žalovaného);
- smlouvy byly obecné a rozporuplné.

[26] Proti této komplexní argumentaci žalovaného stěžovatelka nepředložila vlastní ucelené hodnocení uvedených skutečností, proto Nejvyšší správní soud pouze v podrobnostech odkazuje na shora uvedené odstavce odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Za námitku, která svým obsahem míří proti čtvrtému 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 a velice podrobně hodnotil v odst. [96] až [133] odůvodnění svého rozhodnutí, přičemž stěžovatelka jeho

pokračování

úvahy nijak konkrétně nerozporuje. Pouhé konstatování, že obvyklá cena byla tímto znaleckým posudkem prokázána, není vůbec způsobilé vyvrátit podrobně odůvodněné závěry žalovaného. Ostatně, jak to plyne například z odst. [112] nebo [113] odůvodnění rozhodnutí žalovaného, některé dokumenty zohledněné ve znaleckém posudku svědčí právě o nižší hodnotě cenového intervalu zjištěného znalcem. Za zmínku stojí, že znalec zohledňoval kromě údajů ve vazbě na klub SK Sigma Olomouc i údaje s vazbou na kluby, kde stěžovatelka reklamu umístěnou neměla, ale nezohledňoval žádné údaje o cenách ve vztahu k reklamě realizované na stadionu 1. FC SLOVÁCKO, neboť tyto údaje neměl k dispozici. Znalecký posudek tak byl vyhodnocen jako nepřesvědčivý ve vztahu ke zpochybnění závěru daňových orgánů o nadhodnocené ceně reklamy dle smluv se společností TONDINO. Jak přitom uvedl Nejvyšší správní soud v již zmíněných rozsudcích ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019-27, a ze dne 21. 3. 2024, č. j. 3 Afs 21/2022-51, vydaných ve vztahu k předchozím zdaňovacím obdobím, cena zaplacená stěžovatelkou za předmětné služby byla předražena takovým způsobem, že i průměrný daňový subjekt bez speciálních znalostí by mohl a měl vědět, že se jednalo o ceny neobvyklé a přemrštěné. K takovému hodnocení tedy 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 v odůvodnění svého rozhodnutí 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 [63] až [65])

- stěžovatelka nejednala o realizaci reklamní činnosti ani přímo s kluby ani jinými dodavateli vyjma České televize a nezjišťovala si cenu poptávaných služeb. Sdělila však nelibost s cenou, jež nabízela Česká televize (cca 50 000 Kč za měsíc), přesto si se společností TONDINO sjednala cenu 6 000 000 Kč a 4 000 000 Kč vždy za 5 měsíců a 7–8 zápasů, což je cena rozhodně mnohonásobně vyšší než u České televize;

- nedostatečné ověření obchodního partnera (odstavec [66])

- stěžovatelka tvrdila, že si ověřovala společnost TONDINO v obchodním rejstříku a že shledala v pořádku její účetní závěrky. Ze zjištění daňových orgánů ale vyplynulo, že společnost TONDINO první účetní závěrku doručila Krajskému soudu v Ostravě k založení až v březnu 2014. První smlouvu se společností

TONDINO stěžovatelka uzavřela již v lednu 2014, což je dříve, než uvedené mohla ověřit. Její argumentaci ohledně již tak nedostatečného ověřování obchodního partnera daňové orgány uvedeným zcela vyvrátily;

- nedostatečná smluvní dokumentace (odstavce [67] až [68])
 - ve smlouvách nebyly, vyjma velikosti reklamní plochy, nijak specifikovány reklamní a propagační služby co do formy, způsobu, nebo pozice umístění na stadionu;
- rozsah poskytnutých reklamních služeb v případě plnění dle smlouvy II – tj. reklama na stadionu 1.FC SLOVÁCKO (odst. [69])
 - daňové orgány zjistily, že stěžovatelka rezignovala nejen na cenu, za kterou si plnění pořídila, ale rezignovala rovněž na vymáhání sankcí za porušení smlouvy za to, že jí plnění nebylo poskytnuto tak, jak to bylo sjednáno a toto neplnění ignorovala (z 8 odehraných utkání byly reklamní služby poskytnuty pouze na 4 z nich, čehož si byla stěžovatelka prokazatelně vědoma);
- absence analýzy dopadů přijaté reklamní a propagační služby (odstavce [70] až [71])
 - na uvedeném ničem nezměnil ani předložený znalecký posudek Dr. Hálka, jehož závěr stran efektivity vynaložených prostředků na reklamní a propagační služby byl takový, že tyto nepřinesly kýžený efekt, jenž by se kladně promítnul do ekonomických ukazatelů společnosti.

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

[30] V první 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 pátý 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

pokračování

vědět. Hodnocení ze strany žalovaného považuje Nejvyšší soud ve shodě s krajským soudem 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 vědomostního testu) provedené žalovaným. Ten tak učinil přehledně a srozumitelně v odstavcích [73] až [86] odůvodnění 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 zabezpečila 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 kasační 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 vědomostního testu; 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 tedy plně odpovídá shora popsaným 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 tohoto 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 například rozsudky tohoto soudu ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, a 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 18. dubna 2024

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu