



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipšra a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **EVEREST servis s. r. o.**, se sídlem Malešická 3312/24a, Praha 10, zastoupená JUDr. Zdeňkem Koschinem, advokátem se sídlem Štefánikova 75/48, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 13. 9. 2023, č. j. 54 Af 6/2022-233,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 11. 5. 2022, č. j. 16564/22/5300-21442-713011, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti 17 dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty („DPH“), které vydal dne 25. 5. 2021 Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“). Správce daně žalobkyni doměřil za zdaňovací období měsíců září až prosinec 2016, leden až prosinec 2017 a leden 2018 DPH v celkové výši 987 000 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále v celkové výši 197 400 Kč. K doměření daně došlo na základě výsledků daňové kontroly, kterou dne 18. 6. 2018 zahájil a poté provedl Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „FÚ Pardubice“). Žalobkyni byla doměřena daň z důvodu vyloučení nároků na odpočet DPH z plnění poskytnutých společnostmi KOUKNI s. r. o. a Concept & Vision s. r. o. (dále též „CONCEPT“), která spočívala v reklamě na golfových turnajích a na HC Slavia Praha.

[2] Podle správců daně žalobkyně sice doložila splnění hmotněprávních podmínek, avšak tato plnění byla zasažena daňovým podvodem, o němž musela vědět. Správci daně poukázali především na to, že spolupráce s dodavatelem navazovala na dřívější nezákonnou daňovou optimalizaci (fakturace fiktivních plnění společností EBKO s. r. o., posléze CONCEPT, a vrácení větší části fakturovaných peněžních prostředků zpět), pro kterou byl jednatel žalobkyně trestně stíhán. Žalobkyně přitom ohledně sporných plnění jednala se stejnou osobou (R. D.), která však nebyla statutárním orgánem daných dodavatelů. Dále správci daně konstatovali mnohonásobné navýšení ceny reklamy (4 až 8 krát) při jejím prodeji žalobkyni oproti cenám, za které ji dodavatelé získali od společnosti spravujících daný turnaj a hokejový klub, které současně přímo fakticky zajistily a provedly daná plnění a jejich dokumentaci. O tomto navýšení musela žalobkyně vědět, neboť reklamu na Slavii uplatňovala již cca 10 let, a nebyla schopna objasnit změnu dodavatele. Podle správců daně dodavatelé krátili své daňové povinnosti prostřednictvím fiktivních plnění na vstupu, neboť jim již nemohly vzniknout další náklady na plnění ve vykazovaných objemech. Zároveň jsou pro správce daně od zahájení prověřování sporných transakcí nekontaktní, mají nedoplatky, stali se nespolehlivými plátcí a vykazují i další typické rizikové znaky. Upozornili také na to, že žalobkyně si dané dodavatele nijak neproověřila a že tito nebyli výhradními držiteli práv k zajištění reklamy v daných prostorech, nýbrž právě a pouze přeprodávali reklamní prostor pro žalobkyni. Té nic nebránilo zajistit ji přímo. Jednalo se o běžné a dosažitelné plnění, žalobkyně ostatně přímo s primárními poskytovateli řešila grafické a technické provedení reklamy.

II.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Praze (dále též „krajský soud“), který ji zamítl rozsudkem identifikovaným ve výroku tohoto rozhodnutí. Předeslal, že žaloba kopíruje odvolání, postrádá názorovou oponenturu zpochybňující vypořádání námitek žalovaným a zčásti mimoběžně míří do daně z příjmů právnických osob.

[4] Dále se věnoval námitkám procesního charakteru. Neshledal přitom namítanou nicotnost. Označil-li totiž žalovaný nesprávný finanční úřad ve výčtu dodatečných platebních výměrů, které potvrzoval, šlo o zřejmou chybu v psaní, která v posuzované věci neměla vliv na srozumitelnost rozhodnutí. Nicotnost nemohla způsobit ani skutečnost, že daňovou kontrolu zahájil a vedl FÚ Pardubice bez toho, aniž by bylo rozhodnuto o delegaci či dožádání a byly vymezeny důvody jejího zahájení. FÚ Pardubice k tomu byl oprávněn v rámci tzv. vybrané působnosti a žalobkyně v této souvislosti žádné omezení či komplikace netvrdila. Žalobou napadené rozhodnutí pak bylo vydáno v rámci zachované lhůty pro stanovení daně. Tato byla jednak účinně přerušena zahájením daňové kontroly a poté rovněž účinně prodloužena oznámením dodatečných platebních výměrů a rozhodnutí žalovaného. Z toho plyne, že i opravná rozhodnutí byla vydána ve lhůtě. Nadto se jednalo o opravu písařské chyby, která neměla vliv na zákonnost rozhodnutí. Konečně nelze považovat dodatečné platební výměry za nicotné s odkazem na postup při vyřizování námítky podjatosti. Podle krajského soudu nemohla námitka podjatosti žalobkyně vznesená více než dva roky po zahájení daňové kontroly a nadto formulovaná velmi obecně, založit účinky předpokládané v § 77 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. I kdyby pak námitka směřovala vůči řediteli FÚ Pardubice a tento ji vyřídil dříve, než bylo rozhodnuto o jeho nepodjatosti, nešlo by samo o sobě o natolik závažnou vadu, která by způsobila nezákonnost

pokračování

daňové kontroly či dodatečných platebních výměrů. Tím spíše, že k vyloučení ředitele na základě upřesněné námitky žalobkyně později nedošlo. Už vůbec by tato skutečnost nemohla způsobit nicotnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný neporušil ani § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť neprováděl dokazování a plně se ztotožnil se závěry správce daně.

[5] Z věcného hlediska se krajský soud zabýval pouze zákonností odepření nároku na odpočet DPH souvisejícího s plněními *Czech Golf a HC Slavia*. Žalobkyně totiž v řízení před soudem neuplatnila námitky, které by reagovaly na závěr o neprokázání deklarovaného rozsahu u plnění *FbŠ Bohemians*. Co se týče samotné existence podvodu, popsal žalovaný podle krajského soudu podrobně, na základě jakých zjištění dovodil, že si přímí dodavatelé žalobkyně neoprávněně nárokovali nadhodnocené fiktivní odpočty, jimiž si snižovali daňovou povinnost, kterou by jinak byli povinni v souvislosti s plněními poskytnutými žalobkyni odvést. Dále konstatoval, že finanční orgány rovněž shromáždily ucelený souhrn vzájemně se doplňujících nepřímých důkazů, které jsou dostatečným podkladem pro jejich závěr o vědomé účasti žalobkyně na podvodu. Významnou indicií je již skutečnost, že žalobkyně přijala plnění na základě spolupráce s R. D., s nímž se její jednatel již dříve vědomě podílel na krácení DPH v případě jiných plnění. Mohla si být tudíž vědoma, že další spolupráce s touto osobou může být riziková. Dále ji měla varovat výše ceny, za kterou plnění nakupovala a která byla podle zjištění finančních orgánů v případě sezóny 2016/2017 navýšena 8krát a v případě sezóny 2017/2018 pak 4krát. Jelikož měla reklamu umístěnu v prostorách HC Slavia již 10 let, měla a mohla si být nadhodnocení ceny vědoma. Okolnosti týkající se dodavatelů již jen dokreslují charakter těchto společností, které byly do řetězců vloženy uměle. S ohledem na intenzitu výše popsaných indicií by žalobkyně mohla předejít své účasti na podvodu přijetím pouze velmi důkladných opatření. Ta však jejich přijetí ani netvrdila. Na závěru o splnění všech podmínek pro nepřiznání nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu nic nemění skutečnost, že jednatel žalobkyně nebyl v souvislosti s danými plněními trestně stíhán, či že neměla z těchto transakcí prospěch. Na nyní posuzovaná plnění nelze přenášet ani závěry znaleckého posudku prof. Ing. Hótové, který se týkal pouze fiktivních plnění s jiným dodavatelem. Irelevantní je taktéž skutečnost, že finanční orgány neodepřely nárok na odpočet z plnění *box live Karlovy Vary*. Ve vztahu k tomuto plnění se jim nepodařilo shromáždit dostatečné důkazy pro prokázání účasti na podvodu.

III.

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost s odkazem na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). V ní zopakovala, že FÚ Pardubice nebyl oprávněn u ní zahájit daňovou kontrolu. V rámci vybrané působnosti podle ní může jednat jen ten finanční úřad, z jehož činnosti vyplynuly důvody pro zahájení daňové kontroly. Jelikož to se nestalo, a nedošlo ani k delegaci či dožádání, nemělo zahájení daňové kontroly za následek přerušení lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu. I pokud by k tomu byl FÚ Pardubice oprávněn, bylo jí procesně perfektní rozhodnutí doručeno až 2. 8. 2022, přičemž podle krajského soudu připadl konec prekluzivní lhůty na 18. 6. 2022. Navíc byla žaloba podána 16. 5. 2022, takže po tomto datu nebyl žalovaný oprávněn rozhodnutí jakkoliv opravovat. Stěžovatelka nesouhlasí s krajským soudem, že z hlediska prekluzivní lhůty nebylo nutné přihlížet k rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností. Ve zbytku kasační stížnosti stěžovatelka uvádí důvody, pro které jí mělo být uznán nárok na odpočet

z reklamního plnění *FbŠ Bohemians*. Poukazuje na důvody spolupráce se zprostředkovatelem, fakticitu plnění, přínos reklamy a absenci trestního stíhání jejího jednatele. Odmítá, že by mohla být spolupráce s R. D. indicií o tom, že o podvodu mohla a měla vědět. Žalovaný podle ní neprokázal existenci okolností naplňujících subjektivní stránku podvodu. Stěžovatelka reklamu nepřeprodovala, ale byla konečným příjemcem, daň odvedl její dodavatel, neměla informace o pořizovací ceně plnění, nebyla jakkoliv spojena s dodavatelem a neměla z transakce jiný profit než svou kýženou prezentaci vůči zákazníkům. To, že si její dodavatelé snižovali daňovou povinnost fiktivními doklady, nemohla předpokládat. Skutečnost, že dodavatelé měli tzv. fiktivní sídla, je pro posouzení vědomostní stránky irelevantní. Dále odkazuje na znalecký posudek Ing. Hótové, z něhož dovozuje absenci majetkové újmy státu. Krajský soud podle ní odmítl jeho závěry zcela chybně proto, že nebyly předloženy v rámci žaloby. V závěru krajského soudu vytýká, že se opomněl vypořádat s námitkou podjatosti v daňovém řízení. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] V doplnění kasační stížnosti ze dne 24. 10. 2023 stěžovatelka navrhla právní větu ke svým úvahám stran vybrané působnosti a odmítla skutkový závěr krajského soudu, že měla již dříve přímé kontakty s kluby *Bohemians* a *Slavia*. Vždy byla těmito kluby odmítnuta a odkázána na zprostředkovatele, jejichž cenové podmínky musela přijmout. K tomu doplnila, že neplatí žádné cenové moratorium a provedla rozbor § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, s dovětkem, že správce daně nemohl přistoupit k úpravě jejího základu daně.

[8] V doplnění kasační stížnosti ze dne 29. 11. 2023 požádala o nařízení jednání za účelem provedení dokazování listinami, ze kterých vyplýne, že stěžovatelka nakupovala reklamní plochy dříve prostřednictvím zprostředkovatelů.

[9] V doplnění kasační stížnosti ze dne 11. 12. 2023 znovu odkázala na znalecký posudek Ing. Hótové a citovala argumentaci, kterou v této souvislosti uplatnila v žalobě. Krom tohoto posudku se podle ní krajský soud nezabýval ani argumentem o irelevanci tzv. virtuálních sídel v případě reklamních agentur. Dodala, že rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 2. 8. 2022 nebylo dosud zakončeno řízení o jejím odvolání proti oprávněnému rozhodnutí žalovaného.

[10] Dne 12. 1. 2024 stěžovatelka doručila repliku k vyjádření žalovaného, v níž zopakovala argumentaci v kasační stížnosti a jejích doplněních. V podání ze dne 23. 1. 2024 ke svým tvrzením připojila dokumenty z daňového spisu, odcitovala některé části a zopakovala kasační námitky a výtky vůči správním orgánům. V podání ze dne 24. 1. 2024 stěžovatelka sestavila přehled základů daně za jednotlivá zdaňovací období, vymezila se opět vůči tomu, že by dříve nakupovala reklamu přímo a že by její realizaci nedoložila a demonstrovala absenci cenového rozdílu na srovnání se smlouvami s jinými zprostředkovateli, které uzavřela v letech 2008 až 2016. K tomu doložila příslušné smlouvy, faktury a dodatečné platební výměry. V podání ze dne 24. 4. 2024 apelovala na Nejvyšší správní soud, aby rozhodoval v souladu se zásadou *in dubio mitius*. V podáních ze dne 28. 9. 2024 a ze dne 31. 10. 2024 (opět) obsáhle a repetitivně zrekapitulovala stížní důvody.

IV.

pokračování

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s posouzením věci provedeným krajským soudem, které ve svém vyjádření citoval. Jelikož se kasační námitky shodují s námitkami odvolacími a žalobními, odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Poukázal na to, že stěžovatelka hodnotí závěry krajského soudu izolovaně a vytrhává je z kontextu. Shrnul důvody, pro které je třeba závěry krajského soudu považovat naopak za správné. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[12] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Před věcným projednáním kasačních námitek Nejvyšší správní soud považuje za nutné vyjádřit se k formě a obsahu podané kasační stížnosti. Nelze si totiž nevšimnout, že kasační stížnost je (stejně jako žaloba) na mnoha místech obtížně srozumitelná a uchopitelná. Díky řadě doplnění a dalších podání pak postrádá jasnou a přehlednou argumentaci vůči závěrům krajského soudu, jedná se spíše o jakousi „koláž“ předchozích podání stěžovatelky. Tytéž argumenty jsou navíc zhusta opakovány v doplňujících podáních stále dokola. S ohledem na to, že se pořád jedná o různou variaci odvolacích (a posléze žalobních) námitek, je poměrně obtížné rozeznat, kdy se jedná o prostou reprodukci či citaci dříve uvedeného a kdy o vlastní kasační námitky. Krom toho se kasační námitky, které Nejvyšší správní soud identifikoval, nezřídka míjí nejen s argumentací krajského soudu, ale i s předmětem sporu. Nezbyvá než podotknout, že kvantitou podání rozhodně nelze dohnat jeho argumentační úspornost, kterou stěžovatelce ostatně vytkl již krajský soud. Právě obsah a kvalita (nikoliv kvantita) kasační stížnosti nicméně předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Řízení před Nejvyšším správním soudem (stejně jako řízení před krajským soudem) je totiž ovládáno dispoziční zásadou. Je-li tedy kasační stížnost (argumentačně) kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, a dále rozsudky ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60).

[15] Jak plyne z již výše predestřeného, stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti také námitky, které jsou nepřípustné a Nejvyšší správní soud se jimi nemohl zabývat. Konkrétně se jedná o námitky týkající se plnění označeného *FbŠ Bohemians*, neboť krajský soud jasně konstatoval, že závěry žalovaného stran tohoto plnění nepřezkoumával z důvodu, že je stěžovatelka v žalobě nenapadla. Tuto úvahu stěžovatelka přitom v kasační stížnosti zcela pomíjí a nijak se proti ní nevymezuje. Stěžovatelka tak v tomto ohledu uplatňuje nové skutečnosti, ke kterým Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 5 s. ř. s. nepřihlíží. Ze stejného důvodu nemohl přihlížet ani k její argumentaci stran absence cenového rozdílu v podání ze dne 24. 1. 2024 a k tomu předloženým dokladům (faktury, smlouvy). Tyto

skutečnosti nebyly uplatněny v řízení před krajským soudem, ač stěžovatelce nic nebránilo tak učinit. Jedná se o dokumenty, které jí byly nepochybně známy již v průběhu předchozích řízení. Jestliže je však (spolu s příslušnou argumentací) dříve neuplatnila, nemůže se jimi poprvé zabývat Nejvyšší správní soud.

[16] S předmětem řízení se pak zcela míjí námitky týkající se úpravy základu daně z příjmů právnických osob podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť předmětem tohoto řízení je doměření DPH z důvodu (vědomé) účasti stěžovatelky v řetězci transakcí zasažených daňovým podvodem.

[17] Dále je třeba vyjasnit, že krajský soud (a tím méně Nejvyšší správní soud) se v nynějším řízení nemůže zabývat námitkami stěžovatelky vůči jakémukoliv postupu žalovaného (či jiného orgánu finanční správy), který následoval poté, co nabylo žalobou napadené rozhodnutí právní moci. Předmětem soudního přezkumu je totiž právě a pouze rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2022. Na jeho zákonnost nemůže mít z povahy věci jakýkoliv vliv to, jak žalovaný či další orgány finanční správy postupovaly v řízení o opravě zřejmých nesprávností, které následovalo po vydání žalobou napadeného rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2017, č. j. 7 Azs 326/2017-21 a ze dne 31. 10. 2023, č. j. 7 Afs 126/2022-40). Ostatně, *při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu* (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Pokud stěžovatelka zamýšlela dosáhnout přezkumu postupu žalovaného či dalších orgánů finanční správy v uvedeném řízení, musela by k tomu zvolit jiný procesní prostředek, než zformulování příslušné námitky v kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu o žalobě proti rozhodnutí žalovaného. Tyto námitky se totiž nevztahují k jednání správních orgánů ve správním řízení, z něhož vzešlo žalobou napadené rozhodnutí, nýbrž k jejich jednání v době po pravomocném skončení řízení o doměření DPH. Takové jednání už nemohlo nijak způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného a nelze proti němu brojit prostřednictvím kasační stížnosti (či doplnění žaloby).

