



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Štěpána Výborného a Karla Šimky v právní věci žalobce: **Mgr. Z. H.**, zastoupený Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, advokátem se sídlem Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2021, č. j. 25786/21/5300-21442-712226, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 5. 2023, č. j. 22 Af 37/2021-73,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím ze dne 8. 7. 2021, č. j. 25786/21/5300-21442-712226, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 5. 2019, č. j. 2423591/19/3207-51522-801580 a č. j. 2427300/19/3207-51522-801580, jimiž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců dubna 2016 a června 2016.

[2] Správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (nákup reklamních služeb) od společnosti COMPLEX Development solutions SE (dále jen „COMPLEX“). Daňové orgány popsaly nestandardnosti, které svědčily závěru, že chybějící daň v řetězci obchodních transakcí mezi společnostmi ISTERA s.r.o. (dále jen „ISTERA“), COMPLEX a žalobcem není výsledkem

podnikatelského selhání jedné společnosti v řetězci, ale daň nebyla úmyslně uhrazena z důvodu podvodu na dani. Zjištěné nestandardnosti, jež byly žalobci známy, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že žalobce mohl a měl vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. Žalobce však neučinil žádná účinná opatření, aby riziko zapojení se do předmětných transakcí stížených podvodem minimalizoval či eliminoval.

[3] Žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) nyní napadeným rozsudkem.

[4] Krajský soud shledal, že chybějící daň byla identifikována u společnosti COMPLEX a jejího dodavatele společnosti ISTERA s tím, že společnost COMPLEX uplatnila vysoký odpočet z plnění dodaných dodavatelem ISTERA, která se však neuskutečnila. Společnost COMPLEX nezaplatila ani původní nízkou daňovou povinnost, ani doměřenou daň. Bylo zjištěno, že společnost COMPLEX je nekontaktní a se správcem daně nespolupracuje. Společnost ISTERA je rovněž nekontaktní, od roku 2014 nezveřejňuje účetní závěrky ve sbírce listin a nedoplatek na DPH včetně příslušenství u ní činí téměř 11 000 000 Kč. Žalovaný dle krajského soudu identifikoval narušení daňové neutrality, tedy chybějící daň. Podle krajského soudu je bez významu, zda je dlužná daň po společnosti COMPLEX vymáhána, protože společnost COMPLEX je nekontaktní a není pravděpodobné, že daň bude vymožena.

[5] Krajský soud dále shledal, že žalovaný dostal své povinnosti identifikovat podezřelé skutečnosti, které vedou k důvodné domněnce, že transakce je zasažena podvodem. Za zásadní okolnosti krajský soud považoval, že dodavatelka reklamních plnění (společnost COMPLEX) nemá zapsanu reklamní činnost jako svou podnikatelskou činnost, účetní závěrky založila pouze za dva roky (2012, 2013), její internetové stránky jsou dostupné pouze na heslo, je po několik let nekontaktní a od 3. 8. 2017 v insolventci, vůči finanční správě má dluhy ve výši 36 milionů Kč, platby sice tato společnost přijímala bezhotovostně, ale následně a téměř denně byly vybírány z jejího účtu v hotovosti vysoké částky, nadto osobou, jejíž oprávnění jednat za ni byla následně zpochybněna. Reklamní plnění navíc poskytovala různým odběratelům, kdy za „stejně nebo podobné služby“ platili různí zákazníci ceny, jejichž rozptýl byl od statisíců po miliony korun, na základě reklamních smluv, kde reklamní plnění byla specifikována velmi neurčitě a za nejasně formulovaných podmínek. Zprávy o reklamě vyhotovovala společnost COMPLEX pro různé odběratele, ale byly totožného znění. Chybějící daň vznikla ze spolupráce se společností ISTERA, která má virtuální sídlo a je rovněž nekontaktní, od roku 2014 nezveřejňuje účetní závěrky, má nedoplatek na DPH téměř 11 milionů a od 14. 2. 2017 je nespolehlivým plátcem. Souhrn těchto skutečností potvrzuje závěr o zasažení transakcí podvodem.

[6] Krajský soud souhlasil, že objektivní okolnosti zjištěné v dané věci měly upozornit žalobce na to, že je možné, že se účastní obchodní transakce zasažené daňovým podvodem. Krajský soud nepovažoval za nutné tyto okolnosti jednotlivě posuzovat, neboť selektivní posouzení se míjí s komplexní analýzou podezřelých skutečností a vyhodnocením jejich vzájemných souvislostí za účelem posouzení vědomého zapojení do podvodu. Z komplexního posouzení lze uzavřít, že uvedené okolnosti jsou důsledkem žalobcovy

pokračování

laxnosti při sjednávání smluvních podmínek a uzavření smlouvy velmi neurčitěho obsahu, tedy jeho vlastní neobežřetnosti. Krajský soud se také ztotožnil se žalovaným, že žalobce nepřijal dostatečná preventivní opatření a případně zjištěnými skutečnostmi se neřídil.

II. Podání účastníků řízení

[7] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2022 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatel namítá, že v daném případě nelze seznat chybějící daň ve smyslu judikatury Soudního dvora EU a krajský soud i žalovaný zaměnili pojem chybějící daň ve smyslu podvodu na DPH a saldo výběru daně v podobě nedoplatku. Chybějící daň ve smyslu podvodu na DPH představuje objektivní okolnost spočívající ve zjevně nesprávném a úmyslném snížení daňové povinnosti. Chybějící daní naopak není 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 daňovou povinností neodvést. Plátce, který nehradí vykázané daňové povinnosti, tuto daň dluží ve formě nedoplatku a daňové orgány disponují mechanismy, jak tento nedoplatek vymáhat.

[9] V dané věci je podstatné, že společnost COMPLEX žádné daňové zvýhodnění nezískala, protože nároky na odpočet daně z neuskutečněných zdanitelných plnění vzala v plném rozsahu zpět. Tímto úkonem společnost COMPLEX fakticky celou spornou situaci „narovнала“ a došlo k zachování neutrality daně a nedošlo k žádnému získání daňového zvýhodnění. Jednání pachatele daňového podvodu, který nejprve vykáže fiktivní nároky na odpočet daně, aby je následně „opravil“, tedy fakticky je vzal zpět, se jeví jako zcela iracionální, protože by negoval získané daňové zvýhodnění. Stěžovatel opakuje, že samotné neodvedení daňové povinnosti není chybějící daní ve smyslu judikatury Soudního dvora EU a závěry daňových orgánů jsou v rozporu s právem EU (směrnicí č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty; dále jen „směrnice č. 2006/112/ES“). Krajský soud v napadeném rozsudku charakterizoval chybějící daň pouhým jejím neodvedením, nikoliv narušením neutrality daně.

[10] Stěžovatel namítá, že v dané věci je popis existence daňového podvodu nijak neprovázaným popisem dílčích zjištění, která nijak nesvědčí o existenci podvodu na DPH. Žalovaný nevychází ze žádných konkrétních skutkových zjištění, na jejichž základě by mohlo být konstatováno, že transakce mezi společnostmi ISTERA a COMPLEX byly nástrojem pro atak na neutralitu daně. Žalovaný také měl vyslechnout Petra Steinera, bývalého jednatele společnosti ISTERA, který mohl ozřejmit, na základě čeho byly společnosti ISTERA vystavovány daňové doklady a proč došlo k jejich stornu, resp. opravě. Stěžovatel také tvrdí, že výslechu pana K. nebránilo jeho omezení na svéprávnosti, protože nelze vyloučit, že jeho omezení na svéprávnosti nesnižuje relevantnost a věrohodnost svědecké výpovědi. Podle stěžovatele na základě provedení dokazování nelze postavit najisto, že se nejednalo pouze o zmařenou investici, resp. zmařená plnění, případně o pouhé nedodání služby. Žalovaný vycházel pouze ze svých domněnek, bez reálného důkazu

a průkazně vedeného dokazování. Nebylo tedy postaveno najisto, zda lze vůbec vztah mezi společnostmi ISTERA a COMPLEX považovat za fiktivní, popřípadě že by se jednalo o zneužívající jednání obou stran ve snaze snížit společnosti COMPLEX daňové povinnosti.

[11] Ve vztahu k identifikovaným objektivním okolnostem stěžovatel konstatuje, že uvedení společnosti Appstores na hlavičce smlouvy není nelogické, protože se jednalo o závodní tým společnosti COMPLEX. Stěžovatel rovněž nesouhlasí, že by neprokázal celý rozsah plnění. Žalovaný potvrdil nejen existenci plnění a jejího dodavatele, ale především rozsah plnění, takže muselo dojít k dodání celého předmětu plnění. Navíc k otázce efektu reklamního plnění žalovaný nevedl žádné dokazování a nevyvrátil, že by nákup pozemku o výměře 1 ha nebyl pořízen v souvislosti s kontakty získanými díky reklamním plněním od společnosti COMPLEX. Řada z objektivních okolností navíc svojí povahou *a priori* objektivními okolnostmi nejsou a ani být nemohou. Žalovaný neprokazuje žádné standardy trhu, se kterými by bylo možno transakce realizované v projednávané věci porovnat. Tuto námitku krajský soud zcela pominul.

[12] Závěrem stěžovatel navrhuje položení předběžné otázky Soudnímu dvoru EU:

„1) Lze považovat takové jednání plátce, který poté, co uplatní nároky na odpočet, tyto později na základě dobropisů vezme zpět a daň z takto navýšené daňové povinnosti neodvede, jako narušení neutrality DPH?

2) Představuje jednání, kdy plátce již dříve uplatněné nároky na odpočet daně z neuskutečněného a neuhrazeného plnění následně opraví, resp. vezme zpět, podvod na DPH ve smyslu judikatury SDEU?“

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na napadený rozsudek, se kterým se ztotožňuje. Nejednalo se o prosté podnikatelské selhání, nýbrž došlo k podvodu na DPH. Žalovaný míní, že žalobcem odkazovaná judikatura Soudního dvora EU je na věc zcela nepřiléhavá. Podotýká, že lze předpokládat, že neuhrazená DPH nebude ze strany COMPLEX zaplacená. Žalovaný považuje za absurdní, pokud by zapojení do podvodu na DPH mohlo být „odstraněno“ pouhým formálním úkonem, kterým by bylo uvedení „opravných“ údajů v budoucím kontrolním hlášení.

[14] Žalovaný nesouhlasí, že by vyslovené závěry opřel o pouhé domněnky, naopak svá zjištění podložil důkazními prostředky. Zjištěné skutečnosti postavily na jisto, že se v případě plnění od ISTERA odběrateli COMPLEX nejednalo o plnění standardní. Žalovaný má za to, že byla správná jeho úvaha stran nemožnosti provést výslech P. K. Míni, že prokázal jak narušení neutrality DPH, tak existenci nestandardních okolností.

[15] Žalovaný nepovažuje napadený rozsudek za nepřezkoumatelný. Krajský soud namísto toho, aby se výslovně vypořádával s každou stěžovatelem tvrzenou jednotlivostí, osvětlil, proč tyto dílčí námitky stěžovatele nemohou na věci ničeho změnit. Podle žalovaného souhrn jednotlivých zjištěných objektivních okolností prokazuje, že stěžovatel o svém zapojení do podvodu na DPH věděl či alespoň vědět mohl a měl. Jeho výklad těchto dílčích jednotlivostí je relevantní a věcně správný. V daňovém řízení není nutné standardní chování podnikatelských subjektů prokazovat dalšími důkazními prostředky.

[16] Žalovaný navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit.

[20] Za nepřezkoumatelné (pro nedostatek důvodů) lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky tohoto soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44). Zároveň ovšem nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se totiž o objektivní překážku, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85).

[21] Stěžovatel především namítá, že krajský soud meritum věci posoudil zkratkovitě. Kasační soud však považuje napadený rozsudek za přezkoumatelný.

