



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **PPU CZ s.r.o. v likvidaci**, se sídlem náměstí Jiřího z Lobkovic 2288/20, Praha 3, zast. JUDr. Petrou Fenikovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Bělehradská 572/63, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 6. 2023, č. j. 19844/23/5300-21441-712599, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 9. 2024, č. j. 15 Af 18/2023-51,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem projednávané věci jsou otázky, a) zda došlo k podvodu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), b) zda žalobkyně o své účasti na něm mohla a měla vědět, a c) zda přijala dostatečná opatření, aby účasti na podvodu zabránila.

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu vydal dne 23. 2. 2022 celkem dvacet tři dodatečných platebních výměrů, kterými žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty a stanovil žalobkyni povinnost uhradit penále za zdaňovací období leden 2017 až prosinec 2018 (vyjma července 2017). Důvodem doměření daně bylo, že žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

[3] Proti všem dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení dospěl k závěru, že pochybnosti správce daně ohledně splnění zákonných podmínek podle § 72 a § 73 zákona o DPH nejsou úplné, a proto správcí daně uložil doplnění dokazování stran eventuální existence podvodu na DPH v daných obchodních řetězcích a zaviněné účasti žalobkyně na něm. Správce daně provedl dokazování a dospěl k závěru o existenci podvodu na DPH, kterého se žalobkyně společně se svým dodavatelem zúčastnila, přičemž o své účasti mohla a měla vědět. Proto žalobkyni vyzval ke sdělení a doložení přijatých opatření, které by účasti na podvodu zabránily. Žalovaný žalobkyni seznámil se zjištěními správce daně o její zaviněné účasti na podvodu na DPH s tím, že u ní absentují preventivní opatření předcházející právě účasti na podvodu. Žalobkyně na uvedené seznámení nereagovala. Žalovaný proto výše nadepsaným rozhodnutím odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[4] Žalovaný sice na rozdíl od správce daně konstatoval, že žalobkyně splnila hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně, avšak po doplněném dokazování identifikoval a popsal obchodní řetězec skládající se z vlastníků reklamních ploch (prvoligové fotbalové týmy, hokejový klub HC SPARTA PRAHA, ICE CZECH LETŇANY, Gladiator Championship Fighting a NIOSPORT AGENCY), a dále ze společností Avantris Trade, s.r.o. (dále jen „Avantris Trade“), COMPERSCO s.r.o. (dále jen „COMPERSCO“), Colombatti s.r.o. (dále jen „Colombatti“) - ve zdaňovacím období prosinec 2018 nahrazena společností 7System s.r.o. (dále jen „7System“), L.M.N. COMPANY spol. s r.o. (dále jen „L.M.N. COMPANY“) a **žalobkyně** (zvýraznění doplněno soudem, pozn. NSS; viz schéma na stranách 15 a 16 rozhodnutí žalovaného).

[5] Dle žalovaného došlo k narušení neutrality daně u daňových subjektů Colombatti, 7System, Avantris Trade, COMPERSCO a L.M.N. COMPANY. Shrnutí, že společnost 7System neuhradila DPH vyplývající z daňového přiznání za prosinec 2018 a společnost Colombatti neuhradila doměřenou daňovou povinnost. Obě společnosti nakoupily reklamní plnění od COMPERSCO a svou daňovou povinnost uměle snižovaly fiktivními plněními od dalších společností. K narušení neutrality daně došlo také tím, že do řetězců byly zapojeny společnosti v pozici neplátců (Avantris Trade a COMPERSCO), které ale měly být z důvodu překročení obratu registrovány jako plátcí DPH. Byla zjištěna propojenost společností, které se nejvíce jako standardní podnikatelé, neboť neprezentují svou činnost, staly se nespolehlivými plátcí DPH, docházelo u nich ke změnám jednatelů na osoby s bydlištěm mimo území České republiky či osoby nedohledatelné. Dodavatel žalobkyně L.M.N. COMPANY byl v pozici subjektu, který pouze „přeprodával“ reklamní plnění. I u této společnosti však lze shledat narušení neutrality daně, neboť byla v případě předmětných plnění vědomě zapojená do podvodu na DPH.

[6] Zároveň popsal objektivní okolnosti, jež ve svém souhrnu vytvořily logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokázaly, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Též dospěl k závěru, že žalobkyně nedodržela dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohla být rozumně vyžadována k ověření, že uskutečňované obchodní transakce nepovedou k účasti v podvodném řetězci. Žalobkyně proto nemohla být v dobré víře, že se účastí na daných obchodních transakcích nezapojila do podvodného jednání.

pokračování

[7] Žalobkyní podanou žalobu zamítl nyní napadeným rozsudkem městský soud. Nejprve shrnul judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu ohledně podmínek vzniku nároku na odpočet DPH a algoritmu pro odepření tohoto nároku v případě účasti daňového subjektu na daňovém podvodu. Následně přistoupil k aplikaci uvedeného algoritmu na projednávanou věc.

[8] Dle městského soudu nedošlo ani u jedné ze společností Colombatti a 7System k vyměření daně podle pomůcek, jak se domnívala žalobkyně. Za nesprávnou označil námitku žalobkyně, že je třeba rozlišovat mezi daní neodvedenou úmyslně se znaky poukazujícími na podvod a tím, zda jde o nedoplatek či doměření daně; o tom, zda se jedná o podvod, totiž rozhodují skutečnosti přístupující k chybějící dani. Městský soud též neshledal, že by žalovaný z usnesení o zahájení trestního stíhání vyvodil závěr o účelovém vytvoření obchodních řetězců, a tím porušil presumpci neviny uplatňovanou v trestním řízení, jednalo se pouze o podpůrný argument žalovaného. Není pravda, že by žalovaný účelově a retrospektivně spojoval nesouvislé skutečnosti, dovozoval z nich existenci podvodného řetězce a přijal předběžný názor o existenci podvodu a že následně pro podporu svého závěru hledal souvislosti v nesouvisejících skutečnostech.

[9] Ve vztahu k nestandardním okolnostem městský soud konstatoval, že zejména ke skutečnostem (využití virtuálního sídla a zahraničních jednatelů, absence webových stránek, chybějící ohlášení provozovny či nezakládání účetních závěrek do Sbírký listin v obchodním rejstříku), jež jsou v rozporu s platnou právní úpravou, je třeba přistupovat striktně. Doplnění dokazování správcem daně a přehodnocení závěrů žalovaným mělo oporu ve správním spise, žalobkyni byla dána možnost se k těmto závěrům a zjištěním vyjádřit, avšak nevyužila ji a na výzvu nikterak nereagovala. Ohledně ceny plnění městský soud konstatoval, že žalovaný provedl orientační výpočet ceny výroby reklamních bannerů totožných s reklamními službami přijatými žalobkyní od dodavatele. Žalovaný si tak učinil vlastní úsudek o poměru fakturované ceny šetřených plnění oproti prokazovanému rozsahu těchto plnění. Nejedná se ani o oblast vyžadující odborné znalosti, žalovaný proto nepochybil, když nenechal vypracovat znalecký posudek stran posouzení obvyklé ceny plnění. Žalobkyni ostatně nic nebránilo, aby sama nechala vyhotovit znalecký posudek.

[10] Dle městského soudu si žalobkyně svého dodavatele dostatečně neprověřovala. Navíc byly smlouvy uzavřené mezi žalobkyní a dodavatelem velmi vágní, rozsah plnění v nich byl vymezen značně stroze, absentovala v nich splatnost smluvní ceny či úprava odpovědnosti za porušení smluvních povinností, a to v situaci, kdy byla sjednána smluvní odměna ve výši dosahující až milionů korun měsíčně. Žalobkyně znala články obchodního řetězce, a přesto přijímala nadhodnocená zdanitelná plnění od dodavatele L.M.N. COMPANY. Též městský soud neshledal, že by žalovaný nepřipustně hodnotil závažnost a míru pracovní neschopnosti jednatele žalobkyně, pouze konstatoval, že pokud byl jednatel žalobkyně dva roky v pracovní neschopnosti, lze hovořit o závažném úrazu. Účast jednatelů společností bez dalších zaměstnanců je typická pro články podvodů na DPH. K takovým schůzkám docházelo též v době pracovní neschopnosti jednatele žalobkyně, a to i v nemocnici. Ačkoliv žalobkyně přijímala platby bezhotovostně, za přijatá zdanitelná plnění platila i v hotovosti, přičemž šlo o částky v nezanedbatelné výši. Takový způsob plateb je značně rizikovější a nasvědčuje nestandardnímu způsobu uskutečňování obchodních transakcí. Navíc žalobkyně hradila platby dodavateli L.M.N. COMPANY za přijatá plnění až s odstupem několika měsíců, ten jí i přesto plnění nadále poskytoval.