[18] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení namítané nepřezkoumatelnosti. Tu stěžovatelka výslovně spojila s absencí reakce krajského soudu na její žalobní námitky týkající se 1) podjatosti úředních osob a pořadí vyřizování příslušných námitek stěžovatelky, 2) závěrů znaleckého posudku Ing. Hótové a 3) irelevance tzv. virtuálních sídel u reklamních agentur.

[19] Žalobnímu bodu týkajícímu se podjatosti úředních osob a pořadí vyřizování příslušných námitek stěžovatelky se krajský soud věnoval v bodech 100 až 109 napadeného rozsudku. Učinil tak v rámci vypořádání námitek, v nichž stěžovatelka dovozovala nicotnost rozhodnutí žalovaného, kterou v tomto případě dovozovala z toho, že vydání dodatečných platebních výměrů předcházelo nicotné rozhodnutí o námitce podjatosti úředních osob. Ředitel FÚ Pardubice totiž podle ní rozhodl o námitce podjatosti úředních osob předtím, než bylo rozhodnuto o jeho (ne)podjatosti. Krajský soud stěžovatelce velmi podrobně vysvětlil, podle obsahu její námitka zřetelně směřovala pouze proti úředním osobám kontrolního odboru, mezi něž ředitel FÚ Pardubice nepatří. Nic mu tedy nebránilo o stěžovatelčině námitce podjatosti rozhodnout, a nedopustil se v tomto ohledu žádné vady řízení. Krom toho krajský soud konstatoval, že námitka podjatosti byla velmi obecná a neobsahovala relevantní důvody, které by mohly založit *důvodnou* pochybnost o nepodjatosti ve smyslu § 77 odst. 3 daňového řádu. A konečně dodal, že i v hypotetické

pokračování

situaci, kdy by rozhodoval ředitel FÚ Pardubice o podjatosti úředních osob předtím, než bylo rozhodnuto o jeho nepodjatosti, nejednalo by se o takovou vadu řízení, která by automaticky způsobila nezákonnost dodatečných platebních výměrů, tím méně jejich nicotnost. K tomu odkázal na příslušnou judikaturu, konkrétně rozsudek ze dne 9. 3. 2016, č. j. 3 As 15/2016-47, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil: „*Oproti tomu vydání správního rozhodnutí vyloučenou úřední osobou je vadou správního řízení, která sice mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], současně však nejde o vadu, jež by musela mít takovou povahu, a tudíž by vždy musela bezpodmínečně vyústit ve zrušení napadeného správního rozhodnutí.*” Stěžovatelce proto nelze přisvědčit, že by se krajský soud námitkou týkající se podjatosti nezabýval. Jeho hodnocení přitom není co vytknout (stěžovatelka to ostatně ani nečiní a pouze opakuje své dřívější výhrady, s nimiž se krajský soud vypořádal).

[20] Zcela mimoběžná je taktéž argumentace stěžovatelky poukazující na to, že se krajský soud odmítl zabývat znaleckým posudkem Ing. Hótové. Krajský soud tento argument nepominul, nýbrž v bodě 138 napadeného rozsudku vysvětlil, že se znalecký posudek týkal pouze fiktivních plnění mezi stěžovatelkou a společností Ebko, pročez jeho závěry nelze přenášet na nyní posuzované transakce. Současně poukázal na to, že nevyužitelnost posudku pro nynější věc připustila sama stěžovatelka. Opět pak platí, že proti této argumentaci stěžovatelka nijak nebrojí a pouze opakovaně ve svých podáních kopíruje text znaleckého posudku. Nutno dodat, že jí opakovaná pasáž o absenci majetkové újmy státu je vystavěna na tom, že dodavatel řádně odvede DPH, kterou mu stěžovatelka uhradila. Daňové orgány ovšem jasně v nynější věci poukázaly na to, že dodavatelé uměle snižovali svou daňovou povinnost fiktivními plněními (tzv. cross-invoicing), čili státu díky tomu odvedli méně, než činila jejich skutečná daňová povinnost, což je právě ona majetková újma státu. Tuto skutečnost stěžovatelka ve své argumentaci setrvale pomíjí. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že pro konstatování účasti podvodu na DPH není podstatná existence majetkové újmy státu ani prospěch daňového subjektu, nýbrž narušení neutrality, kterou má právě tzv. cross-invoicing zakrývat.

