



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudců Filipa Dienstbiera a Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **Velkoobchod Zajac, s.r.o.**, sídlem Uhlířská 1064/3, Ostrava, zastoupena JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2021, č. j. 18867/21/5300-21443-711428, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 6. 2023, č. j. 22 Af 32/2021-69,

t a k t o :

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

Odůvodnění:**I. Přehled dosavadního řízení**

[1] Žalobkyně uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z plnění označeného jako „*realizace, zpracování a umístění reklamy společnosti o rozměru 1 x 6 m při utkáních Gambrinus ligy a Českého poháru klubu SK Sigma Olomouc v areálu Androva stadionu v Olomouci*“. Žalobkyni poskytla toto plnění společnost PRESSTEX MEDIA SE (dále jen „PRESSTEX“), která si pronajala reklamní plochu od fotbalového klubu SK Sigma Olomouc. Plnění tedy bylo poskytnuto v rámci dodavatelského řetězce SK Sigma Olomouc → PRESSTEX → žalobkyně.

[2] Plnění poskytnuté v rámci tohoto řetězce bylo zasaženo podvodem na DPH, což mohla a měla žalobkyně vědět. Z tohoto důvodu doměřil Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 1. 12. 2016 žalobkyni DPH za zdaňovací období září 2012 až prosinec 2012 a únor až květen 2013 v celkové výši 1 126 996 Kč (z toho 1 996 Kč žalobkyně nerozporuje) a uložil jí uhradit penále ve výši 20 % z doměřené daně.

[3] Proti těmto platebním výměrům se žalobkyně odvolala. Žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“). Krajský soud rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 12. 3. 2020, č. j. 22 Af 41/2018-50, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle krajského soudu nebyl ve spise jakýkoliv podklad o tom, že by v jednotlivých zdaňovacích obdobích došlo k doměření daně společnosti PRESSTEX. Krajskému soudu nebylo tehdy ani zřejmé, o jaké chybějící dani ve 3. čtvrtletí 2012 žalovaný hovoří. Ve spise nebyl založen ani žádný podklad o proběhlé daňové kontrole u společnosti PRESSTEX. Krajskému soudu bylo navíc známo, že žalobkyně nebyla jediným klientem společnosti PRESSTEX. Přesto se orgány finanční správy spokojily s tím, že společnost PRESSTEX nezaplatila daň doměřenou po daňové kontrole, aniž jakkoliv vysvětlily provázanost doměřené a v této zvýšené části nezaplacené daňové povinnosti s žalobkyní. Z toho vyplývá, že ve spise nebyly dostatečné informace o chybějící dani jakožto jednom z předpokladů existence daňového podvodu. S těmito závěry se ztotožnil i Nejvyšší správní soud, který rozsudkem ze dne 24. 8. 2020, č. j. 6 Afs 83/2020-32, zamítl kasační stížnost žalovaného.

[4] V dalším řízení následně žalovaný opět odvolání žalobkyně zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Žalobkyně se proti tomuto rozhodnutí opět bránila žalobou podanou ke krajskému soudu. Krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl.

[5] Podle krajského soudu žalovaný již identifikoval chybějící daň, a to na základě dostatečných podkladů. Krajský soud se s tímto posouzením ztotožnil. Shrnuje, že společnost PRESSTEX přiznala uskutečněná plnění (pro žalobkyni a řadu dalších subjektů), proti nimž uplatnila vysoké odpočty na vstupu, tudíž její vlastní daňová povinnost nebyla vysoká. Dále neposkytla správci daně součinnost za účelem ověření jejího nároku na odpočet. Doměřené částky nezaplatila. Z judikatury NSS vyplývá, že i pouhá nekontaktnost společnosti znemožňující ověření správnosti daňových přiznání může být narušením neutrality daně.

[6] Žalobkyně dále poukázala na to, že cílem poskytnutí reklamy byla patrně výhoda v podobě nákladů u daně z příjmů. To je však podle krajského soudu pouze spekulace. Sama žalobkyně přitom musí vědět, proč si reklamu pořizovala. Navíc v daňovém řízení tvrdila, že se jednalo o běžný obchodní případ a že nemohla vědět, že může uzavřít smlouvu za nižší cenu přímo s SK Sigma Olomouc. Není důležité, že žalobkyně nečerpala žádnou výhodu, neboť narušení daňové neutrality bylo shledáno u společnosti PRESSTEX, nikoliv u žalobkyně.

pokračování

[7] Podle žalobkyně byla jedinou neobvyklou objektivní okolností výše ceny. Ostatní okolnosti jsou zcela běžné a po žalobkyni nelze požadovat, aby je v rámci běžných obchodních vztahů prověřovala. Tato námitka byla podle krajského soudu pouze obecná. Žalobkyně se dlouhodobě pohybuje ve sportovním prostředí. Byla schopná posoudit adekvátnost ceny a tím i solidnost společnosti PRESSTEX. Žalobkyní zmiňované virtuální sídlo a absence webových stránek jsou pouze střípky celkové mozaiky.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[8] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Podle stěžovatelky neprokázaly orgány finanční správy existenci chybějící daně, ohledně čehož je tíží důkazní břemeno. K jeho unesení nestačí pouhé rozhodnutí o doměření daně, neboť společnost PRESSTEX pouze neunesla své důkazní břemeno ve vztahu k naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Orgány finanční správy nedoměřily společnosti PRESSTEX daň z důvodu účasti na podvodu. Není možné propojit stěžovatelčinu účast na podvodu s nedostatečnou procesní aktivitou společnosti PRESSTEX. Ani skutečnost, že jeden z článků řetězce neodvede daň, sama o sobě nevypovídá o existenci podvodu. V řízení vedeném proti stěžovateli se měly orgány finanční správy blíže zabývat zdanitelnými plněními, která společnost PRESSTEX vykázala na vstupu. Není vyloučeno, že je společnost PRESSTEX skutečně přijala, byť to v daňovém řízení pro svoji neaktivitu neprokázala. Navíc žalovaný své tvrzení, že společnost PRESSTEX neunesla v daňovém řízení důkazní břemeno, ani neprokázal. Orgány finanční správy se opírají pouze o domněnku, že společnost PRESSTEX fiktivně vykazovala přijatá plnění na vstupu, čímž si snižovala daňovou povinnost. V případě stěžovatelky však nelze jednoduše uzavřít, že společnost PRESSTEX neunesla ve vztahu k přijatým plněním důkazní břemeno. Je třeba blíže zkoumat, jak souvisí plnění přijatá společností PRESSTEX s plněním poskytnutým stěžovateli. Stěžovatelčina věc je spojena s plněním, které společnost PRESSTEX přijala od SK Sigma Olomouc. O tomto plnění nejsou pochybnosti. Orgány finanční správy by měly prokázat souvislost mezi jimi předpokládanými fiktivními vstupy společnosti PRESSTEX a plněním následně přijatým stěžovatelkou.

[10] Orgány finanční správy vycházely i z toho, že stěžovatelka mohla uzavřít reklamní smlouvu přímo s SK Sigma Olomouc. Nezkoumaly však, zda je to skutečně možné. Podle výpovědi Mgr. Martina Raka, člena představenstva SK Sigma Olomouc, uskutečněné v jiném řízení se přitom mohlo stát, že jinak než přes reklamní agenturu nebylo v některých okamžicích možné reklamní prostor získat.

[11] Orgány finanční správy nezjišťovaly dostatečně ani cenu reklamy na Andrově stadionu. Subjekty, s nimiž orgány finanční správy stěžovatelku porovnávaly, byly v odlišné situaci. Jednak tyto subjekty poskytovaly SK Sigma Olomouc své služby, jednak měly umístěny reklamní bannery na méně významných místech. To také vyplývá z výpovědi Mgr. Raka uskutečněné v jiném řízení.

[12] Orgány finanční správy neprokázaly objektivní nestandardní okolnosti. Netvrdí ani, co je v odvětví reklamních služeb standardem, a proto je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. Na objektivní okolnosti je třeba nahlížet optikou zdaňovacích období 2012 a 2013, kdy ještě nebylo známo, že trh s reklamními službami je z hlediska daňových podvodů rizikový.

[13] Orgány finanční správy považovaly za jednu z objektivních okolností proces ověřování obchodních partnerů. O objektivní okolnost se však ve skutečnosti nejedná, jedná se o výtku směrem ke stěžovatelčině obezřetnosti. Tato úvaha by však byla možná až v případě, kdy by orgány finanční správy prokázaly existenci daňového podvodu, spojení podvodu se stěžovatelkou nebo objektivní okolnosti, z nichž plyne, že stěžovatelka mohla přinejmenším vědět, že se podvodu účastní. To se však nestalo.

[14] Orgány finanční správy se nezabývaly ani prokázáním obvyklé ceny stěžovatelkou přijatého plnění. Stěžovatelka si navíc nebyla případného cenového rozdílu vědoma.

[15] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Námitky ohledně nemožnosti uzavřít smlouvu napřímo a nesprávného stanovení ceny stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem.

[16] Žalovaný podotýká, že právním důvodem stanovení daně společnosti vystupující v pozici *missing trader* zpravidla není účast na daňovém podvodu. Stěžovatelka není ani legitimována k tomu, aby namítala nesprávné stanovení daně u společnosti PRESSTEX. Navíc neprokázání nároku na odpočet daně neznamená, že společnost PRESSTEX měla vykazovat fiktivní plnění. Nebyl-li společnosti PRESSTEX přiznán nárok na odpočet ze všech přijatých zdanitelných plnění, logicky to zahrnuje i plnění, které společnost PRESSTEX následně dodala stěžovatelce. Vzhledem k tomu, že společnost PRESSTEX daň neuhradila, je chybějící daň prokázána. Nelze hovořit o objektivní odpovědnosti stěžovatelky, neboť žalovaný posuzoval stěžovatelčinu účast na podvodu na základě vědomostního testu. Žalovaný napravil nedostatky, které mu Nejvyšší správní soud vytkl v rozsudku č. j. 6 Afs 83/2020-31.

[17] Žalovaný dále poukázal na to, že stěžovatelka by měla být schopná posoudit solidnost svých obchodních partnerů. S ohledem na objektivní okolnosti by i laik v tomto případě poznal, že se stěžovatelka nechovala obezřetně. Judikatura také dovodila, že mnohonásobně nadhodnocená cena plnění může představovat objektivní okolnost poukazující na existenci podvodu. To již samo o sobě mělo pro stěžovatelku představovat podezření, že se nejedná o standardní transakci, a proto měla být obezřetnější. Žalovaný

pokračování

tedy prokázal existenci podvodu i to, že stěžovatelka věděla či mohla vědět, že se účastní obchodních transakcí stížených podvodem.

[18] Na vyjádření žalovaného reagovala stěžovatelka replikou, která však v zásadě opakuje argumenty z kasační stížnosti, a proto ji nebude Nejvyšší správní soud zdlouhavě rekapitulovat. Žalovaný směřuje otázku narušení neutrality daně s objektivními okolnostmi svědčícími o povědomí stěžovatelky o narušení neutrality daně. Stěžovatelka nevěděla a ani nemohla vědět, že se společnost PRESSTEX stala po realizaci obchodní transakce nekontaktní pro správce daně. Prosté neuhrazení daně nemusí být podvodem, ale např. podnikatelským selháním.

[19] Žalovaný klade k tíži společnosti PRESSTEX její nekontaktnost a neplnění povinností při správě daní hned dvakrát. Žalovaný totiž označuje společnost PRESSTEX za *missing tradera* a zároveň uvádí, že neplní své povinnosti při správě daní a že neuhradila doměřenou daň. Označení *missing trader* v sobě implicitně zahrnuje neuhrazení daně. Žalovaný podle stěžovatelky neprokázal, že by se měla úmyslně účastnit narušení neutrality daně. Není-li daňovému subjektu prokázán úmysl při narušení neutrality daně, je třeba odlišovat skutečnosti, v nichž lze spatřovat narušení neutrality daně, a objektivní skutečnosti, v nichž lze spatřovat vědomost daňového subjektu o možném narušení neutrality daně. V případě nevědomé účasti na podvodném řetězci totiž nemůže mít daňový subjekt povědomí o samotném narušení neutrality daně. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka o narušení neutrality daně nevěděla, nemohla ji ani ovlivnit.

[20] Dále se stěžovatelka vyjadřuje k jednotlivým okolnostem, z nichž mohla podle žalovaného usuzovat, že je transakce podezřelá. Konkrétně jde o absenci obchodní historie a webových stránek společnosti PRESSTEX, nezveřejňování účetních závěrek, dále o pouhé virtuální sídlo (aniž by společnost PRESSTEX disponovala jakoukoliv provozovnou), neověření výhodnosti cen reklamních plnění, neurčitost smlouvy o reklamě a propagaci, neprovedení hodnocení efektivity reklamy. Argumentaci k těmto bodům není třeba rozvádět, neboť stěžovatelka tyto námitky uplatnila opožděně (viz bod [51] níže).

III. Posouzení kasační stížnosti

[21] 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 stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal 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 přihlídnout z úřední povinnosti.

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Úvodem Nejvyšší správní soud poznamenává, že stěžovatelka ve skutečnosti nenamítá, že je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný. Námitka, že orgány finanční

správy neunesly důkazní břemeno, totiž nesměruje k vadě nepřezkoumatelnosti, ale nezákonnosti.

[24] Podvod na DPH je situací, kdy jeden z účastníků neodvede do státního rozpočtu vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu se směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Varianty podvodu mohou být rozmanité, jejich podstatou je však vždy to, že není odvedena částka, která je získána jako DPH (viz rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2024, č. j. 3 Afs 21/2022-51, bod 22). V takové situaci je možné odmítnout nárok na odpočet, byť subjekt naplnil hmotněprávní podmínky jeho vzniku.

[25] Aby mohl být nárok na odpočet odmítnut z důvodu účasti na podvodu na DPH, musí být nejprve zjištěno, zda došlo k podvodu na DPH. Teprve následně je třeba na základě objektivních skutkových okolností zkoumat, zda osoba, které je odmítán nárok na odpočet, věděla či vědět mohla a měla, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. S tím souvisí i nastavení opatření, která mohou být po této osobě rozumně požadována, aby zajistila, že se nebude podvodu na DPH účastnit (viz rozsudek NSS č. j. 3 Afs 21/2022-51, bod 23).

[26] Co se týká existence daňového podvodu, musí orgány finanční správy vylicít, v čem tkvěla jeho podstata, či alespoň vylicít řetězec skutkových okolností, z nichž lze v souhrnu dovodit, že se jedná o daňový podvod. Z rozhodnutí musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla jedním subjektem v řetězci odvedena daň, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání neoprávněného zvýhodnění. Z toho vyplývá, že existence chybějící daně je jedním z nezbytných znaků daňového podvodu. Pro závěr o existenci podvodu nicméně není narušení neutrality daně samo o sobě postačující zjištění (viz rozsudky NSS č. j. 3 Afs 21/2022-51, bod 24, či ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, bod 38). Jinými slovy, podmínka existence daňového podvodu je naplněna tehdy, jsou-li (i) dostatečně zjištěny okolnosti týkající se chybějící daně a (ii) okolnosti osvědčující, že daň chybí v důsledku podvodu, resp. v důsledku okolností svědčících o podvodném charakteru posuzovaných obchodních transakcí (viz rozsudek NSS ze dne 22. 7. 2021, č. j. 2 Afs 147/2020-37, bod 29).

[27] Stěžovatelka se v kasační stížnosti zaměřila především na otázku existence chybějící daně (viz část kasační stížnosti s nadpisem *K prokázání existence chybějící daně*). Tato část kasační stížnosti se tedy týká pouze existence daňového podvodu, a to nikoliv komplexně, neboť v ní stěžovatelka nemíří na skutkové okolnosti, z nichž žalovaný dovodil, že se jedná o podvod.

[28] Zároveň je třeba připomenout, že krajský soud zrušil přechozí rozhodnutí žalovaného v této věci kvůli tomu, že ve spise nebyly podklady o doměření daně společnosti PRESSTEX. Kromě toho krajský soud upozornil, že musí existovat spojitost mezi neodvedením daně a plněním, které stěžovatelce poskytla společnost PRESSTEX.

pokračování

[29] Orgány finanční správy v této věci identifikovaly chybějící daň u společnosti PRESSTEX, a to ve zdaňovacích obdobích 3. a 4. čtvrtletí 2012 a dále únor, březen, duben a květen 2013. V těchto obdobích byla společnosti PRESSTEX vyměřena či doměřena DPH, která zůstala neuhrazena. K vyměření a doměření daně došlo kvůli tomu, že společnost PRESSTEX neprokázala výši daně na vstupu, resp. se o to ani nepokusila, neboť byla nekontaktní. Konkrétně byla ve 3. čtvrtletí 2012 stanovena společnosti PRESSTEX v obnoveném vyměřovacím řízení daň podle pomůcek, ve zbývajících zdaňovacích obdobích byla společnosti PRESSTEX daň doměřena, neboť neprokázala oprávněnost nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění. Žalovaný také doplnil podklady, z nichž skutečně tvrzení žalovaného vyplývají, jak požadoval krajský soud v rozsudku č. j. 22 Af 41/2018-50. Především se jedná o jednotlivé platební výměry a daňová přiznání vztahující se ke společnosti PRESSTEX. Stěžovatelčina námitka, že žalovaný neprokázal svá tvrzení, že společnost PRESSTEX nenaplnila hmotněprávní podmínky nároku na odpočet, je naproti tomu značně obecná. Stěžovatelka se k jednotlivým doplněným podkladům vůbec nevyjadřuje ani je nezmiňuje. Nejvyšší správní soud proto hodnotí její námitku jako nedůvodnou.

[30] Stěžovatelka má v zásadě pravdu v tom, že samotné doměření daně nemůže představovat chybějící daň, resp. narušení daňové neutrality. Přesněji řečeno, jakékoliv doměření daně (resp. jakékoliv její neuhrazení) nemůže být považováno za chybějící daň v rámci podvodného řetězce. Jde o to, že důvod doměření musí být dán do spojitosti s takovými objektivními okolnostmi, které odůvodní, že porušení neutrality bylo v konkrétním případě následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění (viz rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, body 37 a 38).

[31] Podvod měl spočívat v tom, že společnost PRESSTEX soustavně poskytovala předražené reklamní služby, čímž se do její dispozice dostala i DPH. Tu však neodvedla díky tomu, že uplatnila vysoké odpočty daně na vstupu, aniž by však pro to byly splněny zákonné podmínky. Konkrétně lze tato zjištění podrobně dokumentovat na příkladu zdaňovacího období 3. čtvrtletí 2012, za nějž byla společnosti PRESSTEX vyměřena daň v obnoveném řízení rozhodnutím ze dne 9. 6. 2016, které bylo do správního spisu v právě posuzované věci doplněno po zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného dne 11. 11. 2020. Správce daně příslušný ve vztahu ke společnosti PRESSTEX stanovil daň podle pomůcek, přičemž se jak na straně plnění na výstupu, tak na straně plnění na vstupu snažil v maximální možné míře vyjít z dostupných důkazů. Před zahájením tohoto řízení získal správce daně několik faktur vystavených společností PRESSTEX jejím odběratelům za reklamní služby. Ve výpisech z účtů společnosti PRESSTEX ověřil, že vystavené faktury byly odběrateli uhrazeny, přičemž v nich současně identifikoval další odběratele, na které se následně obrátil za účelem získání podkladů pro stanovení daně. Touto činností se správce daně podařilo prokázat uskutečnění zdanitelných plnění s daní na výstupu ve výši 5.885.989 Kč (v daňovém přiznání společnost PRESSTEX tvrdila uskutečnění zdanitelných plnění s daní na výstupu ve výši 7.082.689 Kč). Plnění, k nimž získal správce daně výše popsaným způsobem podklady, spočívala v provádění reklamy ve sportovních klubech. Správce daně se podařilo zajistit podklady dokumentující přijetí plnění na vstupu