[11] Jelikož žalobkyně uskutečňovala obchodní transakce v řádech milionů korun, měla být v souladu se řádnou péčí obeznámena se situací na trhu v oblasti reklamy. Žalovaný jí nekladl k tíži, že nestudovala informace a stanoviska zveřejněné Finanční správou České republiky. Též se nejednalo o stěžejní důvod rozhodnutí žalovaného, nicméně i tato objektivní okolnost dokreslila laxnost žalobkyně při hledání obchodních partnerů a její neobvyklou pasivitu a absenci obezřetnosti v obchodních vztazích. Městský soud ve vztahu k objektivním okolnostem uzavřel, že ačkoliv nemusí být samy o sobě nezákonné, v projednávané věci utvořily ve svém souhrnu logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokázaly skutečnost, že žalobkyně věděla, respektive vědět mohla a měla o své účasti na podvodu na DPH.

[12] Stran přijetí opatření zabraňujících zapojení do podvodu městský soud zdůraznil, že žalobkyně v odvolacím řízení nevyužila možnosti vyjádřit se ke zjištění správce daně a sdělit, jaká opatření, kterými by prokázala vlastní obezřetnost v obchodních vztazích, přijala. Žalobkyně neprovedla průzkum trhu, obchodovala s „rizikovým plněním“ a nepostupovala s péčí řádného hospodáře, když netrvala na rozepsání cen jednotlivých reklamních ploch. Nedbala ani na dostatečná smluvní ujednání v případě dodavatele, když předchozí podnikání jeho jednatele skončilo přihlášením pohledávky žalobkyně ve výši 30 milionů korun v insolvenčním řízení. Žalobkyně proto dle názoru městského soudu nedodržela dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijala dostatečná opatření, která po ní mohla být rozumně vyžadována k ověření, že uskutečňované obchodní transakce nepovedou k účasti na podvodu na DPH. Zároveň ani nemohla být v dobré víře, že se účastí v těchto řetězcích nezapojí do podvodného jednání. Nestandardních okolností bylo velké množství a žalobkyně tak měla být obezřetnější. Městský soud proto nepřisvědčil námitce, že se žalobkyni dodavatel L.M.N. COMPANY jevil jako solidní, jelikož zakládal do Sbírky listin potřebné dokumenty a jeho majetek nebyl předmětem exekučního řízení.

II. Obsah kasační stížnosti a další vyjádření účastníků řízení

[13] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla výše označený rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), na základě kterých požadovala napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[14] Namítla, že se městský soud téměř bezvýhradně ztotožnil s argumentací žalovaného. Nesouhlasila s retrospektivním spojováním vzájemně nesouvisejících skutečností, o kterých nemohla ani neměla mít žádné povědomí. Některé z nich jsou v tuzemsku běžné, ba dokonce rejstříkový (městský) soud sám některé z nich toleruje (nezakládání účetních závěrek do Sbírky listin a problematika virtuálních sídel). Odmítla, že by v žalobě uvedla, že se daňový subjekt vyhne penalizaci za účast na daňovém podvodu na DPH tím, že by neučinil daňové tvrzení.

[15] Upozornila na to, že dle závěrů vyplývajících z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 1. 12. 2022, ve věci C-512/21, *Aquila Part Prod Com SA*, lze učinit závěr o existenci podvodného řetězce pouze v případě řádně provedeného dokazování. V případě společnosti Colombatti, které byla doměřena daň správcem daně, jelikož neunesla důkazní břemeno a byla nekontaktní, se nejedná o prokázání chybějící daně v souladu s uvedeným

pokračování

rozsudkem. Stran druhého *missing tradera* stěžovatelka namítla, jak za něj mohla být společnost 7System označena, když podala daňové přiznání, na jehož základě jí byla vyměřena daň. Žalovaný tak učinil závěry o existenci podvodu na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Samotná existence nedoplatků na DPH nutně nezakládá okolnosti svědčící o existenci podvodu na DPH, k tomu odkázala na závěry rozsudku SDEU ze dne 15. 9. 2022, ve věci C-227/21, *UAB „HA.EN“*.

[16] Dále zopakovala, že trvá na argumentaci nepřipustného přičítání jí k tíži usnesení o zahájení trestního stíhání jiných subjektů. Ačkoliv se dle městského soudu žalovaný tímto poukazem snažil toliko vyjádřit, že ke stejným závěrům dospěly i orgány činné v trestním řízení (dále jen „OČTŘ“), jedná se o rozpor se základními principy právního řádu. Žalovaný dle stěžovatelky porušil presumpci neviny. Zpravidla je to totiž žalovaný, kdo OČTŘ upozorní na existenci daňového podvodu, a proto se jedná do jisté míry o argumentaci kruhem. Žalovaný se jinou formou odkazuje na své vlastní závěry.

[17] Chybějící platba daně dle stěžovatelky nezakládá závěr o existenci podvodu na DPH, pro přijetí takového závěru je nezbytné provést řádné dokazování, k tomu odkázala na citovaný rozsudek SDEU C-512/2021 a rozsudek NSS ze dne 6. 2. 2023, č. j. 10 Afs 22/2021-57. Ani další okolnosti nemusí nutně svědčit o existenci podvodu a je nutné je posuzovat ve vzájemné souvislosti. Žalovaný a městský soud tak dospěli k závěrům o existenci podvodného řetězce na DPH na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu, o čemž svědčí postup žalovaného, který správce daně zavázal doplnit dokazování a následně korigoval jeho závěry z prvostupňového rozhodnutí.

[18] Skutečnost, že na adrese Rybná 716/24, Praha 1, sídlí více firem, automaticky neznamená, že se všechny tyto společnosti účastní podvodů na DPH, respektive že se jedná o *missing tradery* či *buffery*. Městský soud aktivně a s náležitou razancí nepostupuje proti společností s virtuálním sídlem. Jelikož je takových společností v tuzemsku přes sto tisíc, nemůže se jednat o podezřelou okolnost. Poukázala na ambivalentní posouzení městského soudu, který sice absenci účetních závěrek ve Sbírce listin považoval za závažné pochybení, na druhou stranu však v bodě 91. napadeného rozsudku ve vztahu k dodavateli L.M.N. COMPANY uvedl, že samotné zakládání účetních závěrek není v tomto případě významné.

[19] Stěžovatelka zdůraznila, že povinnost mít zřízeny internetové stránky mají ze zákona pouze akciové společnosti. Městský soud tuto skutečnost sice aproboval, naproti tomu však uvedl, že nelze vyloučit, že se bude jednat o podezřelou okolnost. Dle stěžovatelky hrají v odvětví s reklamními službami zásadní roli vzájemné vztahy a známosti, kterých využívala, když se její jednatel osobně znal s jednatelem dodavatele L.M.N. COMPANY. Dodavatel L.M.N. COMPANY nebyl nekontaktní, měl standardní sídlo, tuzemského jednatele a plnil povinnosti stran zakládání listin do sbírky, stěžovatelka proto nemohla a neměla mít povědomí o účasti na podvodném řetězci.

[20] Stěžovatelka nesouhlasí s hodnocením objektivních okolností a její vědomosti o nich. Správce daně dospěl k diametrálně odlišným závěrům než žalovaný, který následně názory správce daně revidoval. Žalovaný nevzal v potaz specifika namítaná stěžovatelkou. Dle ní nebyla pravda, že by neposkytla konkrétní odůvodnění k výši cen sjednaných s dodavatelem. Cena za reklamní služby se odvíjí od řady proměnných, tím se však žalovaný nezabýval. Žalovaný pouze převzal cenové údaje obsažené ve smlouvách s NIOSPORT

AGENCY a aplikoval je na zbytek řetězce. Závěr městského soudu, že k učinění relevantních závěrů ohledně ceny plnění nebylo potřeba zvláštních odborných znalostí, tak nebyl správný, k čemuž stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60. Žalovaný si nemohl učinit úsudek ohledně odborných znalostí sám, aniž by vypracoval znalecký posudek.

[21] Městský soud se navíc dle stěžovatelky nesprávně ztotožnil se závěry žalovaného ohledně vágnosti smluv uzavřených mezi stěžovatelkou a dodavatelem. Se svým dodavatelem měla stěžovatelka navázanou stabilní spolupráci a skutečnost, že věděla o předchozím neúspěšném podnikání jednatele dodavatele, nemohla hrát roli stran rizikovosti vzájemného obchodování. Nadto vágní znění smluv souviselo s povahou plnění. V případě reklamního plnění na sportovních utkáních nemohla ani jedna ze smluvních stran několik měsíců předem vědět, kdy, kde a jak se budou jednotlivé sportovní akce konat.

[22] Stěžovatelka označila argumentaci městského soudu stran pracovní neschopnosti jejího jednatele za zmatečnou. Městský soud se s argumentací stěžovatelky ohledně jednatelovy omezené pracovní schopnosti vyrovnal tak, že stěžovatelka žádné zaměstnance neměla, a pouhá účast jednatelů společností bez dalších zaměstnanců je typickým znakem podvodu na DPH, a proto se mělo jednat o podvod na DPH i v tomto případě.

[23] Závěry žalovaného ohledně provádění plateb v hotovosti byly dle stěžovatelky spekulativní. Předala správci daně veškeré daňové doklady, které následně orgány finanční správy hodnotily jako podezřelé. Ze strany městského soudu došlo ke zpětnému hodnocení různých skutečností, o kterých stěžovatelka nemohla mít žádné povědomí, přičemž opomenul též její argumenty.

[24] Ohledně přijetí opatření k zabránění účasti na podvodném řetězci stěžovatelka uvedla, že se k jednotlivým okolnostem vyjádřila, avšak žalovaný i městský soud její argumentaci v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu přehlíželi. Objektivní okolnosti, které mají svědčit o údajné existenci podvodu na DPH, tak zůstávají pouze v rovině laického odhadu žalovaného. Zdůraznila, že dopředu nemohla vědět relevantní kritéria jednotlivých smluv, a proto mohla jen stěží trvat na podrobném rozpisu plnění ze strany dodavatele. Tato skutečnost jí též znemožnila učinit relevantní průzkum trhu. Nelze si představit, že by prvoligové kluby prodávaly reklamní plochy za nevýhodné (netržní) ceny, taková úvaha městského soudu byla spekulativní. Dodavatel L.M.N. COMPANY se jí jevil jako spolehlivý obchodní partner a přijatá plnění nebyla vzhledem k uvedeným okolnostem nadhodnocena.

[25] Žalovaný ve vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. Existence chybějící daně nebyla jediným důvodem vedoucím k závěru ohledně podvodu na dani a účasti stěžovatelky na něm. Za nově v kasační stížnosti uplatněnou žalovaný označil námitku řádně provedeného dokazování, na jehož podkladě bylo možné dospět k závěru o existenci podvodu. Stěžovatelčinu argumentaci usnesením o zahájení trestního stíhání žalovaný označil za krajně zavádějící, sám usnesení zmínil pouze na podporu svých argumentů a pro dokreslení celé situace. Stěžovatelka navíc nepřipustně směšovala podání trestního oznámení a usnesení o zahájení trestního stíhání.

pokračování

[26] Žalovaný poukázal na nepřipustnou argumentaci stěžovatelky ohledně zjištěných objektivních okolností, jelikož stěžovatelka s argumentací městského soudu nijak nepolemizuje. Dle žalovaného byly v napadeném rozhodnutí a rozsudku zjištěné nestandardnosti posouzeny ve vzájemné souvislosti. Existence podvodu nebyla založena pouze na základě chybějící daně a dokazování bylo vedeno řádně. Porovnání cen za zdanitelná plnění označil žalovaný za jednoduchou otázku, pro jejíž posouzení nebylo nutné nechat vypracovat znalecký posudek. Ostatně se předmět a rozsah plnění neměnil, pouze se v rámci obchodního řetězce navyšovala cena. Tvrzení stěžovatelky, že cenu ovlivňuje umístění reklamy a počet diváků na sportovních akcích, jelikož dle šetření správce daně byla cena stanovena za určité časové období, označil za nepravdivé. Městský soud též jasně reagoval na námitku ohledně hodnocení závažnosti zdravotního stavu jednatele stěžovatelky a nesměšoval dvě různé kategorie. Nepřipustná byla i argumentace stěžovatelky, kterou označila závěry městského soudu ohledně plateb v hotovosti za spekulativní, neboť v kasační stížnosti nikterak nereaguje na napadený rozsudek. Protichůdnou nazval argumentaci stěžovatelky stran *předsudku* zpětného hodnocení nestandardních okolností. Ta na jednu stranu tvrdila, že za zdanitelné plnění dopředu zaplatila, ačkoliv na druhou stranu uvedla, že předem nemohla znát cenu plnění.

[27] Stran dostatečnosti přijatých opatření žalovaný opětovně označil argumentaci stěžovatelky, že se jí dodavatel L.M.N. COMPANY jevil jako solidní obchodní partner, za nepřipustnou. Stěžovatelka se nijak nevypořádává se závěry v napadeném rozsudku. Nad to dovozovat solidnost obchodního partnera pouze ze skutečnosti, že do Sbírky listin zakládá účetní výkazy, nebylo dostatečné.

[28] Stěžovatelka v replice předně konstatovala, že žalovaný relativizuje předchozí pochybení v rámci nalézacího řízení. Zdůraznila, že její argumentace je konzistentní. Odmítla tvrzení, že v kasační stížnosti uplatnila novou argumentaci. Jako zavádějící označila argumentaci žalovaného stran usnesení o zahájení trestního stíhání. Dle stěžovatelky nebyla její argumentace ve vztahu k dodavateli L.M.N. COMPANY nepřipustná, pouze opakovala svou předchozí argumentaci.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[29] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátkou (§ 102 a násl. s. ř. s.). Poté přistoupil k přezkumu rozsudku městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[30] Kasační stížnost není důvodná.

III.a Přípustnost kasačních námitek

[31] Mimo jiné i z důvodu upozornění žalovaného na nepřipustnost některých kasačních námitek se Nejvyšší správní soud zabýval nejprve přípustností kasačních námitek. Dle žalovaného stěžovatelka nově v kasační stížnosti uplatnila námitku podmínky řádně provedeného dokazování, na jehož podkladě by bylo možné dospět k závěru o existenci

podvodu na DPH. Dále za nepřipustné námitky označil pouhý obecný nesouhlas s argumentací městského soudu v otázce zjištěných objektivních okolností, argumentaci označující závěry městského soudu ohledně plateb v hotovosti za spekulativní a tvrzení, že dodavatel L.M.N. COMPANY se stěžovatelce jevil jako spolehlivý obchodní partner. V těchto případech dle žalovaného stěžovatelka nevede polemiku se závěry obsaženými v napadeném rozsudku.

[32] Nejvyšší správní soud připomíná, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Z toho plyne, že aby byly kasační námitky způsobilé k projednání, musí kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí krajského (městského) soudu. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Aby byla kasační argumentace přípustná, musí stěžovatel na rozhodnutí krajského (městského) soudu reagovat a konkrétně a kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě jeho závěry. Míjí-li se kasační argumentace s rozhodovacími důvody krajského (městského) soudu, nebo jde-li o námitky nové, které stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským (městským) soudem, přestože tak učinit mohl, je kasační argumentace nepřipustná dle § 104 odst. 4 s. ř. s. (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 2. 2024, č. j. 8 As 224/2023-64, odst. [25] a násl.).

[33] Předně se kasační soud zaměřil na dle žalovaného nově uplatněnou námitku podmínky řádně provedeného dokazování. Nejvyšší správní soud se se žalovaným neztotožňuje. Stěžovatelka v bodech šest až čtrnáct žaloby poukazovala mimo jiné na skutečnost, že správce daně v otázce existence podvodu na DPH dokazování neprováděl, jelikož postupoval podle § 98 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Jelikož dle stěžovatelky stanovil správce daně fikcí, že odpočty společností Colombatti a 7System byly neoprávněné, a neprováděl řádné dokazování, nemohl tak řádně identifikovat konkrétní daňový únik. V kasační stížnosti uvedená argumentace tak není nová a navazuje na argumentaci uvedenou v žalobě, přičemž reaguje na vypořádání žalobních námitek v napadeném rozsudku.

[34] Ohledně obecného nesouhlasu stěžovatelky s posouzením zjištěných objektivních okolností kasační soud dospěl k následujícím závěrům. Lze přisvědčit žalovanému, že stěžovatelka nejprve v bodech 39. až 43. kasační stížnosti shrnuje argumentaci z napadeného rozsudku a následně v bodě 44. vyslovila toliko strohý nesouhlas s hodnocením objektivních okolností. Na toto její tvrzení však navazuje do jisté míry podrobnější a projednatelná kasační argumentace ve vztahu k některým ze zjištěných okolností. Nejvyšší správní soud proto tuto část kasační stížnosti, respektive námitky v ní uvedené, nehodnotí jako nepřipustné. Stejně tak není nepřipustná argumentace stěžovatelky ve vztahu k přijatým opatřením. Žalovaným předestřený názor o nepřipustnosti argumentace, dle které se stěžovatelce dodavatel L.M.N. COMPANY jevil jako spolehlivý obchodní partner, nemá oporu v kasační stížnosti. Dle kasačního soudu se jedná, ostatně stěžovatelka jej takto v bodě 68. kasační stížnosti označila, o shrnutí předchozí argumentace, proto za této situace nelze učinit závěr o nepřipustnosti její argumentace.

[35] Nejvyšší správní soud naopak shledal nepřipustnou argumentaci uvedenou v bodě 56. kasační stížnosti k platbám v hotovosti. Stěžovatelka nikterak nebrojí proti napadenému

pokračování

rozsudku, pouze poukazuje na spekulativní úvahu provedenou žalovaným. Nejedná se proto o řádně projednatelnou kasační námitku (viz závěry shrnuté v odst. [32] tohoto rozsudku). Ve zbytku je kasační stížnost přípustná.

III.b Srozumitelnost a přezkoumatelnost napadeného rozsudku

[36] Stěžovatelka na několika místech kasační stížnosti namítá, že městský soud hodnotil jednotlivé skutečnosti a vypořádal její námitky ambivalentně, respektive zmatečně či protichůdně (viz body 28., 53., 55. a 69. kasační stížnosti). Konkrétně se jedná o protichůdné hodnocení účetních závěrek a zmatečnou argumentaci v případě pracovní neschopnosti jednatele stěžovatelky.

[37] Nejvyšší správní soud se proto zabýval namítanou nepřezkoumatelností spočívající v nesrozumitelnosti napadeného rozsudku, respektive protichůdnou argumentací městského soudu. Ke konkrétnímu obsahu pojmu nepřezkoumatelnosti odkazuje na svou ustálenou judikaturu (rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, nebo ze dne 16. 12. 2008, č. j. 1 Ao 3/2008-136, č. 1795/2009 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud též judikuje, že ke zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je třeba přistupovat zdrženlivě (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, odst. [29]).

[38] Nejvyšší správní soud k pojmu nesrozumitelnosti uvádí, že: „[z]a nesrozumitelné lze obecně považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, kdy nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, případy, kdy nelze seznat co je výrok a co odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod.“ (rozsudek NSS č. j. 2 Ads 58/2003-75, obdobně novější ze dne 7. 10. 2021, č. j. 7 As 164/2021-43, odst. [20]). Žádnou takovou vadou napadený rozsudek v projednávané věci netrpí.

[39] Argumentace městského soudu, který dle stěžovatelky „na jednu stranu z absence účetních závěrek ve sbírce listin dovozuje závažné pochybení a nanejvýš podezřelou okolnost“, přičemž následně v bodě 91. napadeného rozsudku „uvedl, že samotné zakládání účetních závěrek do sbírky listin není v tomto případě významné“, není ve vzájemném rozporu. Je to stěžovatelka, která účelově staví argumentaci městského soudu proti sobě a poukazuje na její vzájemnou rozpornost. Městský soud shodně v bodech 69. a 91. napadeného rozsudku považoval za stěžejní informace, které jsou schopné jiné subjekty z listin zakládaných do sbírky zjistit. Kladl důraz zejména na možnost nově vstupujících společností do obchodních vztahů ověřit si finanční „zdraví“ a stabilitu společnosti.

[40] Ani vypořádání osmé žalobní námitky v bodě 82. napadeného rozsudku není ve vzájemném rozporu. Městský soud toliko stejně jako žalovaný konstatoval, že pracovní neschopnost jednatele stěžovatelky trvající dva roky je jistě nepříznivým stavem, k takovému hodnocení pak nebyly dle městského soudu potřeba žádné odborné znalosti. Žalovaný i městský soud k tomu shodně doplnili, že osobní schůzky jednatelů společností bez účasti dalších zaměstnanců jsou typické pro podvodné řetězce na DPH. Manželka jednatele, která mu měla dle stěžovatelky v době pracovní neschopnosti vypomáhat, neměla

o obchodní spolupráci stěžovatelky a dodavatele, ani o dalších obchodních záležitostech, žádné povědomí. Na závěru žalovaného o existenci podvodu nemohlo dle městského soudu ničeho změnit ani to, že jednatel stěžovatelky měl v nemocnici k dispozici počítač a přijímal i pracovní návštěvy, jelikož pouhá osobní účast jednatelů společností bez dalších zaměstnanců či spolupracovníků je typická pro podvody na DPH. Navíc k narušení fakturace došlo pouze v červenci 2017, následně již nebyl fakturační řetězec přerušen. Nejvyšší správní soud na této argumentaci neshledává ničeho vnitřně rozporného, či protichůdného.

[41] Napadený rozsudek městského soudu tedy obecným požadavkům přezkoumatelného a srozumitelného soudního rozhodnutí formulovaným ve výše uvedené judikatuře dostál. Městský soud přesvědčivě a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, jakými úvahami se při rozhodování řídil a z jakého důvodu žalobu zamítl. Rozsudek městského soudu proto není ani vnitřně rozporný.

III.c Obecná východiska posuzování podvodu na DPH

[42] Podvody na DPH se opakovaně zabývala judikatura SDEU. Z ní vyplývá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudky SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41., či ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*, bod 50.). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Nárok na tento odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl, nebo vědět nemohl (viz body 45. a 49. rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Jestliže orgány finanční správy dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl), nelze podvodně nárokovat odpočet daně přiznat.

[43] Možnost odepřít subjektu účastnícímu se podvodu na DPH nárok na odpočet daně potvrdila rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta z rozhodovací činnosti SDEU převzala i podmínku odepření odpočtu v případě, že daňový subjekt o podvodu věděl, či vědět mohl a měl. Z judikatury kasačního soudu konkrétně plyne, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43). Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). Dále je na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (3. podmínka). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy (viz rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, odst. [38]).

pokračování

III.d Existence podvodu a chybějící daň

[44] Ve vztahu k první podmínce, tj. existenci podvodu na DPH, stěžovatelka namítá, že městský soud hodnotí nestandardní okolnosti zpětně, přičemž spojuje skutečnosti, o kterých nemohla mít objektivně žádné povědomí. Daň doměřená správcem daně společnosti Colombatti není řádně prokázanou chybějící daní ve smyslu judikatury, obdobně tomu je v případě vyměření daně na základě daňového přiznání společnosti 7System. Chybějící platba daně není bez řádně provedeného dokazování dostačující pro závěry o existenci podvodu na DPH. Stěžovatelka rovněž brojí proti přehodnocení závěrů správce daně žalovaným a nesouhlasí s argumentací městského soudu stran usnesení o zahájení trestního stíhání, přitom akcentuje presumpci nevinu.

[45] Námitky nejsou důvodné.

[46] Základem pro konstatování podvodu na DPH je narušení neutrality daně a k němu přistoupivší nestandardní okolnosti. Podmínku narušení neutrality daně nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň uhradit, k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2022, č. j. 3 Afs 119/2020-38, odst. [44]). Daňové orgány musí prokázat, že chybějící daň byla způsobena podvodným jednáním zaměřeným na neoprávněné získání daňového zvýhodnění. Nestandardní okolnosti pak ve svém souhrnu musí svědčit o tom, že k neodvedení daně došlo v důsledku podvodného jednání. Též je vhodné zdůraznit, že relevantní skutkové okolnosti nelze vždy striktně rozřadit mezi jednotlivé výše uvedené podmínky, je totiž myslitelné, že některé z nich mohou být relevantní pro více podmínek. Proto není vadou, že žalovaný, jakož i městský soud, při zkoumání skutečnosti, zda vůbec k daňovému podvodu došlo, vezme v potaz i okolnosti, které nastaly až po uskutečnění daných obchodních transakcí (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 303/2018-52, odst. [23]).

[47] Žalovaný identifikoval a popsal následující obchodní řetězec skládající se z vlastníků reklamních ploch (prvoligové fotbalové týmy, hokejový klub HC SPARTA PRAHA, ICE CZECH LETŇANY, Gladiator Championship Fighting a NIOSPORT AGENCY), a dále ze společností Avantris Trade, COMPERSCO, Colombatti (ve zdaňovacím období prosinec 2018 nahrazena společností 7System), L.M.N. COMPANY a stěžovatelky (viz schéma na stranách 15 a 16 rozhodnutí žalovaného).

[48] Narušení neutrality daně identifikoval žalovaný u společností Colombatti a 7System, které neuhradily jim stanovenou daň a byly pro správce daně nekontaktní. V případě společnosti Colombatti došlo k doměření daně v důsledku neunesení důkazního břemene ve vztahu k nároku na odpočet daně, jelikož ani na výzvu správce daně neumožnila zahájení daňové kontroly. Naopak u společnosti 7System byla daň vyměřena na základě podaného daňového přiznání. Ani jedna z uvedených společností daň neuhradila. Zároveň žalovaný považoval za narušení daňové neutrality i to, že do řetězce byly zapojeny společnosti Avantris Trade a COMPERSCO, které sice nebyly plátcí daně, ale vzhledem k překročení obratu podle § 6 odst. 2 zákona o DPH měly podávat daňová přiznání a odvádět daň. Tím se reklamní plnění, jež byla předmětem obchodního řetězce, dostala mimo systém kontrolních hlášení, žalovaný tyto neplátce označil za *missing tradery* (viz odst. [44] a [45] rozhodnutí žalovaného).

[49] Žalovaný dále popsal nestandardní okolnosti, které ve spojení s narušením daňové neutrality umožnily učinit závěr, že k neodvedení daně došlo v souvislosti s podvodným jednáním. Jednalo se o virtuální sídla společností, jejich personální propojenost a používání zahraničních jednatelů (s falešnou identitou), absenci webových stránek, chybějící ohlášené provozovny, nezakládání účetních závěrek do Sbírký listin a neopodstatněný nárůst ceny reklamních služeb v rámci obchodního řetězce. Část společností se následně stala nespolehlivým plátcem, či nespolehlivými osobami. Zároveň žalovaný zjistil též nestandardnosti spočívající ve výběrech značných částek v hotovosti v případě společností Avantis Trade, Colombatti, COMPERSCO a L.M.N. COMPANY a v zasílání úhrad dodavatelem L.M.N. COMPANY společnosti Colombatti i na účet nezveřejněný podle § 96 zákona o DPH. Přijaté finanční částky společnosti vždy rozdělily na dvě části, jednu poslaly dalšímu článku řetězce a druhou vybraly v hotovosti. Stěžovatelka měla uhradit dodavateli L.M.N. COMPANY v hotovosti částku přesahující dva miliony korun a tím nebyla zachována auditní stopa. Zároveň stěžovatelka hradila daňové doklady za přijatá plnění od dodavatele L.M.N. COMPANY až po lhůtě splatnosti, který jí i přes tuto skutečnost dále plnění poskytoval. Společnost 7System navíc na daňových dokladech uváděla neexistující (zrušený, pozn. NSS) bankovní účet. Žalovaný poukázal na obecně formulované smlouvy, které stěžovatelka uzavřela s dodavatelem, ačkoliv mu měsíčně hradila částky ve výši několika milionů korun.

[50] Judikatura kasačního soudu dovodila, že jako chybějící daň v rámci podvodného řetězce nelze označit jakékoliv doměření daně, či její neuhrazení. Rozhodující je, aby existoval vztah mezi doměřenou daní a objektivními okolnostmi odůvodňujícími narušení neutrality daně za účelem získání snahy neoprávněného daňového zvýhodnění. Musí být dána souvislost mezi chybějící daní a podvodným jednáním v rámci obchodního řetězce (srov. rozsudky NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, odst. [22], nebo ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, odst. [37] a [38], či ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019-44, odst. [19]). Zároveň není povinností správce daně prokázat, kterým článkem řetězce a jakým způsobem byl podvod spáchán, musí být však postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočívá (viz odst. [28] rozsudku NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46, a tam citovanou judikaturu). Daňové orgány tak musí popsat podezřelé okolnosti, které ve svém souhrnu a ve spojení s chybějící daní představují dostatečný podklad pro závěr, že daňový subjekt daň nezaplatil proto, aby jinému subjektu umožnil získat neoprávněné daňové zvýhodnění.

[51] Této povinnosti žalovaný, potažmo správce daně, dostál. Samotné narušení neutrality daně popsal žalovaný v odstavcích [46] až [53] svého rozhodnutí, na které příhodně odkázal městský soud v bodech 60. a 61. napadeného rozsudku. Žalovaný též vymezil a podrobně popsal nestandardní okolnosti, které přistoupily k chybějící dani (viz odst. [55] a násl. rozhodnutí žalovaného, či odst. [48] a [49] tohoto rozsudku). Nelze se ztotožnit s námitkou stěžovatelky, že v projednávané věci nebyla chybějící daň řádným způsobem prokázána. Předně, společnosti Colombatti byla doměřena daň, jelikož neunesla důkazní břemeno stran nároku na odpočet daně, protože ani na výzvu správce daně neumožnila zahájení daňové kontroly. V případě společnosti 7System sice došlo k vyměření daně na základě podaného daňového přiznání, avšak ani jedna z uvedených společností daň neuhradila. Zároveň se společnost Colombatti stala pro správce daně nekontaktní, obě společnosti též vykazovaly přijatá plnění v nezanedbatelné výši v oddílu B3 kontrolních hlášení, kde se vykazují přijatá zdanitelná plnění a poskytnuté úplaty s hodnotou do 10 000 Kč včetně daně,

pokračování

u kterých se neuvádí DIČ dodavatele. Část dodavatelů obou těchto společností byla následně označena za nespolehlivé plátce. Po správci daně, potažmo po žalovaném, nelze mimo jiné z důvodu nekontaktnosti daňových subjektů požadovat, aby prokázal, proč uvedené společnosti daň neuhradily (viz odst. [50] tohoto rozsudku). V projednávané věci tak orgány finanční správy zjistily a popsaly chybějící daň včetně nestandardních okolností, přičemž tyto ve svém souhrnu umožňují konstatovat, že účelem nezaplacení daně bylo umožnit jiným subjektům zapojeným v obchodním řetězci získat neoprávněné daňové zvýhodnění.

[52] Nejvyšší správní soud též ve shodě s městským soudem neshledal, že by žalovaný nepřipustně změnil právní kvalifikaci učiněnou správcem daně, a že by zjištění učiněná v rámci doplnění dokazování neměla oporu ve správním spise. Žalovaný dospěl po podání odvolání a seznámení se se stanoviskem správce daně k opačnému závěru než správce daně. Žalovaný konstatoval, že stěžovatelka odstranila pochybnosti správce daně ohledně přijetí deklarovaných plnění a unesla své důkazní břemeno. Vyzval proto správce daně, aby doplnil dokazování ve smyslu, zda nebyla zdanitelná plnění zasažena podvodem na DPH. Správce daně dokazování doplnil a dospěl k závěru, že se stěžovatelka účastnila obchodních transakcí zasažených podvodem na DPH. Žalovaný následně zaslal dne 5. 5. 2023 právní zástupkyni stěžovatelky seznámení se zjištěnými skutečnostmi společně s výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení, avšak na tuto výzvu stěžovatelka ani právní zástupkyně nereagovaly. Žalovaný tak dle kasačního soudu postupoval v souladu s § 115 daňového řádu, když nejdříve uložil správci daně doplnit dokazování, a poté stěžovatelku se zjištěnými skutečnostmi řádně seznámil a poskytl jí lhůtu pro vyjádření. Skutečnosti zjištěné správcem daně v rámci uvedeného postupu pak mají oporu ve správním spise (viz bod 75. napadeného rozsudku).

[53] Stran vymezení se stěžovatelky vůči argumentaci žalovaného a městského soudu, kteří poukazují též na usnesení o zahájení trestního stíhání, Nejvyšší správní soud uvádí následující. Nelze se ztotožnit se stěžovatelkou, že by žalovaný odkazem na usnesení policie porušil presumpci neviny. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na usnesení o zahájení trestního stíhání a skutečnosti v něm uvedené pouze na podporu vlastních zjištění. Už vůbec nelze dospět k závěru, že by snad právě na podkladě tohoto usnesení dospěl k závěru o existenci podvodu na DPH (viz odst. [55] rozhodnutí žalovaného). Tím spíše za situace, kdy se usnesení o zahájení trestního stíhání týká jiných osob, a nikoliv stěžovatelky. Skutečnosti v usnesení uvedené, které zjistila policie, však podporují závěr žalovaného o podvodném jednání subjektů či osob spojených s osobami zapojenými do obchodního řetězce. Stěžovatelka se tedy mylí, tvrdí-li, že žalovaný nectil presumpci neviny.

III.e Zjištěné objektivní okolnosti a vědomost stěžovatelky o nich

[54] Dále NSS posuzoval otázku objektivních okolností, na jejichž základě stěžovatelka mohla a měla vědět o podvodném jednání v řetězci, jehož byla součástí. Stěžovatelka nesouhlasí s hodnocením objektivních okolností týkajících se hodnoty plnění. Ohledně nadhodnocené ceny plnění poukazuje na pouhý povrchní průzkum reklamního trhu žalovaným, jenž nevzal v úvahu specifika, na která stěžovatelka upozorňovala. Poskytla zdůvodnění výše odměn sjednaných s dodavatelem, např. že se cena plnění odvíjí od řady proměnných. Dle stěžovatelky je navíc pro učinění závěrů stran hodnoty plnění potřeba odborných znalostí.

[55] Dle stěžovatelky se městský soud nesprávně ztotožnil se závěry žalovaného ohledně vágnosti smluv mezi ní a jejím dodavatelem. Stěžovatelka k tomu podotýká, že se svým dodavatelem měla navázanou stabilní obchodní spolupráci a předchozí neúspěšné podnikání jednatele společnosti nemůže mít na rizikovost obchodních vztahů vliv. Opětovně zdůrazňuje roli proměnných – sledovanost sportovních utkání, jejich termín atp. Stran pracovní neschopnosti svého jednatele stěžovatelka uvádí, že městský soud ani žalovaný nevzali v potaz výpověď svědkyně (manželky jednatele, pozn. NSS), dle které měl mít jednatel v nemocnici k dispozici pracovní notebook a přijímal pracovní návštěvy. Stěžovatelce není zřejmé, proč městský soud presumuje nepřímou úměru mezi hodnotou plnění a povinností seznámit se se stanovisky Finanční správy České republiky ohledně rizikovosti přijatého plnění, přičemž si klade otázku, od jaké částky taková povinnost vzniká. Upozorňuje proto na specifika obchodního trhu v oblasti reklamy.

[56] Námitky nejsou důvodné.

[57] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021-74, č. 4491/2023 Sb. NSS, konstatoval: „*K prokázání vědomé účasti na podvodu na DPH postačí, zjistí-li správce daně řadu nepřímých indicií, které ve svém souhrnu prokazují, že se daňový subjekt podvodu na DPH účastnil a že o tom musel vědět. Správce daně však nemusí prokázat, že daňový subjekt věděl o tom, u kterého článku řetězce byla identifikována chybějící daň a v jakých detailech podvodný mechanismus spočíval (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).*“ Toto pravidlo je klíčem k posouzení všech kasačních námitek k otázce objektivních okolností. Kasační soud zdůrazňuje, že jednotlivé objektivní okolnosti popsané v rozhodnutí žalovaného nejsou samy o sobě nezákonné. Ačkoliv by každá jedna z nich nemusela stačit k prokázání, že stěžovatelka mohla a měla vědět o přítomnosti daňového podvodu, tak ve svém celku tvoří souvislý komplex okolností, z něž je takový závěr zřejmý. Není povinností daňových orgánů ani správních soudů prokázat nad rámec tohoto standardu všechny detaily daňového podvodu.

[58] Žalovaný zjistil následující objektivní okolnosti, které dle jeho názoru ve svém souhrnu umožňují učinit si úsudek o tom, že stěžovatelka mohla a měla vědět o existenci podvodu na DPH. Jednalo se o (i) nadhodnocenou cenu reklamního plnění, (ii) výběr dodavatele L.M.N. COMPANY, který vykazoval znaky předluženosti, (iii) znalost předchozích článků řetězce – s některými subjekty stěžovatelka přímo obchodovala a měla pohledávku za jinou společností, v níž byl statutárním orgánem jednatel dodavatele, (iv) činnost jednatele stěžovatelky po úrazu, (v) způsob úhrady za plnění – částečná úhrada v hotovosti a s velkou časovou prodlevou, (vi) bezhotovostní půjčky stěžovatelky od manželky jednatele dodavatele a hotovostní od jednatele stěžovatelky, (vii) obecná smluvní ujednání se stroze vymezeným předmětem plnění, absencí způsobu stanovení ceny a sankcí vůči dodavateli, (viii) nejasná specifikace předmětu a rozsahu plnění na daňových dokladech, a (ix) rizikový charakter reklamních plnění – často využívaných k daňovým podvodům.

[59] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že se částečně obdobnými objektivními okolnostmi již zabýval na půdorysu totožného obchodního řetězce – stěžovatelkou v tamním kasačním řízení byla odběratelka reklamních služeb od totožného dodavatele (L.M.N. COMPANY, pozn. NSS) jako v nyní posuzované věci, a to v rozsudku ze dne 10. 10. 2024, č. j. 1 Afs 134/2024-35.

pokračování

[60] První senát v odst. [33] rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35 vymezil celkem osm objektivních okolností, které měly dle tamního žalovaného a městského soudu ve svém souhrnu nasvědčovat o vědomosti tamní stěžovatelky o jejím zapojení do podvodného řetězce. První senát shledal, že nadhodnocená cena plnění není z důvodu nedostatečně provedeného dokazování natolik významnou objektivní skutečností, přičemž stejně tak neshledal dostatečnými pro závěr o vědomosti tamní stěžovatelky o účasti na podvodu okolnosti výběru dodavatele, personální propojenost v řetězci a rizikovost předmětu plnění.

[61] V projednávané věci jsou podobné objektivní okolnosti nadhodnocené ceny plnění, obecných smluvních ujednání, nejasné specifikace předmětu a rozsahu plnění na daňových dokladech, rizikovosti plnění a částečně i výběru dodavatele (skutečnosti označené jako (i), (ii), (vii), (viii) a (ix) v odst. [58] tohoto rozsudku). K tomu však navíc přistupují další objektivní skutečnosti jako znalost předchozích článků řetězce a obchodování s nimi, činnost jednatele stěžovatelky po úrazu, způsob úhrady za plnění a (bez)hotovostní půjčky stěžovatelky [okolnosti označené jako (iii), (iv), (v) a (vi) ve výše citovaném odstavci tohoto rozsudku].

[62] Kasační soud ve shodě se závěry obsaženými v rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35 konstatuje, že posouzení otázky nepřiměřeně nadhodnocené ceny reklamního plnění nebylo dostatečně odůvodněné a že identifikaci reklamních plnění finanční správou jako rizikového plnění nelze považovat za okolnost nasvědčující vědomé účasti na podvodu. Naopak kasační soud ve shodě s prvním senátem uvádí, že tamní objektivní okolnosti spočívající v obecných smluvních ujednáních a nejasné specifikaci předmětu a rozsahu plnění na daňových dokladech bylo možné klást stěžovatelce k tíži ve vztahu k její vědomosti o zapojení do podvodného řetězce.

[63] Na podkladě zbývajících objektivních okolností, tedy i přes absenci skutečností stran nadhodnocené ceny přijatého reklamního plnění a rizikovosti plnění jako takového, totiž lze dospět k závěru, že stěžovatelka mohla či měla vědět, že se účastní podvodného řetězce na DPH. K dílčím kasačním námitkám ve vztahu ke zjištěným skutečnostem se kasační soud vyjádří dále.

[64] Kasační soud souhlasí se žalovaným v tom, že porovnávání cen za reklamní služby není otázkou odbornou, pro jejíž zodpovězení by žalovaný musel disponovat odbornými znalostmi. Jinými slovy nebylo povinností žalovaného, aby pro účely porovnání cen zdanitelných plnění nechal vyhotovit znalecký posudek.

[65] V projednávané věci žalovaný a následně i městský soud, stejně jako v případě řešeném prvním senátem, stěžovatelce vytýkali, že smlouvy o poskytování reklamních služeb nesjednala přímo s jejich poskytovateli. V případě dodávky kompletní reklamní služby včetně výroby bannerů, jejich montáže a demontáže by se částka za poskytnutí takových služeb pohybovala ve výši cca dva miliony korun, zatímco se stěžovatelka na základě smluv s dodavatelem zavázala uhradit smluvní odměnu ve výši třicet dva milionů korun, tedy šestnáctkrát vyšší cenu za poskytnuté reklamní služby. Na základě těchto zjištění pak kladli stěžovatelce k tíži, že neprovedla průzkum trhu a neporovnala ceny s jinými dodavateli, a že rezignovala na snahu generovat maximální zisk. Nejvyšší správní soud však tento názor stejně jako v případě rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35 nesdílí.

[66] Obecně lze konstatovat, že je-li cena za přijatá plnění skutečně nepřiměřeně vysoká, a průměrný daňový subjekt, který by i bez hlubších znalostí mohl a měl vědět a rozeznat, že se jedná o cenu neobvykle nadsazenou, neposkytne k její výši žádné racionální zdůvodnění, lze v takovém případě hovořit o objektivní okolnosti, jež nasvědčuje možné vědomosti tohoto daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2023, č. j. 5 Afs 115/2022-54, odst. [37], a tam citovanou judikaturu, nebo rozsudek NSS ze dne 26. 9. 2019, č. j. 6 Afs 61/2019-27, odst. [21]).

[67] Ačkoliv kasační soud již v minulosti opakovaně připustil, že cenu za reklamní plnění uhrazenou na pozicích konečných článků řetězce není třeba vždy srovnávat s cenou nabízenou jiným zprostředkovatelem či článkem řetězce, nýbrž postačí její porovnání s cenou nabízenou prvním článkem v řetězci, je v každém jednotlivém případě nutné zvážit konkrétní okolnosti daného případu (viz odst. [39] rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35; k dostatečnosti srovnání ceny mezi prvním a posledními články řetězce viz judikaturu shrnutou v odst. [40] citovaného rozsudku). V případě, kdy žalovaný považoval nadhodnocenou výši úhrad za reklamní plnění za jednu ze stěžejních objektivních okolností, je zcela na místě porovnávat cenu hrazenou posledním článkem řetězce s jinými daňovými subjekty v obdobném postavení (viz odst. [41] a [43] rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35, a tam citovaný rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2023, č. j. 2 Afs 343/2021-43, odst. [44] až [46]). Daňové orgány by v takovém případě měly zohlednit též další náklady zprostředkovatelů reklamy, jako například nájem reklamní plochy a další služby, rovněž také provizi za zprostředkování, nikoliv jen cenu od prvotních poskytovatelů a cenu za výrobu bannerů.

[68] Správce daně, potažmo žalovaný, však uvedeným požadavkům nedostáli. Jakkoliv lze souhlasit se zjištěním daňových orgánů, že matematicky vyjádřeno došlo k šestnáctinásobnému navýšení ceny plnění, správce daně nezjišťoval, v jakém článku řetězce byla cena plnění navýšena, a už vůbec se nezabýval opodstatněností takového navýšení. Nejvyšší správní soud proto souhlasí se stěžovatelkou, že žalovaný provedl nedostatečné hodnocení otázky, zda byla cena reklamního plnění nepřiměřeně nadhodnocená, či nikoliv.

[69] Kasační soud dospěl shodně s prvním senátem k závěru, že za podstatnou objektivní skutečnost nelze považovat, že finanční správa identifikovala přijímání reklamních služeb jako rizikové plnění často využívané k daňovým podvodům. Pouze na základě této skutečnosti totiž nelze po daňových subjektech odebírajících reklamu od zprostředkovatelů bez dalšího požadovat v podstatě enormní obezřetnost při podnikání, jak to činí daňové orgány (shodně viz odst. [53] rozsudku č. j. 1 Afs 134/2024-35).

[70] Zbývá tedy posoudit další skutečnosti uvedené výše (viz odst. [58] tohoto rozsudku), přičemž k jednotlivým objektivním okolnostem pak Nejvyšší správní soud uvádí následující.

[71] Kasační soud upozorňuje, že okolnost spočívající ve výběru dodavatele nebyla žalovaným založena pouze na předluzenosti dodavatele, jak tomu bylo v případě řešeném prvním senátem. V nyní posuzované věci k ní přistoupila další významná skutečnost, a sice že stěžovatelka měla v insolvenčním řízení za jinou společnost, v níž byl statutárním orgánem jednatel dodavatele, přihlášenou pohledávku ve výši téměř třiceti milionů korun. Stěžovatelka však tuto skutečnost nikterak nereflektovala a svého dodavatele si neprověřila, zcela tak rezignovala na indicie nasvědčující o rizikovosti dodavatele. Za této situace lze nade vší pochybnost uzavřít, že stěžovatelka si měla počínat více obezřetně.

pokračování

[72] Nejvyšší správní soud se tedy neztotožňuje se stěžovatelkou, že předchozí neúspěšné podnikání jednatele dodavatele, které skončilo přihlášením pohledávky stěžovatelky do insolvenčního řízení, není pro posouzení relevantní. Ačkoliv se skutečně v případě dodavatele jedná o jiný subjekt, důležité je právě personální propojení dodavatele a předchozího obchodního partnera stěžovatelky, který skončil v insolvenci, přes osobu jednatele.

[73] Navíc stěžovatelka znala některé předcházející články podvodného řetězce, konkrétně předložila přijaté faktury od společnosti Colombatti za výrobu reklamních bannerů, přičemž jednotlivá plnění byla pod limitem 10 000 Kč. Obchodovala též se společností COMPERSCO, od níž přijala v letech 2017 a 2018 faktury za pronájem skladovacích prostor, manipulační služby a energie. Stěžovatelka znala jednotlivé články řetězce předcházející jejímu dodavateli, jeho zapojení do řetězce tak postrádalo ekonomický smysl. Tato okolnost ve spojení s výše uvedenou pohledávkou stěžovatelky za jinou společností, v níž byl jednatel dodavatele statuárním orgánem, jsou velmi jasnými a závažnými skutečnostmi, na základě kterých měla nabýt stěžovatelka dojem o účasti na podvodném řetězci.

[74] Stěžovatelka nad to hradila svému dodavateli část plateb za poskytnutá plnění v hotovosti, přičemž takový způsob placení sice není za dodržení určitých podmínek nezákonný, avšak nezanechává za sebou na rozdíl od bezhotovostních úhrad žádnou stopu. Na jejich základě lze ve spojení s dalšími indiciemi dospět k závěru o nevěrohodném uskutečňování obchodních transakcí. Stěžovatelka navíc hradila platby za poskytnutá plnění s velkou časovou prodlevou a dodavatel jí i přes uvedená prodlení nadále plnění poskytoval, aniž by aplikoval smluvně sjednanou sankci právě pro tento případ. Navíc rodinní příslušníci jednatele dodavatele poskytli stěžovateli půjčky, a to právě v situaci, kdy se stěžovatelka dostávala do prodlení s úhradou závazků vůči svému dodavateli. Též jednatel stěžovatelky jí poskytl v hotovosti půjčky, které však stěžovatelka splácela bezhotovostně.

[75] Ve vztahu k vágnímu znění uzavřených smluv Nejvyšší správní soud připomíná, že neurčitý obsah smluv mezi jejich stranami může dle dosavadní rozhodovací praxe představovat jednu z objektivních skutečností svědčících o existenci daňového podvodu a vědomosti o něm, a to zejména pokud jde o nespecifikování rozsahu reklamy, umístění loga a další skutečnosti. Za určitou neobvyklost lze považovat i nesjednání sankcí pro případ porušení povinností ze strany dodavatele (viz rozsudek NSS ze dne 30. 9. 2015, č. j. 1 Afs 25/2015-49).

[76] Městský soud v bodě 80. napadeného rozsudku příhodně konstatoval, že smlouvy předložené stěžovatelkou byly vskutku vágní, rozsah plnění byl vymezen stroze, absentovala v nich splatnost odměny za poskytnutí reklamních služeb včetně úpravy odpovědnosti za porušení smluvní povinnosti, přičemž byla sjednána odměna ve výši až jednotek milionů korun. Naproti tomu byla sjednána sankce v případě prodlení stěžovatelky s placením smluvní odměny. Dle kasačního soudu tak bylo po stěžovateli možné požadovat větší míru obezřetnosti při formulaci smluv. Ostatně z velmi obecně formulovaných ustanovení smluv lze dovodit její lhostejnost k rozsahu plnění, splatnosti či odpovědnosti smluvních stran za vadná plnění. I vzhledem k předchozí nevalné zkušenosti s podnikáním jednatele dodavatele měla být stěžovatelka více na pozoru a klást důraz na jasná smluvní ujednání.

[77] Kasační soud neshledal, že by žalovaný či městský soud nezohlednili výpověď manželky jednatele stěžovatelky ohledně jeho pracovní neschopnosti a následné fakturace a obchodních jednání v době po jeho úrazu. Předně se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s argumentací městského soudu, dle kterého není vadou, že žalovaný označil úraz jednatele stěžovatelky za vážný, jelikož jeho pracovní neschopnost trvala dva roky, přičemž dva měsíce strávil v nemocnici (viz bod 82. napadeného rozsudku). K tomuto závěru není třeba žádných odborných znalostí, jedná se o prostý fakt, ostatně stejný závěr uvedla při svém výsledku i manželka jednatele. Ta též konstatovala, že během pobytu v nemocnici měl manžel k dispozici pracovní notebook. Manželka jednatele dále vypověděla, že s obchodními partnery nejednala, a to ani v době jeho pracovní neschopnosti, nevěděla nic o smluvních ujednáních, způsobu zajišťování reklam a o spolupráci s obchodními partnery (viz protokol o výsledku svědka – manželky jednatele – ze dne 5. 10. 2020, č. j. 1619986/20/2801-60563-606922). Totožná zjištění z výsledku manželky jednatele uvedli též žalovaný a městský soud. Stěžovatelka poukazuje jen na nesprávné zpětné hodnocení těchto skutečností. Za této situace však závěr žalovaného, že pouhá osobní účast jednatelů společností bez dalších zaměstnanců či pracovníků je typická pro články podvodů na DPH, obстоjí (srov. bod 82. napadeného rozsudku a odst. [83] rozhodnutí žalovaného).

[78] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že i přes absenci objektivních okolností nadhodnocené ceny přijatého reklamního plnění a rizikovosti plnění jako takového, lze na podkladě zbylých objektivních skutečností [výběr dodavatele ve spojení s jeho solventností a předchozím neúspěšným podnikáním jeho jednatele, znalost předchozích článků řetězce a obchodování s nimi, činnost jednatele stěžovatelky po úrazu, způsob úhrady za plnění, (bez)hotovostní půjčky stěžovatelky, obecná smluvní ujednání a nejasná specifikace předmětu a rozsahu plnění na daňových dokladech] konstatovat, že se jedná o ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které prokazují, že stěžovatelka měla alespoň nabyt podezření, že se účastní obchodního řetězce zasaženého podvodem na DPH.

III.f Přijatá opatření

[79] Ve vztahu k dostatečnosti přijatých opatření stěžovatelka namítá, že se jí dodavatel L.M.N. COMPANY jevil jako spolehlivý obchodní partner, přičemž přijatá zdanitelná plnění nejsou nadhodnocená. Nákup reklamních služeb, respektive reklamních balíčků obsahoval ve stěžovatelčině případě i prvek nejistoty (nemohla dopředu vědět všechna relevantní kritéria), přičemž následně je individualizovala pro jednotlivé zákazníky.

[80] Námitky nejsou důvodné.

[81] Kasační soud předesílá, že již opakovaně dospěl k závěru, že preventivní opatření neprokazuje správce daně, ale daňový subjekt, který má prokázat, že přijal taková rozumná opatření, při jejichž dodržování by byl schopen reálně předejít a zabránit své účasti na podvodu na DPH. Není povinností správce daně uvádět, jaká preventivní opatření měl daňový subjekt provést (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2023, č. j. 2 Afs 63/2022-60, odst. [100], a tam citovanou judikaturu).

[82] Stěžovatelka dostala možnost se v rámci odvolacího řízení vyjádřit ke skutečnostem zjištěným správcem daně v rámci doplnění dokazování podle § 115 daňového řádu, označit

pokračování

důkazy na podporu svých tvrzení a uplatnit prostředky ke své obraně, a především sdělit správci daně, zda přijala nějaká opatření k zamezení své účasti na podvodu na DPH, a tato doložit (viz str. 29 výzvy k uplatnění práva ze dne 19. 12. 2022). Stěžovatelka sice na uvedenou výzvu reagovala, avšak k tomu, zda nějaká opatření přijala, se nevyjádřila, ani nenavrhl provedení důkazů. Městský soud navíc v bodě 88. napadeného rozsudku příhodně shrnul argumentaci žalovaného z napadeného rozhodnutí (k tomu srov. odst. [91] až [97] rozhodnutí žalovaného). Dle uvedeného stěžovatelka ignorovala rizikové znaky dodavatele L.M.N. COMPANY, nebyla dostatečně obezřetná a nepostupovala s péčí řádného hospodáře, když netrvala na rozpisu cen jednotlivých reklamních ploch a nedbala na dostatečnou smluvní dokumentaci. Tím spíše za situace, kdy byl jednatel dodavatele L.M.N. COMPANY spojen s jinou společností, za kterou měla stěžovatelka v insolvenčním řízení přihlášenou pohledávku ve výši cca třiceti milionů korun. Tvrzení stěžovatelky, že se cena za jednotlivé reklamní plochy odvíjí od počtu diváků, času a místa konání sportovní události atp., není rozhodné. Ostatně některé z těchto „neznámých“ jsou stanoveny v dostatečném časovém předstihu, a tedy je lze zohlednit v rámci uzavíraných smluv. Stěžovatelka ani své tvrzení nikterak neprokázala.

[83] K argumentaci, že se stěžovatelce dodavatel L.M.N. COMPANY jevil jako solidní obchodní partner, jelikož zakládal do Sbírký listin potřebné dokumenty, se již vyjádřil městský soud. Nejvyšší správní soud se s argumentací uvedenou v bodě 91. napadeného rozsudku ztotožňuje a odkazuje na ni. Skutečně pro posouzení solidnosti obchodního partnera jsou stěžejní informace, které vyplývají z dokumentů vkládaných do sbírky, a nikoliv samotná skutečnost, že je tam konkrétní subjekt vložil.

[84] Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem i se žalovaným dospěl k závěru, že stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření, která po ní lze rozumně požadovat, aby své účasti v podvodných obchodních řetězcích předešla. Vzhledem k množství nestandardních okolností měla být dostatečně obezřetná. Nelze proto ani dospět k závěru, že by mohla být v dobré víře, že se svou účastí v obchodních řetězcích do podvodného jednání nezapojí.

IV. Závěr a náklady řízení

[85] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[86] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. září 2025

JUDr. Radan Malík
předseda senátu