[21] Přisvědčit nelze ani tomu, že by se krajský soud opomněl vyjádřit k námitce týkající se obvyklosti tzv. virtuálních sídel v případě společností zabývajících se reklamou, respektive že by v tomto ohledu pouze opsal rozhodnutí žalovaného. Krajský soud o dané námitce v bodě 128 napadeného rozsudku uvažil tak, že poukaz správních orgánů na charakter zapsaného sídla dodavatelů nepředstavoval rozhodující okolnost, ale toliko podpůrný argument, kterým žalovaný dokresloval charakter dodavatelů stěžovatelky. Dodal, že závěr o vědomém zapojení stěžovatelky do řetězce transakcí zasažených podvodem na DPH je vystavěn na jiných dostatečně silných objektivních indiciích. Ani v tomto případě tedy nechybí vypořádání dané námítky krajským soudem, které nelze označit za prostou reprodukci závěrů žalovaného. Proti němu stěžovatelka žádné výhrady nevznáší.

[22] Co se týče polemiky stěžovatelky o doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty, ztotožnil se Nejvyšší správní soud plně s posouzením krajského soudu. Jednak se stěžovatelka mylí v tom, že zahájení daňové kontroly nemohlo způsobit přerušení prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu s ohledem na to, že tento úkon učinil (a daňovou kontrolu vedl) FÚ Pardubice, ač je jejím obecně místně příslušným správcem daně Finanční úřad pro Středočeský kraj. Žalovaný i krajský soud stěžovatelce

vysvětlili, že FÚ Pardubice jednal na základě oprávnění plynoucího z § 8 odst. 2 ve spojení s § 10 odst. 4 písm. b) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, který je ve vztahu k úpravě místní příslušnosti v daňovém řádu *lex specialis* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017-34, č. 3690/2018 Sb. NSS). Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu může vybranou působnost, do níž patří i daňová kontrola, vůči daňovému subjektu provádět kterýkoliv finanční úřad jako správní orgán s celostátní působností (rozsudky ze dne 8. 2. 2018, č. j. 1 Afs 393/2017-33, ze dne 2. 7. 2018, č. j. 5 Afs 217/2017-28, ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 84/2018-49, ze dne 15. 8. 2019, č. j. 10 Afs 270/2018-34, ze dne 10. 8. 2021, č. j. 1 Afs 141/2021-32, ze dne 20. 8. 2021, č. j. 2 Afs 247/2020-44, ze dne 7. 3. 2023, č. j. 5 Afs 352/2020-52, nebo ze dne 25. 5. 2023, č. j. 9 Afs 212/2022-37). Nastíněný výklad citovaných ustanovení zákona o finanční správě neshledal rozporným s právem daňového subjektu na spravedlivý proces ani Ústavní soud (usnesení ze dne 20. 3. 2018, sp. zn. II. ÚS 928/18). Právní úprava přitom nepodmiňuje výkon vybrané působnosti tím, že by dotčený finanční úřad musel z vlastní činnosti disponovat poznatky o daném daňovém subjektu, jak konstruuje stěžovatelka. Na obdobné námitky již Nejvyšší správní soud odpovídal v rozsudku ze dne 20. 12. 2018, č. j. 7 Afs 380/2018-31, který se zabýval výkladem prakticky totožného institutu v zákoně č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky. Jeho závěry jsou proto plně přenositelné i na nynější argumentaci stěžovatelky: „*Právní úprava vybrané působnosti přitom nepředpokládá, že by měl být kontrolovanému subjektu sdělen důvod, proč byl její výkon v konkrétní věci svěřen právě určitému celnímu úřadu. K takovému postupu ostatně není důvod, neboť se v důsledku právní úpravy vybrané působnosti jedná o celní úřad, který je místně příslušný již na základě zákona. Dotčený celní úřad nezískává pravomoc k provedení kontroly na základě žádného zvláštního titulu jako je dožádání, delegace či atrakce, pro jejichž použití daňový řád předpokládá naplnění stanovených podmínek. Krajský soud tedy správně konstatoval, že právní úprava nepožaduje odůvodnění toho, proč kontrolu v rámci vybrané působnosti provede určitý správce cla a nestanovuje k tomuto postupu žádné podmínky*” (důraz přidán).