od sportovních klubů, u nichž společnost PRESSTEX prováděla reklamu pro své odběratele. Výše daně na vstupu činila pouze 130.000 Kč, ačkoliv v daňovém přiznání byla deklarována plnění s výší daně na vstupu 6.870.835 Kč. Získané podklady (důkazy) použil správce daně jako pomůcky a stanovil podle nich výslednou daňovou povinnost společnosti PRESSTEX ve výši 5.755.989 Kč (tvrzená daňová povinnost činila jen 211.854 Kč).

[32] Správci daně se podařilo obstatat smlouvy uzavřené společností PRESSTEX s fotbalovým klubem SK Sigma Olomouc a se stěžovatelkou, z nichž vyplynulo, že rozdíl hodnoty téhož plnění na vstupu a na výstupu činí několikanásobek pořizovací hodnoty (cca 130násobek). Pokud tedy společnost PRESSTEX dokázala takto zásadním způsobem zhodnotit porízená plnění dále poskytnutá jejím odběratelům, jsou nevěrohodná její tvrzení uvedená v daňových přiznáních, podle nichž hodnota plnění na výstupu je jen nepatrně vyšší než hodnota plnění na vstupu.

[33] Jakkoliv se nabízí logická úvaha, že stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet z fiktivních plnění nebo z plnění reálných, která byla nadhodnocena, nemohl žalovaný tento závěr učinit, neboť jej nemohl dostatečně opřít o dostupné podklady. Nejvyšší správní soud považuje za podstatné zdůraznit obtížnou situaci, kterou měl správce daně příslušný ve vztahu ke společnosti PRESSTEX při kontrole jejích daňových povinností. Společnost PRESSTEX sice podala daňová přiznání, v nichž vykazala vzhledem k výše uvedenému neobvykle nízké daňové povinnosti, ovšem při prověřování daňových povinností se správcem daně nespolupracovala. Správce daně neměl k dispozici evidenci pro účely DPH dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, vydané a přijaté daňové doklady atd. V dotčených zdaňovacích obdobích nebyla účinná současná právní úprava kontrolního hlášení. Správce daně tedy s ohledem na nespolupráci ze strany společnosti PRESSTEX nemohl zjistit, z jakých plnění tato společnost nárokuje odpočet, a tudíž ani prověřit, zda se jedná o skutečně přijatá zdanitelná plnění, z nichž jí vznikl nárok na odpočet, nebo o plnění fiktivní či nadhodnocená. Společnost PRESSTEX tedy dostala úloze *missing tradera* dokonale a zcela znemožnila svému správci daně přesně vymezit užitý mechanismus ústící ve ztrátu daně (z toho důvodu judikatura ani nepožaduje, aby bylo přesně zjištěno, jakou konkrétní transakcí k podvodu došlo a jaké výše dosahuje chybějící daň, viz rozsudky NSS ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40, bod 45, a ze dne 28. 6. 2024, č. j. 7 Afs 193/2022-48, bod 22). Právě v úmyslně vyvolané nekontaktnosti daňového subjektu (v daném případě doprovázené změnou vnitřních poměrů v červenci 2013, viz bod [34] níže), která neumožňuje prověřit správnost tvrzené daně, spočívá narušení neutrality DPH (viz rozsudky NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, bod 34, a ze dne 9. 1. 2024, č. j. 8 Afs 20/2022-48).

[34] Žalovaný v nyní posuzované věci vedle výše uvedených skutečností týkajících se daňové povinnosti společnosti PRESSTEX identifikoval v jiné části rozhodnutí několik okolností, z nichž ve svém souhrnu plyne, že se jedná o podvod na DPH, tedy že neuhrazená daň není výsledkem pouhého podnikatelského selhání, nýbrž podstatou podvodného jednání. Jde zejména o skutečnost, že společnost PRESSTEX fungovala jen krátce, přičemž bezprostředně po uhrazení poslední faktury ze strany stěžovatelky došlo k takovým změnám ve vnitřních poměrech této společnosti, takže od 29. 7. 2013 změnila

pokračování

akcionáře, nemá žádného člena představenstva a žádného člena dozorčí rady. V důsledku toho je společnost zcela nefunkční a nekontaktní. Další významnou skutečností je výběr milionových částek z účtu společnosti PRESSTEX, na který byly hrazeny jí vystavené daňové doklady, v hotovosti, aniž by bylo možné dohledat způsob jejich užití. Kontext jednání společnosti PRESSTEX dotváří i nevídané zhodnocení plnění pořízených od sportovních klubů a poskytnutých jejím odběratelům. V důsledku všech těchto okolností v jejich souhrnu nelze dovozovat, že by neuhrazená daň byla důsledkem prostého podnikatelského selhání, nýbrž se jedná o výsledek podvodného jednání.