[22] Krajský soud se existencí podvodu na DPH a narušením daňové neutrality v napadeném rozsudku náležitě zabýval jak z hlediska obecných pravidel pro prokázání existence daňového podvodu (viz body 11–15 napadeného rozsudku), tak ve vztahu k okolnostem projednávané věci (body 16–22). Krajský soud se také výslovně zabýval vztahem chybějící daně a narušením daňové neutrality s ohledem na aktuální judikaturu Soudního dvora EU (bod 17 a násl.). Kasační soud uznává, že krajský soud podrobně neposuzoval jednotlivé nestandardní okolnosti, které jej vedly ke konstatování existence daňového podvodu a vědomosti stěžovatele o něm, na straně druhé však shrnul jednotlivé objektivní okolnosti a tyto hodnotil v jejich souhrnu. Krajský soud se výslovně ztotožnil se závěry daňových orgánů a ve svém odůvodnění na ně odkázal. Tento postup nezakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť z jeho obsahu vyplývá, jak krajský soud zhodnotil žalobní argumentaci a z jakého důvodu jí nepřisvědčil. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, vyložil, že „je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není

praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se soublesnou poznámkou.“ Povinnost orgánů moci soudní svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou jednotlivou dílčí námitku; podstatné je, aby se soud vypořádal se všemi námitkami základními (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015-71). Takto krajský soud postupoval, neboť dostatečně posoudil rozhodující skutečnosti svědčící účasti stěžovatele na daňovém podvodu. Neobstojí proto ani výtka stěžovatele, že krajský soud pominul argumentaci stěžovatele, do jaké míry byly okolnosti poskytnutí reklamy standardní.

[23] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný, neboť je z jeho odůvodnění zřejmé, jakými úvahami byl krajský soud při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. naplněn není.

[24] K věci samé Nejvyšší správní soud předesílá, že obsahově shodnou argumentací se zdejší soud zabýval v rozsudku ze dne 25. 3. 2024, č. j. 4 Afs 174/2023-42. V tehdy posuzované věci sice vystupoval odlišný daňový subjekt (tehdejším žalobcem a stěžovatelem byla obchodní společnost ZHL LOŽISKA, s.r.o.), skutkové okolnosti daňového podvodu však byly totožné a spočívaly s poskytnutí reklamních plnění v řetězci ISTERA → COMPLEX → tehdejší stěžovatel. Nyní rozhodující senát se se závěry tohoto rozsudku ztotožňuje, a proto z něj bude ve svém odůvodnění do značné míry vycházet. Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že ústavní stížnost proti citovanému rozsudku byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 26. 6. 2024, sp. zn. IV. ÚS 1492/24.

[25] Stěžovatel v první řadě zpochybňuje existenci daňového podvodu a namítá absenci příčinné souvislosti mezi vylákáním daňového zvýhodnění a podvodným jednáním. Nejvyšší správní soud se však s argumentací stěžovatele neztotožňuje.

[26] Ze správního spisu vyplývá, že společnost ISTERA vystavovala vůči společnosti COMPLEX v období od března do září 2016 doklady na plnění, která se neuskutečnila a nebylo za ně ani hrazeno, avšak společnost COMPLEX je uváděla ve svých daňových přiznáních a nárokovala si za ně odpočty, čímž si uměle snižovala svou daňovou povinnost. V posuzovaném řetězci obchodních transakcí lze navíc nalézt další skutečnosti svědčící existenci daňového podvodu. Společnost COMPLEX od roku 2014 nezveřejňovala účetní závěrky v obchodním rejstříku a reklamní činnost neměla zapsanou jako svou podnikatelskou činnost. Její internetové stránky jsou dostupné pouze na heslo, po několik let je nekontaktní a od 3. 8. 2017 je v insolventu. Vůči finanční správě má dluhy ve výši 36 milionů Kč, přičemž vlastní daňové povinnosti státu většinou nehradila. Především však v rozhodné době úhrady za faktury vztahující se k reklamním službám hradili objednatelé společnosti COMPLEX sice 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 byly téměř totožné, text smluv byl velmi vágní a reklamní plnění bylo specifikováno velmi neurčitě. Nestandardní skutečností také je, že veškeré zprávy o reklamě a propagaci, které společnost COMPLEX vyhotovovala pro různé odběratele, byly totožného znění, včetně množství reklamou oslovených osob, fotodokumentace atd.

pokračování

Rozdíl spočíval pouze v názvu či jméně klienta, pro kterého byl dokument určen. Rovněž společnost ISTERA má tzv. virtuální sídlo a je nekontaktní, od roku 2014 nezveřejňuje své účetní závěrky, její nedoplatek na DPH činí téměř 11 milionů Kč včetně příslušenství a od 14. 2. 2017 je nespolehlivým plátcem. Od doby, kdy v ní začal na pozici jednatele působit pan Petr Steiner, skokově znásobila uskutečněná plnění. Daňová přiznání podávala opožděně, až po výzvách správce daně.

[27] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného a ve shodě s krajským soudem konstatuje, že se stěžovatel účastnil transakcí v obchodním řetězci, 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 přiznanou daň nadále dluží, lze odkázat na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52 (dále jen „rozsudek sp. zn. 1 Afs 164/2021“), 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).

[28] Dále Nejvyšší správní soud v bodě 25 rozsudku sp. zn. 1 Afs 164/2021 uvedl: „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 nenaplní (...). 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 výhodu tohoto systému (zejména odpočtů daně)“ [bod 26].“

[29] Nejvyšší správní soud proto v rozsudku sp. zn. 1 Afs 164/2021 shledal, 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. A uzavřel, že dodatečné přiznání a úhrada daně na vstupu (předchozím článkem řetězce) nemají vliv na možnost odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu. Z uvedených závěrů vyplývá, že dodatečné přiznání 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. 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.

[30] Nejvyšší správní soud nehledává důvodnou ani námitku stěžovatele, že krajský soud institut chybějící daně vykládá v rozporu se směrnicí č. 2006/112/ES a unijním právem. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 13. 11. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64, shrnul judikaturu Soudního dvora EU týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH tak, že „*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, čj. 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.*“

[31] V obecné rovině lze přisvědčit argumentaci stěžovatele, že chybějící daní 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 neuhradena. Jedná se však o skutkově odlišné případy, v nichž nedošlo k daňovému podvodu, čímž se liší od posuzované věci. Stejně tomu je v případě rozsudku Soudního dvora ze dne 15. 9. 2022, č. C-227/21, věc HA.EN., kterého se stěžovatel dovolává, v němž Soudní dvůr EU 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*

pokračování

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.“

[32] V posuzované věci bylo prokázáno, že došlo k daňovému podvodu spočívajícímu ve fiktivních reklamních plněních poskytovaných společností ISTERA společnosti COMPLEX. Jak již bylo uvedeno výše, dodatečné přiznání daně dodavatelem stěžovatele nic nemění na tom, že k daňovému podvodu došlo a 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 „narovнала“, pokud nároky na odpočet daně z neuskutečněných zdanitelných plnění vzala v plném rozsahu zpět, a tím došlo i k zachování neutrality daně. Kasační soud souhlasí s krajským soudem, 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.

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

[34] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele, že ve vztahu k obchodním případům mezi společnostmi ISTERA a COMPLEX nelze postavit najisto, že se nejednalo pouze o zmařenou investici, resp. zmařená plnění, případně o pouhé nedodání služby. Z výpovědi pana Š., člena dozorčí rady společnosti COMPLEX, vyplývá, že žádná 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. 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 dle smlouvy o reklamě a 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 navodit stěžovatel. Stěžovatelem zmíněné jednání společnosti COMPLEX, která uplatněné nároky na odpočet daně následně vzala zpět, nic nemění na tom, že tato společnost vědomě neoprávněně snižovala svou daňovou povinnost na základě fiktivních plnění a pozdější zahrnutí opravných daňových dokladů na tom nemůže nic změnit.

[35] Stěžovatel dále zpochybňuje vědomost své účasti na daňovém podvodu. Kasační soud se však ztotožňuje se závěry krajského soudu a žalovaného.

[36] Stěžovatel uzavřel smlouvu o reklamě se společností COMPLEX, avšak skutečnost, že tato společnost poskytuje reklamní služby, nebyla zřejmá z veřejných rejstříků ani z jejích 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, což stěžovatel musel vědět. Stěžovatel totiž se společností COMPLEX podepsal za sebe a za společnosti ZHL LOŽISKA a AR CARS tři smlouvy o reklamě, které jsou zcela identické ve specifikaci reklamních služeb a období, kdy měly být poskytnuty, avšak cena byla sjednána rozdílně – u společnosti ZHL LOŽISKA, s.r.o. ve výši 1 mil. Kč, u stěžovatele 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 stěžovatel nevysvětlil. Ve smlouvě nebyl dostatečně sjednán obsah a rozsah plnění, jednotlivé části obsahovaly vágní, obecná a nicneříkající ustanovení. Nebyl uveden ani počet závodů, při nichž bude reklama na vozidle prezentována, ani nebyla dostatečně specifikována velikost loga, počet i jeho umístění na vozidle. Stěžovatel při uzavírání smlouvy také neměl žádné informace, 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. 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. Stěžovatel neměl základní informace o tom, co jednotlivé služby obnášejí ani jaké je jejich ocenění, přestože šlo o služby v celkové hodnotě 2 mil. Kč. Uvedené skutečnosti dle kasačního soudu 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. Nejvyšší správní soud proto nesdílí přesvědčení stěžovatele, že zjištěné objektivní okolnosti nedosahují potřebné intenzity, aby mohly stěžovatele na cokoli upozornit. Ze skutkových zjištění totiž vyplývá, že stěžovatel postupoval ve vztahu ke společnosti COMPLEX lehkovážně a nepočínal si dostatečně obezřetně. Stěžovatel tudíž měl a mohl vědět, že se účastní obchodního řetězce zatíženého daňovým podvodem. Vyslovené závěry nejsou ani v rozporu se stěžovatelem odkazovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2020, č. j. 2 Afs 297/2019-40, naopak rozhodnutí žalovaného požadavkům tohoto rozsudku dostojí, neboť žalovaný předestřel důkazy, které jednotlivě, ale především ve svém souhrnu prokazovaly, že stěžovatel věděl nebo mohl a měl vědět, že se předmětnou transakcí účastnil na daňovém podvodu.

[37] Nedůvodná je též námitka stěžovatele, 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. Žalovaný také zjistil dostatek nestandardních skutečností, z nichž lze usoudit, že stěžovatel mohl a měl vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že stěžovatel se ve své argumentaci ohledně objektivních okolností omezil pouze na rozporování jednotlivých zjištěných skutečností, čímž však míří mimo podstatu věci.

[38] Nejvyšší správní soud musí stěžovateli přisvědčit pouze potud, že uvedení textu Appstores motorsport v záhlaví smlouvy o reklamě nelze považovat za nestandardní okolnost, neboť označení poskytovatele reklamy (smluvní strany) COMPLEX

pokračování

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.

[39] 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.

[40] K námitce, že žalovaný nevedl žádné dokazování k efektu reklamního plnění, včetně toho, jak vypadají standardní smlouvy a jejich okolnosti, kasační soud uvádí, že správce daně v jiném daňovém řízení u personálně spřízněné společnosti AR CARS s.r.o., v níž je jednatelem a jediným společníkem stěžovatel, získal v roce 2017 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, 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 již výše 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. Vzhledem k tomu, že správce daně obstaral smlouvy s obdobným předmětem plnění, měly správní orgány povědomí o situaci na trhu. Proto není důvodná námitka 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 30. 9. 2019, č. j. 3516664/19/3207-61563-803522, v níž správce daně hodnotil (především z hlediska ceny reklamy) skutečnosti zjištěné z jiných smluv o reklamě. Výtky 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.

[41] Námitky, že žalovaný měl pokračovat v dokazování a z úřední povinnosti provést výslech pana Steinera, bývalého jednatele společnosti ISTERA, a také výslech pana K., stěžovatel neuplatnil v žalobě, ačkoli mu v tom nic nebránilo. Stejně platí o námitce, že žalovaný nevyvrátil, že by pozemek o výměře 1 ha nebyl uskutečněn v souvislosti s kontakty získanými díky reklamním plněním od společnosti COMPLEX. 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.

[42] 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 náklady řízení

[43] Na základě výše uvedených skutečností dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost, v rozsahu, ve kterém mohla být věcně projednána, není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[44] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl 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 mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. listopadu 2024

Eva Šonková
předsedkyně senátu