[23] Bylo tudíž v souladu se zákonem, zahájil-li a provedl daňovou kontrolu FÚ Pardubice. Tímto úkonem pak došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 3 daňového řádu, která by nově skončila dne 18. 6. 2021. Jak správně uvedl krajský soud, protože v posledních 12 měsících této lhůty správce daně dne 25. 5. 2021 vydal (a stěžovatelce oznámil) dodatečné platební výměry, došlo k prodloužení lhůty podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu o další rok. Nejdříve tak mohla lhůta pro stanovení daně uplynout dne 18. 6. 2022, přičemž dne 11. 5. 2022 bylo vydáno a stěžovatelce oznámeno napadené rozhodnutí žalovaného o odvolání. Tímto úkonem mimochodem došlo k dalšímu prodloužení lhůty o jeden rok [§ 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu]. Z provedené rekapitulace plyne, že napadené rozhodnutí bylo vydáno a doručeno v rámci zachované lhůty pro stanovení daně. Případné navazující postupy žalovaného (či dalších orgánů finanční správy) týkající se opravy tohoto rozhodnutí nemají z hlediska účinku tohoto úkonu (oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku) na běh prekluzivní lhůty význam. Správní soudy pak posuzují zákonnost právě tohoto rozhodnutí. Pokud by shledaly, že je jakkoliv vadné (třebas i z důvodů, pro které bylo posléze přistoupeno k jeho opravě) a že tato vada mohla mít vliv na jeho zákonnost, zrušily by je. Účinky na běh prekluzivní lhůty by nicméně tak jako tak zůstaly zachovány (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, ze dne 8. 2. 2019, č. j. 5 Afs 40/2018-33 či ze dne 25. 5. 2022, č. j. 7 Afs 54/2020-75).

pokračování

[24] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že plně aprobuje závěry krajského soudu týkající se absence vlivu chybného označení finančního úřadu ve výroku rozhodnutí žalovaného na jeho zákonnost. Byť žalovaný při opakovaném výčtu dodatečných platebních výměrů, které potvrzuje, nesprávně uvedl ve většině případů, že je vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu a v jednom případě Finanční úřad Kraje Vysočina (přestože dodatečné platební výměry vydal Finanční úřad Středočeského kraje) a u posledního uvedeného dodatečného platebního výměru uvedl také nesprávné datum a část čísla jednacího, nevyvolává toto pochybení žádné rozumné pochyby o tom, o jakých rozhodnutích žalovaný rozhodoval. Krajský soud dospěl zcela správně k závěru, že v citované pasáži učinil žalovaný zjevně písařskou chybu.

[25] Vlastním předmětem sporu je pak otázka, zda ob stojí závěry daňových orgánů a krajského soudu, že se stěžovatelka účastnila transakcí zatížených daňovým podvodem na DPH, o němž mohla a měla vědět. Zde však Nejvyšší správní soud musí konstatovat, že námitky stěžovatelky jsou na samé hranici projednatelnosti. Jednak stěžovatelka v kasační stížnosti podle svých slov brojí proti odepření nároku na odpočet u plnění *FbŠ Bohemians*, který však nebyl předmětem posouzení krajského soudu a především nebyl odepřen pro vědomou účast stěžovatelky v řetězci transakcí zasažených podvodem. Právě k závěrům o vědomé účasti stěžovatelky na podvodu přitom směřuje její argumentace, kterou setrvale spojuje s plněním *FbŠ Bohemians*. Stěžovatelka tak zřejmě hodlala napadnout závěry krajského soudu stran plnění *HC Slavia*. Ani toto však důsledně vzato nečiní. V podstatě totiž toliko v jiném pořadí opakuje svou žalobní (a předtím odvolací) argumentaci, aniž by konkrétněji reagovala na závěry krajského soudu a tyto se alespoň pokusila vyvracet či zpochybňovat.

[26] Pouze ve stručnosti tak Nejvyšší správní soud uvádí, že předpokladem odepření nároku na odpočet z důvodu vědomé účasti na řetězci transakcí zasažených podvodem na DPH není trestní stíhání účastníků. Výsledky daňového řízení nejsou závislé na výsledcích řízení trestního, nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti *de iure* ani *de facto*. Ačkoliv jsou v praxi často vedeny oba druhy řízení pro týž skutek, výsledky bývají mnohdy zcela rozdílné. Pro výsledek daňového řízení není totiž rozhodující skutečnost, že žalobce spáchal či nespáchal nějaký trestný čin (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2009, č. j. 8 Afs 86/2008-95; ze dne 25. 4. 2012, č. j. 2 Afs 33/2011-78, nebo ze dne 3. 11. 2022, č. j. 10 Afs 159/2020-39). To znamená, že není vyloučeno odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet z důvodu vědomé účasti na podvodu na DPH, přestože aktéři daného řetězce nebyli trestně stíháni. Stěžovatelka zcela pomíjí základní premisu, že na rozdíl od trestného činu zkrácení daně nevyžaduje právo daňové prokázání zavinění ve formě úmyslu jednajících osob, ale postačí i nedbalost, kdy daňový subjekt fakticky sice o své účasti neví, ale vzhledem k prokázaným objektivním skutečnostem o ní vědět mohl a měl (nevědomá nedbalost), blíže viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015-35, nebo ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).