[35] Nejvyšší správní soud připomíná závěry rozsudku ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, podle nichž okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami).

[36] Namítá-li stěžovatelka v kasační stížnosti, že neúspěch společnosti PRESSTEX při dokazování splnění podmínek vzniku nároku na odpočet nelze považovat za daňový podvod, neodpovídá její argumentace výše popsáním okolnostem dané věci. Nejedná se totiž o případ, kdy by se společnosti PRESSTEX pouze nepodařilo prokázat nárok na odpočet daně, tedy unést důkazní břemeno. Společnost PRESSTEX byla nekontaktní, došlo ke zcela nestandardní změně v jejích vnitřních poměrech, tedy doslova k „zametání stop“, přičemž jí podaná daňová přiznání působí značně nevěrohodně.

[37] Stěžovatelce nelze přisvědčit ani v tom, že se v daném případě nemůže jednat o daňový podvod, neboť společnosti PRESSTEX byla doměřena daň z důvodu neprokázání nároku na odpočet, nikoliv z důvodu odepření nároku na odpočet pro zapojení do daňového podvodu. Podvod na DPH může mít mnoho různých podob. Jednou z jeho variant je uplatnění nároku na odpočet, pro nějž nejsou splněny hmotněprávní podmínky, a to za účelem snížení výsledné daňové povinnosti. Z toho vyplývá logický důsledek, že finanční úřad stanoví tomuto subjektu daň kvůli tomu, že neprokázal existenci nároku na odpočet. Doměření daně z důvodu neprokázání hmotněprávních podmínek nároku na odpočet má přednost před doměřením daně z důvodu odepření tohoto nároku s ohledem na zapojení do daňového podvodu (shodně rozsudek NSS č. j. 5 Afs 239/2020-46, body 35 a násl.).

[38] Skutečnost, že společnost PRESSTEX inkasovala od stěžovatelky cenu včetně DPH za poskytnutí zdanitelného plnění za ceny mnohonásobně navýšené oproti cenám, za které toto plnění sama pořídila s tím, že dodatečně doměřenou daň neuhradí a stane se nekontaktní, může být v obecné rovině jistě podvodem na DPH (viz např. rozsudek NSS ze dne 5. 11. 2020, č. j. 7 Afs 102/2019-25, bod 21 a násl., jenž posuzoval rovněž jednání společnosti PRESSTEX). Záleží samozřejmě i na dalších okolnostech, z nichž lze dovozovat existenci podvodu. Tyto okolnosti (zmíněné výše) však stěžovatelka nerozporuje žádnou přípustnou námitkou (viz dále).

[39] Stěžovatelka v této souvislosti poukazuje na to, že je třeba hodnotit souvislost plnění, které jí společnost PRESSTEX poskytla, s plněním, které společnost PRESSTEX přijala od SK Sigma Olomouc s tím, že o tomto plnění nepanují pochybnosti. Takové chápání propojenosti chybějící daně se stěžovatelkou je však značně zužující. Chybějící daň totiž „nemusí mít své kořeny čistě v ‚přeprodeji‘ daného plnění. Jakkoli byla chybějící daň doměřena u bezprostředního dodavatele žalobkyně, nemusí se daňový únik projevit přímo u plnění, které bylo nakoupeno Presstex a prodáno žalobkyni, protože Presstex se podvodného jednání mohla dopustit různými způsoby na vstupu. Pro odmítnutí nároku na odpočet postačí, pokud žalobkyně věděla či mohla vědět, že se přijetím plnění od Presstex účastní řetězce, který je zasazen podvodem na DPH.“ (viz rozsudek NSS č. j. 9 Afs 160/2020-49, bod 35). Tento závěr potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudcích č. j. 5 Afs 239/2020-46 a ze dne 28. 6. 2024, č. j. 7 Afs 193/2022-48.

[40] Vzhledem k argumentům, které v předchozích fázích řízení zaznívaly, je namístě zmínit závěry Soudního dvora Evropské unie vyjádřené v usnesení ze dne 14. 4. 2021 ve věci C-108/20 *HR proti Finanzamt Wilmersdorf*, a v rozsudku ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21 *A proti Finanzamt M*. Podle nich není podmínkou odepření nároku na odpočet, aby bylo prokázáno, že se příjemce plnění nějakým způsobem aktivně podílel na daňovém úniku, z něhož ani sám nemusí mít žádnou výhodu. Dostatečným důvodem odepření nároku je určitá nedbalost při plnění povinnosti řádné péče, která spočívá v tom, že se příjemce plnění zapojil do podvodného řetězce, ačkoli věděl nebo měl vědět, že se pořízením zboží nebo služeb účastní plnění, jež bylo součástí úniku na DPH, nebo jej přinejmenším usnadňuje. Nevědomost o existenci daňového úniku (po provedení ověření, jež lze rozumně požadovat od každého hospodářského subjektu) představuje hmotněprávní podmínku nároku na odpočet. Není-li splněna, musí být nárok na odpočet v plném rozsahu odepřen bez ohledu na výši úniku na DPH. Cílem tohoto požadavku je uložit osobám povinným k dani povinnost řádné péče, již lze rozumně požadovat při každém hospodářském plnění, aby se ujistily, že se plněními, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku.

[41] Další námitka stěžovatelky spočívá v tom, že orgány finanční správy měly prokázat spojitost mezi předpokládanými fiktivními (resp. neprokázanými) plněními na vstupu u společnosti PRESSTEX a plněním, které společnost PRESSTEX poskytla stěžovatelce. Stěžovatelka v této souvislosti zdůrazňuje, že přijetí plnění, které jí bylo následně poskytnuto, ze strany společnosti PRESSTEX bylo řádně prokázáno a zahrnuto do jejího daňového přiznání.

[42] Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že požadavek prokázání souvislosti mezi daňovým podvodem a plněním přijatým stěžovatelkou je třeba vykládat v kontextu konkrétních okolností posuzovaného případu. Již výše bylo zmíněno, že daňový podvod může mít mnoho různých podob, v důsledku čehož je třeba rovněž diferencovaně přistupovat k vymezení konkrétní podoby požadované souvislosti. Vždy však platí, že nárok na odpočet lze odeprít pouze tehdy, pokud daňový subjekt věděl nebo mohl vědět, že se přijetím plnění podílí na daňovém podvodu. Tato podmínka je pojistkou

pokračování

proti zavedení systému odpovědnosti bez zavinění (viz usnesení Soudního dvora EU ve věci *HR proti Finanzamt Wilmersdorf*).

[43] Stěžovatelka se dovolává závěrů rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, ovšem zcela abstrahuje od skutkových okolností, za nichž byly jí citované závěry přijaty a které reagují především na situaci, že ke ztrátě daně došlo ve vzdálenějších částech obchodního řetězce, nikoliv bezprostředně u dodavatele daňového subjektu. Zejména pomíjí, že v posuzované věci nebylo možné vzhledem k absenci součinnosti ze strany společnosti PRESSTEX blíže zjistit, jakým mechanismem došlo ke ztrátě daně, tedy ani zda podvodná plnění souvisí konkrétně s některými plněními na výstupu. Jakkoliv bylo prokázáno, že společnost PRESSTEX přijala plnění od společnosti SK Sigma Olomouc, které dále poskytla stěžovatelce, a že jak plnění na vstupu, tak plnění na výstupu zahrnula do daňových přiznání, v souladu s nimiž uhradila tvrzenou daňovou povinnost, nelze dovozovat, že by tato plnění nebyla zasažena daňovým podvodem. Stěžejní pak je především ta část odůvodnění rozhodnutí žalovaného, v níž se zabýval objektivními skutečnostmi, z jejichž souhrnu vyplývá, že stěžovatelka měla vědět, že se přijetím plnění od společnosti PRESSTEX zapojuje do daňového podvodu. Z těchto důvodů nelze přisvědčit názoru stěžovatelky, že by bylo třeba věc předložit rozšířenému senátu za účelem odchýlení se od právního názoru vyjádřeného v rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017-60. Naopak Nejvyšší správní soud shodně s uvedeným rozsudkem vychází z toho, že nelze uplatňovat objektivní daňovou odpovědnost a je třeba chránit dobrou víru příjemce plnění. Lze navíc připomenout výše zmíněný závěr recentní judikatury Soudního dvora EU, podle nějž je nevědomost o daňovém úniku hmotněprávní podmínkou nároku na odpočet.

[44] Jednotlivé okolnosti, z nichž žalovaný usoudil, že stěžovatelka mohla či měla vědět, že se účastní podvodu, však stěžovatelka nenapadla žádnou přípustnou námitkou (viz dále). Nejvyšší správní soud se jimi proto nezabýval.

[45] S ohledem na argumentaci uvedenou v replice Nejvyšší správní soud dodává, že pojem *missing trader* je pouhé označení subjektu v řetězci zasaženém podvodem. Tento subjekt se typicky vyznačuje tím, že neuhradí daň a stane se nekontaktní. Poukázal-li žalovaný na to, že společnost PRESSTEX neuhradila daň, jedná se pouze o popis toho, čeho přesně se společnost PRESSTEX v řetězci dopustila. Jistě by nebylo z hlediska přezkoumatelnosti rozhodnutí možné, aby orgány finanční správy označily subjekt za *missing tradera*, aniž by poukázaly na konkrétní jeho aktivity. Pojem *missing trader* tak lze použít pro vystižení role subjektu. To však nezbavuje orgány finanční správy povinnosti popsat, čeho přesně se tento subjekt dopustil. Jistě se tak nejedná o žádné „dvojitě trestání“, jak stěžovatelka naznačuje.

[46] Rovněž je třeba zdůraznit, že nebylo nutné, aby se stěžovatelka úmyslně účastnila narušení neutrality daně. Pro odepření nároku na odpočet je vyžadováno, aby příjemce plnění měl a mohl vědět, že se účastní daňového podvodu. Součástí daňového podvodu (resp. jeho smyslem) je narušení neutrality daně. Měl a mohl-li příjemce plnění vědět, že se účastní daňového podvodu, nutně měl a mohl vědět, že dojde k narušení neutrality daně. Vědomost

o tom, že k narušení neutrality daně došlo, či možnost narušení neutrality daně (po uskutečněné transakci) ovlivnit, se nevyžaduje.

[47] Stěžovatelka dále rozporuje, že mohla uzavřít smlouvu s SK Sigma Olomouc přímo, a také cenu reklamy na Andrově stadionu. S uvedeným souvisí i námitky, které uplatnila stěžovatelka v závěru své kasační stížnosti, že se orgány finanční správy nezabývaly prokázáním obvyklé ceny reklamy s tím, že si nebyla stěžovatelka případného cenového rozdílu vědoma. Tyto námitky jsou ovšem nepřijatelné, neboť je stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud tak neprovedl ani důkaz protokolem o výslechu Mgr. Martina Raka sepsaným v jiném daňovém řízení. Kromě toho je vhodné upozornit, že v žalobě naopak stěžovatelka připustila, že cena plnění byla vyšší (viz např. body 24 a 28 žaloby).

[48] Stěžovatelka namítá, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné kvůli tomu, že v něm není popsán standard obchodních vztahů v oboru reklamních služeb. V takovém případě totiž není podle stěžovatelky možné argumentovat nestandardními okolnostmi obchodního vztahu. Tato námitka je však také nepřijatelná, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Bránila-li by nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného vypořádání stěžovatelčiných žalobních bodů, musel by k ní krajský soud přihlídnout i bez námítky (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, č. 2288/2011 Sb. NSS). Tato situace však nenastala, neboť krajský soud konkrétní detaily obchodního vztahu mezi stěžovatelkou a společností PRESSTEX vůbec nepřezkoumával, neboť stěžovatelka neuplatnila odpovídající žalobní bod. Námitky, které v tomto směru uplatnila stěžovatelka v řízení o kasační stížnosti, jsou buď nepřijatelné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., či opožděné podle § 106 odst. 3 s. ř. s.

[49] Dále měl žalovaný podle stěžovatelky přihlídnout k tomu, že v roce 2012 a 2013 nebylo známo, že trh s reklamními službami je z hlediska daňových podvodů rizikový. I tato námitka je ovšem nepřijatelná, neboť ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[50] Další okruh stěžovatelčiných námitek směřuje k ověřování obchodních partnerů. V kasační stížnosti argumentuje, že prověřování obchodních partnerů se týká pouze stěžovatelčiny obezřetnosti. Aby byla tato argumentace relevantní, musel by žalovaný nejdříve prokázat existenci daňového podvodu a objektivní skutečnosti nasvědčující tomu, že stěžovatelka mohla o podvodném jednání vědět; teprve pak by bylo možné po stěžovatelce vyžadovat zvýšenou obezřetnost. I tak však nevykazovala spolupráce stěžovatelky se společností PRESSTEX žádné nestandardní okolnosti. V žalobě však pouze obecně uvedla, že po ní nelze požadovat, aby prověřovala své dodavatele nad rámec běžných podnikatelských aktivit, neboť ti na rozdíl od odběratelů nepředstavují velké podnikatelské riziko. Stěžovatelčina kasační argumentace tedy jde jiným směrem. I tento okruh námitek je nepřijatelný, neboť jej stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

pokračování

[51] Dále stěžovatelka uplatnila řadu kasačních námitek až ve své replice (viz bod [20] shora). Stěžovatelka však mohla uplatnit své kasační námitky pouze ve lhůtě jednoho měsíce od doručení usnesení ze dne 10. 7. 2023, č. j. 6 Afs 174/2023-8, kterým ji Nejvyšší správní soud vyzval podle § 106 odst. 3 s. ř. s., aby doplnila, z jakých konkrétních důvodů napadá rozsudek krajského soudu (viz náleží Ústavního soudu ze dne 31. 1. 2006, sp. zn. I. ÚS 390/05). Usnesení bylo stěžovatelce doručeno dne 19. 7. 2023. Své kasační námitky mohla uplatnit do 21. 8. 2023. Repliku však Nejvyššímu správnímu soudu zaslala až dne 12. 3. 2024. Tyto kasační námitky tak stěžovatelka uplatnila opožděně, a Nejvyšší správní soud se jimi proto nezabýval.

IV. Závěr a náklady řízení

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

[53] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první a odst. 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení nebyla úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec úřední činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 30. října 2024

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D.
předseda senátu