[27] Nejvyšší správní soud se pak shoduje s posouzením daňových orgánů a krajského soudu, že skutkové okolnosti nyní projednávaného případu nepochybně svědčí pro závěr, že stěžovatelka přijala zdanitelná plnění v řetězci zasaženém daňovým podvodem. Dodavatelé jí poskytli zdanitelná plnění v podobě reklamních služeb za ceny mnohonásobně navýšené oproti cenám, za které tato plnění sami pořídili a za které byla běžně dostupná; inkasovali cenu včetně DPH, přičemž správci daně předestřeli a doložili plausibilní

a logickou úvahu, že si daňovou povinnost uměle snižovali fiktivními plněními na vstupu; nereagovali na výzvy správce daně a následně se stali zcela nekontaktními. Popsané skutkové okolnosti svědčí o jednom z typických modelových případů podvodu na DPH (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2021, č. j. 3 Afs 421/2019-39; ze dne 11. 11. 2022, č. j. 3 Afs 118/2020-44, ze dne 25. 1. 2023, č. j. 6 Afs 82/2021-77; nebo ze dne 17. 5. 2024, č. j. 5 Afs 325/2023-49).

[28] Stran vědomosti stěžovatelky o účasti na zneužívajícím jednání a přijetí rozumných opatření k předejití či zabránění účasti na tomto jednání daňové orgány a krajský soud správně poukázaly na to, že stěžovatelka dané obchody dojednala s osobou, s níž v předchozích zdaňovacích obdobích prováděla nelegální daňovou optimalizaci pomocí přijímání fiktivních faktur a následného vrácení větší části uhrazených částek, za niž byl její jednatel trestně stíhán. Přiznal přitom, že se na této praxi zčásti podílel dokonce i jeden z řešených dodavatelů (CONCEPT). Rizikovitost takové spolupráce je s ohledem na již prokázanou daňovou nekázeň osoby jednající za dané dodavatele nabíledni. To vše za situace, kdy fakturované částky byly značně přemrštěné a absentoval v podstatě jakýkoliv přínos zapojení oněch „reklamních agentur“ (které se navíc v dané branži nijak nereprezentovaly, neměly ani žádné faktické zázemí pro svou činnost), neboť samotné plnění stěžovatelka řešila přímo s prvotními dodavateli. Krajský soud v tomto ohledu netvrdil existenci dřívějších přímých nákupů reklamy od společnosti provozující HC Slavia, nýbrž to, že stěžovatelka již v minulosti reklamu na HC Slavia měla. K zapojení nových dodavatelů a výši ceny přitom neposkytla žádné ekonomicky racionální zdůvodnění. Její chování tak v dané věci nebylo možno pokládat za obezřetné, a jak správně dovodil krajský soud, nebylo možno dospět k závěru, že by stěžovatelka jednala s přiměřenou péčí a že by s ohledem na finanční objem uskutečněných plnění přijala taková opatření, která na ní bylo možno v souladu s judikaturou rozumně požadovat.

[29] Nejvyšší správní soud neshledal v rozhodnutích orgánů finanční správy a krajského soudu ani žádné další vady, pro které by bylo nutno jejich rozhodnutí zrušit. Jejich závěry mají plnou oporu v právní úpravě a správním spisu a jsou podrobně zdůvodněny. Zdejší soud se s jejich hodnocením ztotožnil a plně jej přebírá a v podrobnostech na ně odkazuje. Z tohoto důvodu nemohl kasační soud shledat případnou ani polemiku stěžovatelky s jejich argumentací.

[30] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*).

[31] Podle § 109 odst. 2 s. ř. s. *o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání. Považuje-li to za vhodné nebo provádí-li dokazování, nařídí k projednání kasační stížnosti jednání.* K nařízení jednání v řízení o kasační stížnosti dochází zpravidla tehdy, je-li nutné provést ve věci dokazování ohledně určité skutečnosti, která by mohla mít vliv na jeho rozhodnutí. Taková situace v nynější věci nenastala. Samotná žádost účastníka řízení pak podle judikatury nemůže být důvodem, pro který by Nejvyšší správní soud musel bez dalšího nařídit jednání (rozsudek ze dne 15. 11. 2005, č. j. 8 Aps 1/2005-82, publikovaný pod č. 932/2006 Sb. NSS).

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační

pokračování

stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 21. listopadu 2024

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu