



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném, z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdu a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **AR CARS s. r. o.**, se sídlem Třanovice č.p. 93, zast. advokátem Mgr. Ing. Tomášem Hobzou, se sídlem Opletalova 600/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 4. 2024, č. j. 25 Af 33/2022-50,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2022, č. j. 33595/22/5300-21443-712603, ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen - prosinec 2015 a únor-červen 2016.

[2] Stěžovateli byl odepřen nadměrný odpočet za zdaňovací období duben 2016 a červen 2016 za reklamní služby přijaté od společnosti COMPLEX Development solutions SE (dále jen „Complex“), neboť tyto služby měly být poskytnuty v rámci řetězce společností zasažených podvodem na DPH, o čemž stěžovatel věděl nebo vědět měl. Správce daně zároveň nepřiznal stěžovateli nárok na odpočet za zdaňovací období říjen 2015 až prosinec 2015 a únor 2016 až červen 2016 za reklamní služby přijaté od společnosti PMT Holding s.r.o. (tato plnění však nebyla předmětem odvolání ani žaloby; sporná jsou tedy pouze plnění od společnosti Complex).

[3] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel si uplatňoval nárok na odpočet daně v rámci obchodních transakcí přijatých od společnosti Complex. Souvislost chybějící daně s deklarovaným plněním vyplývá ze skutečnosti, že vlastní daň ve výši 12 038 007 Kč, která byla u společnosti vyměřena na základě podaného daňového přiznání za prosinec roku

2016, nebyla společností Complex uhrazena; společnost přestala zcela hradit své daňové povinnosti od dubna 2016. V průběhu daňové kontroly bylo mimo jiné zjištěno, že stěžovatel uzavřel smlouvu o reklamě se společností Complex, přičemž však to, že tato společnost poskytuje reklamní služby, nebylo zřejmé ani z údajů zveřejněných ve veřejných rejstřících, ani z internetových stránek společnosti; před uzavřením smluvního vztahu nebyla zpracována žádná analýza či marketingová strategie, v níž by byly stanoveny jasné a konkrétní cíle, které jsou od investice do reklamy očekávány; konkrétní služby si stěžovatel nevybíral, na sjednávání smluvních podmínek se nepodílel, nijak nezasahoval do smluvních ujednání a podepsal to, co mu bylo společností Complex předloženo.

[4] V průběhu daňového řízení bylo rovněž zjištěno, že jednatel stěžovatele, Mgr. Zdeněk Hradecký, podepsal dne 11. 4. 2016 totožnou smlouvu ohledně reklamních služeb nejen za stěžovatele, ale také za společnost ZHL LOŽISKA, s.r.o. a fyzickou podnikající osobu Mgr. Hradecký. Plnění specifikovaná v jednotlivých smlouvách byla totožná a měla probíhat za stejných podmínek, přičemž jednotlivé smlouvy byly podepsány s rozdílnými cenami. Za stěžovatele byla podepsána smlouva na částku 1 mil. Kč (dodatkem navýšeno na 3 mil. Kč), za společnost ZHL LOŽISKA, s.r.o. na částku 1 mil. Kč a za podnikající fyzickou osobu na částku 2 mil. Kč. Smlouvy o reklamě zajišťoval zaměstnanec stěžovatele pan D. P., a to i pro podnikající fyzickou osobu Mgr. Hradecký a pro společnost ZHL LOŽISKA, s.r.o.; jmenovaný byl zároveň členem závodního týmu společnosti Complex (Appstores motosport), tedy přímého dodavatele stěžovatele, což uvedl sám jednatel stěžovatele. V záhlaví Smlouvy o reklamě je uveden text Appstores motosport, jako poskytovatel je uvedena společnost Complex, divize Appstores motosport, a razítko u podpisu obsahuje kromě označení společnosti Complex i text Appstores motosport. Z žádných oficiálních dokumentů zveřejněných ve veřejném rejstříku nevyplývá, že by se společnost Complex organizačně členila na divize, resp. že by měla divizi s názvem Appstores motosport.

[5] Ve smlouvě o reklamě nebyl dostatečně sjednán obsah a rozsah plnění, jednotlivé části obsahovaly vágní a obecná ustanovení. Stěžovatel si nijak neověřoval adekvátnost ceny a přistoupil na zjevně nepřiměřenou cenu za služby, která se navíc následně zásadně zvýšila. Takto nepřiměřeně stanovenou cenu stěžovatel uhradil, ačkoli došlo pouze k neúplné realizaci předmětu plnění a k neplnění smluvních ujednání ze strany společnosti Complex (tato okolnost byla prokázána odpovědí Asociace českých reklamních agentur a marketingové komunikace, o. s. ze dne 27. 6. 2017 a dále odpovědí jednotlivých závodních týmů, které se v roce 2016 účastnily automobilové soutěže FIA CEZ jako tým Appstores, anebo se účastnily automobilové soutěže Rally Bohemia). Stěžovatel tudíž s ohledem na svou obchodní minulost a další okolnosti související s poskytnutím reklamy postupoval lehkovážně, neboť z jeho strany nedošlo ani k řádnému vyhodnocení reklamy.

[6] Všechna výše uvedená zjištění vedla správce daně, potažmo žalovaného k závěru, že 1) byla prokázána existence daňového podvodu, 2) byla rovněž identifikována řada objektivních okolností, kterými bylo prokázáno, že stěžovatel mohl a měl vědět, že plnění jsou součástí daňového podvodu, 3) stěžovatel měl rovněž možnost, aby prokázal, že učinil veškerá rozumná opatření, aby se své účasti na podvodných transakcích vyhnul; to neučinil.

pokračování

[7] V žalobě proti rozhodnutí žalovaného, který setrval na závěrech správce daně, stěžovatel namítl, že žalovaný neprokázal, že by v řetězci dodavatelů byl spáchán podvod na dani tak, jak jej chápe recentní judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). Dle stěžovatele se žalovaný pouze snaží neuhrazenou, nýbrž přiznanou daň identifikovat jako chybějící daň v podvodném řetězci, ačkoliv stěžovatel vůbec nebyl článkem tohoto řetězce a jím přijaté plnění s údajně podvodným plněním vůbec nesouviselo; stěžovatel nečerpal žádnou výhodu díky navýšenému odpočtu, neboť daň, kterou nárokoval, řádně dodavateli zaplatil. Bez zjištění existence výhody plynoucí z podvodu nelze dostatečně přesvědčivě nastínit úlohu jednotlivých článků podvodného řetězce. Tvrdil, že veškerá plnění realizoval jeho dodavatel Complex, z napadeného rozhodnutí vůbec neplyne propojení mezi řetězcem stěžovatele a řetězcem Complex a jeho dodavatelem, společností ISTERA, s.r.o. (dále jen „ISTERA“). Nadto existuje minimálně 30 dalších eventualit, kdo byl koncovým odběratelem daného plnění, které měla přijmout společnost Complex od společnosti ISTERA a které mělo být podle žalovaného zatíženo podvodem. Pokud skutečně došlo k tvrzenému daňovému podvodu, jako koncový článek tohoto řetězce je postihován nesprávný subjekt z nesouvisejícího obchodního řetězce.

[8] Dále stěžovatel namítl, že žalovaný nepostavil najisto ani to, že by stěžovatel věděl nebo mohl vědět, že se účastní transakcí zasažených daňovým podvodem; jeho údajně nestandardní či neobezřetné chování nevypovídá o existenci vnějších indicí, na jejichž základě by mohl rozpoznat zapojení svého dodavatele do podvodného řetězce. Samotné objektivní okolnosti zjištěné žalovaným neprokazují vědomost stěžovatele o podvodu. Žalovaný ani nijak neprokázal nestandardnost prezentovaných objektivních okolností. Cena za plnění nebyla žádným způsobem nestandardní. Žalovaný nebere v potaz všechny skutkové okolnosti, které jsou při stanovení cen v motosportu rozhodující a jeho srovnání je tak příliš obecné. Způsob, jakým byla smlouva sjednána, byl v odvětví motorsportu naprosto běžný a žalovaný neprokázal takové standardy na trhu, které by dokládaly opak. Stěžovatel neshledává nic podezřelého ani na tom, že společnost Complex oslovila stěžovatele jako možného klienta pro reklamní služby a při té příležitosti pak nabídla panu P. coby zkušenému jezdcí možnost účastnit se závodů jako řidič stáje Appstores motorsport. Žalobci není zřejmé, proč by nemohl mít dodavatel Complex na smlouvách (na jiných dokumentech, či razítkách) hlavičku závodní stáje Appstores motorsport, když se jedná o oficiální název závodní stáje, která této společnosti patří a pod jejímž jménem se tato společnost účastnila všech závodů.

[9] Krajský soud neshledal žalobu důvodnou. Připomněl, že stěžejní pro otázku odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na daňovém podvodu (úniku) je zásada zákazu daňových úniků (zákaz uplatňování odpočtu podvodným způsobem) zdůrazňovaná v judikatuře SDEU, na kterou odkázal (rozsudky ve věci *Kittel a Recolta Recycling* či ve věci *Glencore Agriculture Hungary* a v nich citovaná judikatura). Krajský soud zdůraznil, že v rozsudku ze dne 24. 11. 2022, *Finanzamt M*, C-596/21, SDEU nepřisvědčil názoru předkládajícího soudu, podle kterého lze odepřít nárok na odpočet DPH jen „v rozsahu, v němž se jeví jako nezbytný pro kompenzaci ztráty daňových příjmů způsobené podvodným jednáním“ (bod 17); SDEU zdůraznil potřebu boje proti daňovým únikům a s tím spjatou nemožnost jednotlivců dovolávat se norem unijního práva podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Proto pokud se prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že pořízením určitého zboží či služeb se účastní plnění zasaženého únikem na DPH, účastní se

tohoto úniku, i když z něj nemá sama žádný prospěch. Takové osobě musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu (bod 38 a v něm citované rozhodnutí). Vnitrostátní orgány mají povinnost odepřít nárok na odpočet daně na vstupu osobám, které nedodržely povinnost řádné péče a neujistily se, že se přijetím plnění nebudou podílet na daňovém úniku (bod 39). Tohoto cíle by nebylo možné účinně dosáhnout, „pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku, jelikož by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se plněními, která uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku, nebo jej usnadňovat“ (bod 40). Krajský soud rovněž odkázal na četnou judikaturu NSS zabývající se otázkou daňových podvodů na DPH.

[10] Žalobní námitku stran (ne)existence podvodu a narušení daňové neutrality neshledal krajský soud důvodnou, přičemž konstatoval, že nebylo povinností správních orgánů identifikovat přesné propojení neodvedené daně s plněním, jenž se uskutečnilo mezi stěžovatelem a jeho dodavatelem. Narušení neutrality daně nemuselo být ani přesně vyčísleno. Rozhodné bylo, že se žalovaný dostatečně zabýval tím, v čem narušení neutrality daně spočívalo, a tuto okolnost doložil. K námitce, že stěžovatel plněním nezískal žádné daňové zvýhodnění, odkázal krajský soud na závěry vyslovené v usnesení SDEU ze dne 14. 4. 2021, C-108/20, ve věci *Finanzamt Wilmersdorf*. Krajský soud ve zbytku odkázal na body 53-72 napadeného rozhodnutí, kde je úloha jednotlivých článků popsána přezkoumatelně, dostatečně a přesvědčivě.

[11] Krajský soud nepřisvědčil stěžovateli, že namísto odepření nároku na odpočet DPH měly daňové orgány postupovat cestou aplikace § 109 zákona o dani z přidané hodnoty (ručení). K tomu soud ve stručnosti odkázal na rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018-56. Dle něj § 109 daňového řádu „nelze označit za obecně využitelnou speciální právní úpravu ve věci podvodů na dani z přidané hodnoty“, přičemž Nejvyšší správní soud „konzistentně judikuje, že pokud orgány finanční správy při stanovování daňové povinnosti shledají, že se daňový subjekt účastnil daňového podvodu, mohou mu v souladu s uvedenou doktrínou odepřít nárok na odpočet daně“ (body 48 a 42 citovaného rozsudku).

[12] Pokud jde o zapojení stěžovatele do podvodného řetězce, resp. jeho vědomost o podvodu, krajský soud konstatoval, že správce daně a poté i žalovaný se rozsáhle, podrobně a podloženě věnovali jednotlivým skutečnostem, na nichž vystavěli závěry o účasti stěžovatele na podvodném řetězci. Krajský soud přisvědčil stěžovateli, že každá jednotlivá okolnost je samostatně nezpůsobilá doložit jeho vědomou účast na daňovém podvodu, neboť se mnohdy jedná o zavedenou obchodní praxi, která je mezi obdobnými subjekty v běžném obchodním styku standardní, avšak tyto okolnosti je nutno hodnotit také v celkovém souhrnu; k tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 69/2019-58. Krajský soud konstatoval, že nepovažuje za nutné opakovat vše, co již zjistily a vyhodnotily daňové orgány, a odkázal v podrobnostech na odůvodnění napadeného rozhodnutí, s nímž se zcela ztotožnil (zejména viz body 73 až 94, včetně odůvodnění nedostatků smlouvy o reklamě a nepřiměřenosti cen předmětného plnění – bod 83, dále body 96 až 104. V daném případě dle krajského soudu existovalo množství nestandardních okolností, které v souhrnu vytvořily logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností prokazujících, že žalobce věděl či minimálně vědět mohl o tom, že se účastní řetězce

pokračování

zasaženého podvodem na dani z přidané hodnoty. V kontextu předmětných indicií, zejména uzavření totožných smluv Mgr. Hradeckým s různou hodnotou plnění, vůči kterému žalobce neuvedl žádnou protiargumentaci, je nutno přijmout i závěr, že žalobce neprokázal přijetí takových opatření, která by jeho vědomé účasti na předmětném podvodném jednání mohla zabránit.

[13] K návrhu stěžovatele na předložení předběžné otázky SDEU (str. 9 žaloby) krajský soud uvedl, že výklad relevantních ustanovení unijního práva je v tomto případě tak zřejmý, že neponechává prostor pro žádnou rozumnou pochybnost o způsobu vyřešení položené otázky. S ohledem na rozhodnutí SDEU ve věcech *Finanzamt Wilmersdorf* a *Finanzamt M.* představují dle krajského soudu stěžovatelem namítané skutečnosti tzv. *acte éclairé*. Z tohoto důvodu soud přednesené otázky SDEU nepředložil.

[14] V **kasační stížnosti** stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí; krajský soud přistoupil ke své přezkumné pravomoci ryze formálně a řadou žalobních námitek se prakticky vůbec nezabýval (např. v otázce objektivních okolností nebo přijatých opatření).

[15] Stěžovatel v kasační stížnosti shrnuje s odkazem na četnou judikaturu SDEU, z níž některé pasáže cituje, podmínky pro odepření nároku na odpočet daně v případě tvrzené existence chybějící daně; zabývá se pojmem daňového podvodu a „chybějící daně“. Chybějící daní ve smyslu a účelu judikatury SDEU týkající se podvodů na DPH není jakákoliv „chybějící daň“, tedy i v podobě nedoplatku, ale chybějící daň představuje objektivní okolnost spočívající ve zjevně nesprávném a úmyslném snížení daňové povinnosti. Chybějící daní, tedy daňovým únikem, není ve smyslu judikatury SDEU situace, kdy dojde ke správnému přiznání daňové povinnosti, avšak tato zůstane neuhrazena, a to bez ohledu na to, zda se jednalo o nedbalost, ztrátu cashflow vedoucí k úpadku či dokonce zcela úmyslné jednání daňovou povinností neodvést. Právě v meritu věci dle stěžovatele došlo k aplikační nesprávnosti unijní doktríny podvodu na DPH, neboť krajský soud vyložil v napadeném rozsudku pojmově podvod na DPH a chybějící daň v rozporu s právním názorem SDEU. Zvolil tedy výklad extenzivní, odporující eurokonformnímu výkladu. Krajský soud v napadeném rozsudku neuvádí, jakou konkrétní výhodu v rozporu se směrnicí 2006/112/ES získala společnost Complex tvrzeným postupem, kterým napoprvé vykáže tvrzené fiktivní nároky na odpočet daně, které následně vezme formou dobropisování zpět. Takový postup je v rozporu se základními zásadami formální logiky, neboť nejenže tímto postupem společnost Complex daň z tvrzených fiktivních přijatých zdanitelných plnění státu následně dluží, ale především tímto postupem anulovala jakoukoliv potenciální výhodu, kterou by vykázaním fiktivních plnění získala. Nakonec k tomu, aby společnost Complx mohla provést opravu daňového přiznání formou dobropisů, bylo zapotřebí, aby současně společnost ISTERA vydané daňové doklady „stornovala“, tedy musela vydat opravné daňové doklady, kterými byla daňová povinnost anulována. Tento postup nejenže zpochybňuje samotnou povahu podvodu na DPH, ale především prokazuje skutečnost, že se o žádné podvodné jednání nemohlo jednat, když obě strany obchodního případu (tj. společnost Complex i společnost ISTERA) musely být aktivní, a výsledkem je stav, kdy v systému DPH nedošlo k žádnému zkrácení daňové povinnosti. Nebyly tedy splněny definiční znaky čl. 1 Úmluvy o ochraně finančních zájmů Evropských společenství. Byť společnost Complex nadále státu daň dluží, tato skutečnost představuje daňový dluh (resp.

nedoplatek); nejedná se však o zkrácení daně formou nepravdivě vykázaných daňových povinností, díky nimž by státní pokladna byla zkrácena.

[16] Dle stěžovatele krajský soud nevypořádal jeho argumentaci stran identifikovaných objektivních okolností. Stěžovatel v žalobě pečlivě předložil k objektivním okolnostem svoji argumentaci vyvracející jejich relevanci s otázkou vědomosti tvrzeného daňového podvodu a nestandardností v tvrzeném obchodním případě se společností Complex v porovnání s trhem. Krajský soud však pouze ledabyle odkázal na napadené rozhodnutí, aniž by byť minimálně předložil svoji vlastní ucelenou argumentaci. Stěžovatel rovněž poukazoval na to, že skutkový stav se snažil žalovaný izolovat pouze co do vztahu k němu; zástupce stěžovatele nicméně zjistil, že společnost Complex měla desítky dalších odběratelů (minimálně 30, srov. bod 13 žaloby). Již tímto bylo možné přezkoumat zejména otázku objektivních okolností, neboť jestliže společnost Complex postupovala se stěžovatelem shodným způsobem jako s jinými odběrateli (např. se společností MP DIMS a.s.), pak lze stěží tvrdit, že se obchodní případy v případě stěžovatele jakkoliv vymykaly. Stejnými vadami trpí i posouzení přijatých opatření; krajský soud uvedl k přijatým opatřením na straně 7 napadeného rozsudku jedinou větu, aniž by však svoji úvahu jakkoliv rozvedl ani neuvedl styčné důvody, pro které považuje přijatá opatření za nedostatečná.

[17] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti plně odkazuje na odůvodnění rozhodnutí o odvolání, kde je průběh provedeného daňového řízení stručně popsán, a dále na obsah předkládaného správního spisu, který obsahuje veškeré rozhodné podklady, z nichž při vydání rozhodnutí vycházel. Kasační námitky stěžovatele neshledává opodstatněné, napadený rozsudek považuje za zcela přezkoumatelný. Kasační stížnost navrhuje zamítnout.

[18] Pokud jde o tvrzení stěžovatele, že vystavením opravných daňových dokladů došlo ke „stornování“ daňové povinnosti, podotýká žalovaný, že se v žádném případě nejedná o postup, který by jakkoliv „zahladil“ předchozí podvodné jednání. Jak uvedl žalovaný v bodě 66 rozhodnutí o odvolání, společnost Complex přijala opravné daňové doklady v prosinci roku 2016, čímž zvýšila svoji daňovou povinnost za toto zdaňovací období, avšak daň nikdy neodvedla. Právě vykázaní fiktivního plnění s nárokem na odpočet daně, kterým je v rozporu se skutečností kompenzována daňová povinnost, je považováno za narušení neutrality daně (viz rozsudek NSS č. j. 5 Afs 239/2020-46, ze dne 19. 11. 2021); postihováno je tedy předchozí podvodné jednání, cílící na neoprávněné vylákání odpočtu daně, následné kroky jsou již pro možnost konstatovat narušení neutrality zpravidla bez relevance, resp. mohou znaky podvodného jednání i prohloubit.

[19] Žalovaný konstatuje, že v bodech 53 až 72 rozhodnutí o odvolání jednoznačným a srozumitelným způsobem popsal, v jakých konkrétních okolnostech v daném případě spočívá podvod na dani – identifikoval narušení neutrality daně a řadu nestandardností svědčících o podvodném charakteru obchodní transakce v řetězci společností ENANSE, ISTERIA, Complex a stěžovatele, čímž byla ve světle judikatury SDEU i NSS, ze které daňové orgány, potažmo krajský soud vycházely, prokázána existence podvodu na DPH. K výtce stěžovatele, že krajský soud neuvedl, jakou konkrétní výhodu získala společnost Complex, připomíná žalovaný, že dle judikatury SDEU není třeba prokazovat, zda byl konkrétní článek řetězce nějak zvýhodněn účastí na podvodu.

pokračování

[20] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud předně neshledal důvodnou námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud předesílá, že nelze fakticky zaměňovat nedostatečnost odůvodnění za subjektivně pociťovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění napadeného rozhodnutí (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 7. 2007, č. j. 2 Afs 65/2007-169). Z konstantní judikatury vyplývá, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Tato kritéria napadený rozsudek splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, jakými úvahami byl krajský soud při posouzení věci v rozsahu stěžovatelem formulovaných žalobních bodů veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. K tomu je nutno připomenout, že ani absence přímé reakce na každý jednotlivý argument nepředstavuje nezákonnost či dokonce nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108, či ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012-161). Implicitní vypořádání námitek akceptuje rovněž Ústavní soud (viz např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09). Jak Nejvyšší správní soud zdůraznil již v rozsudku ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130, požadavek na podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument by mohl vést „zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení.“

[23] Důvodem nepřezkoumatelnosti není ani fakt, že se krajský soud s hodnocením žalovaného ztotožnil či si jeho závěry osvojil. Nejvyšší správní soud již několikrát uvedl, že osvojil-li si soud závěry žalovaného, nelze mu za situace, kdy správní rozhodnutí, na které odkazuje, je přezkoumatelné a dostatečně odůvodněno, ničeho vyčítat (srov. např. rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či ze dne 30. 9. 2021, č. j. 9 Afs 28/2021-43). Prostý nesouhlas stěžovatele s odůvodněním a závěry uvedenými v rozsudku rozhodně nelze v žádném případě zaměňovat s tím, že by krajský soud žalobní námitky údajně pominul či nevypořádal, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje většinu argumentace, kterou shodně uvedl v žalobě, přičemž v kasační stížnosti toliko uvádí, k jakým závěrům dospěl krajský soud, resp. žalovaný, k čemuž dodává, že s těmito závěry nesouhlasí či že tyto závěry jsou nesprávné, nezákonné, neopodstatněné apod.

[24] Stěžovatel namítá, že v jeho případě došlo k aplikační nesprávnosti unijní doktríny podvodu na DPH; krajský soud dle něj daný pojem vykládá v rozporu s právním názorem

SDEU, tedy velmi extenzivně, což se dle stěžovatele projevuje tím, že krajský soud v rozsudku neuvádí, jakou konkrétní výhodu tvrzeným postupem získal jeho dodavatel. Stěžovatel dále poukazuje na to, že společnost Complex následně provedla opravu daňového přiznání formou dobropisů, za současného vydání opravných daňových dokladů společností ISTERA, čímž došlo k „anulování“ daňové povinnosti a výsledkem je stav, kdy nedošlo k žádnému krácení daní. Stěžovatel má za to, že krajský soud se nevypořádal s jeho žalobní argumentací stran identifikovaných objektivních okolností, jež mají svědčit o tom, že věděl nebo mohl vědět, že se účastní transakcí zasažených daňovým podvodem.

[25] Z četné judikatury NSS plyne, že podvod na DPH je nutno chápat jako kombinaci narušení neutrality daně a nestandardních okolností, které ve svém souhrnu poskytují dostatek podkladů ke konstatování, že obchodní řetězec je zasažen podvodným jednáním (srov. např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2017 č. j. 1 Afs 53/2016-58, nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-47). Smyslem odepření nároku na odpočet daně u konkrétního daňového subjektu přitom není a ani nemůže být získání finančních prostředků pro státní rozpočet, které chybějí v důsledku toho, že na jiném stupni obchodního řetězce daň nebyla odvedena, nýbrž ochrana systému DPH, neboť riziko odepření nároku na odpočet daně má jednak daňovým subjektům zabránit v účasti na podvodu na DPH a jednak se jedná o ochranu těch daňových subjektů, které DPH řádně odvádějí (a které by byly znevýhodňovány oproti spolupachatelům podvodu na DPH).

[26] Při posouzení kasační stížnosti vycházel Nejvyšší správní soud z aktuální judikatury SDEU, konkrétně z rozsudku ze dne 24. 11. 2022 ve věci C-596/21 *Finanzamt M* a z navazující judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, a ze dne 29. 3. 2023, č. j. 2 Afs 298/2021-69). Z této judikatury vyplývá, že účelem odepření nároku na odpočet DPH z důvodu zasažení transakcí daňovým podvodem není vyrovnaní chybějící daně v rozpočtu, ale ochrana systému DPH před podvody. Tato ochrana představuje primárně prevenci daňových podvodů. Prevence by nebyla účinná, kdyby mohla být chybějící daň doměřena jen u jednoho článku podvodného řetězce. Nárok na odpočet vůbec nevzniká u žádného ze subjektů, které se vědomě účastnily daňového podvodu. Kdyby orgány finanční správy limitovaly odepření odpočtu pouze výběrem chybějící daně, postupovaly by diskriminačně, a to jednak vůči subjektu, kterému daň doměří (subjekt ponese odpovědnost za účast na podvodu, aniž by byly postiženy i ostatní články tohoto řetězce, které o podvodu rovněž mohly vědět), jednak (a to zejména) vůči subjektům poctivým, které by byly tímto postupem nedůvodně znevýhodňovány oproti subjektům nepoctivým (viz rozsudek NSS ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89). Z uvedeného plyne, že správce daně může odepřít odpočet u všech článků podvodného řetězce (viz rozsudky NSS ze dne 7. 9. 2021, č. j. 6 Afs 158/2019-63, ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021-52, ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89, a ze dne 25. 10. 2023, č. j. 1 Afs 1/2023-71). Odepření nároku na odpočet daně z důvodu účasti na podvodu tedy „nesplňuje“ výběr neodvedené daně, jak mylně dovozuje stěžovatel (viz rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46), protože je možno nárok na odpočet daně v podvodném řetězci nepřiznat několikrát, a to každému daňovému subjektu, který se ho účastnil a u něhož bude zároveň proveden vědomostní test s výsledkem, že o podvodu minimálně vědět měl a mohl.

pokračování

[27] Pokud stěžovatel poukazuje na rozdíl mezi „chybějící daní“ a nedoplatkem na dani, nelze mu přisvědčit, že se nejedná o „chybějící daň“ – jakožto nutnou podmínku definice podvodu, ale pouze o nedoplatek na dani. V projednávané věci se totiž nejedná o pouhé nezaplacení daně (nedoplatek) ze strany jeho dodavatele, ale o přímý důsledek podvodného jednání, jehož byl stěžovatel součástí. Nejvyšší správní soud není se stěžovatelem ve sporu, že pro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že v systému DPH nebyla odvedena daň, přičemž tuto podmínku zcela jistě nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Je třeba dostatečným způsobem ozřejmit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojená právě s tímto podvodem (srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018-80). To bylo v daném případě žalovaným dostatečně prokázáno.

[28] Ze spisového materiálu vyplývá, že stěžovatel si uplatnil nárok na odpočet v rámci obchodních transakcí přijatých od společnosti Complex. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole identifikoval obchodní řetězec, ve kterém došlo v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů k narušení neutrality daně (ENANSE – ISTERIA – Complex – stěžovatel); rovněž podrobně popsal jeho fungování, vysvětlil veškeré skutečnosti, které nasvědčovaly o existenci podvodného řetězce.

[29] Podvod na DPH nebyl založen jen na identifikaci chybějící daně, ale byly zjištěny nestandardní okolnosti svědčící o existenci podvodu v označeném řetězci, které byly podrobně popsány ve zprávě o daňové kontrole (zjištění týkající se provázanosti jednotlivých osob, smluvních ujednání, výše ceny, zjištění týkající se jednotlivých subdodavatelů). Jednotlivé okolnosti (nestandardnosti) hodnotil přitom správce daně nikoli jednotlivě, ale v jejich komplexnosti (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 5. 2015, č. j. 3 Afs 136/2014-34, nebo rozsudek ze dne 20. 8. 2020, sp. zn. 1 Afs 326/2019).

[30] Ani samotná existence podvodu na DPH nemůže být bez dalšího důvodem odepření nároku na odpočet. Je na správci daně, aby prokázal, že daňový subjekt vědět mohl a měl, resp. vědět musel, že se účastní transakcí zasažených podvodem. V daném případě existovaly takové objektivní okolnosti, resp. indicie o riziku o zapojení do podvodného řetězce, které byly stěžovateli známy a které ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že stěžovatel mohl a měl vědět o tom, že se účastní transakcí zasažených podvodem na DPH. S veškerými zjištěními byl stěžovatel správcem daně srozuměn, byla mu dána možnost se k nim vyjádřit, resp. doložit přijetí dostatečných opatření, k tomu, aby se účasti na podvodném jednání vyhnul. Na výzvu správce daně stěžovatel reagoval podáním, v němž nepředložil žádné nové skutečnosti, a jeho argumenty se opírají pouze o citace judikatury správních soudů.

[31] Nelze přehlédnout, že stěžovatel si předně nezjistil informace, které si zcela jednoduše zjistit měl a mohl. Jsou mu přitom kladeny k tíži pouze ty skutečnosti, které měl a mohl ovlivnit tak, aby předešel účasti na podvodu (minimálně mohl a měl vědět o tom, zda jeho dodavatel zveřejňuje účetní závěrky, má funkční webové stránky, apod.). Společnost Comlex byla zapsána do obchodního rejstříku 23. 11. 2013 s předmětem činnosti: „výroba,

obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“, účetní závěrky od roku 2014 nezveřejňovala; společnost nebyla v daných zdaňovacích obdobích zavedenou společností v oblasti poskytování reklamy na automobilovém trhu; společnost Complex sice měla internetové stránky, nicméně tyto obsahovaly informace o autodopravě (tento předmět podnikání nadto neměla společnost ani zapsaný v obchodním rejstříku) a tyto bez dalšího odkazovaly na webové stránky motoristické stáje Appstores. Z žádného zjištění správce daně nevyplývalo, že by se společnost Complex zabývala reklamní činností.

[32] Správce daně rovněž zjistil, že u společnosti Complex bylo dne 2. 8. 2017 zahájeno insolvenční řízení, dne 22. 3. 2018 byl na ni prohlášen konkurs. Dle sdělení insolvenčního správce společnost Complex neposkytla žádné účetnictví ani součinnost; celkové dluhy přesáhly 70 mil Kč (z toho 36 mil vůči Finanční správě ČR); dle insolvenčního správce společnost byla zapojena do trestné činnosti. Společnost Complex byla v roce 2016 uvedena jako přímý dodavatel reklamních služeb pro stěžovatele a minimálně pro další tři desítky odběratelů po celé ČR, kteří tvořili konečné články řetězců; byla zjištěna celá řada skutečností dokládajících existenci podvodného řetězce, což vyplývá nejen ze zjištění správce daně, ale rovněž z nezávisle učiněných závěrů insolvenčního správce společnosti Complex zveřejněných v insolvenčním rejstříku.

[33] Námitce stěžovatele, že podvod spočíval v umělém snížení daňové povinnosti jinými články řetězce, týkal se tedy obchodování s jiným plněním, nelze přisvědčit. Smyslem deklarování fiktivních plnění totiž bylo eliminovat právě daňovou povinnost vznikající v souvislosti s plněním zasaženým podvodem. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 218/2020-46, ze dne 1. 6. 2022, vyplývá, že neprávem nárokováný odpočet daně z přidané hodnoty je nutno považovat za součást podvodu ve vztahu k plnění přijatému stěžovatelem. Identifikaci chybějící daně nebrání ani určitá nejistota ohledně fiktivnosti plnění či předmětu takových plnění (srov. též rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2023, č. j. 5 Afs 239/2022-54). Podvodného jednání, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Na vstupu např. tak, že při mnohonásobném navýšení ceny jednomu článku v řetězci současně za účelem snížení výsledné daně na výstupu zahrne do svého přiznání porizení celé řady fiktivních či pouze formálně nadhodnocených plnění.

[34] Pokud stěžovatel namítá, že krajský soud neuvedl, jakou konkrétní výhodu získala společnost Complex, dle judikatury SDEU není třeba prokazovat, zda byl konkrétní článek řetězce nějak zvýhodněn účastí na podvodu. Jak vyplývá z usnesení SDEU ze dne 14. 4. 2021, ve kterém SDEU rozhodoval o předběžné otázce ve věci C-108/20 HR vs. Finanzamt Wilmersdorf, je pro účely posouzení, zda se daňový subjekt podílel na podvodu na dani, irelevantní, zda plněním tento daňový subjekt získal daňové zvýhodnění či hospodářskou výhodu. Je třeba prokázat, že došlo k podvodu na DPH, konkrétní daňový subjekt věděl či mohl vědět, že se podvodu účastní, přičemž nepřijal dostatečná opatření. To žalovaný dostatečně popsal zejm. v bodech 53 až 72 rozhodnutí o odvolání; identifikoval narušení neutrality daně a řadu nestandardností svědčících o podvodném charakteru obchodní transakce v řetězci společností ENANSE, ISTERIA, Complex a stěžovatele, čímž byla ve světle judikatury SDEU i NSS prokázána existence podvodu na DPH. Pokud krajský soud existenci podvodu na DPH a jeho přezkoumatelné, dostatečné a přesvědčivé popsání ze strany správních orgánů aproboval, nelze mu ničeho vytknout (srov. např. rozsudky NSS ze

pokračování

dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, či ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Azs 80/2010-74, nebo ze dne 24. 1. 2014, č. j. 5 As 68/2013-29).

[35] Stěžovatel též považuje za nedostatečný způsob, jakým se krajský soud zabýval otázkou přijatých opatření. Nutno konstatovat, že stěžovatel v bodě 39 žaloby toliko uvedl přehled úkonů, jež provedl, s tím, že ve věci učinil všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována. Krajský soud pak v reakci uvedl: „*V kontextu předmětných indicií, zejména uzavření totožných smluv Mgr. Hradeckým s různou hodnotou plnění, vůči kterému žalobce neuvedl žádnou protiargumentaci, je nutno přijmout i závěr, že žalobce neprokázal přijetí takových opatření, která by jeho vědomé účasti na předmětném podvodném jednání mohla zabránit.*“. Ve světle obecnosti žalobní námitky postrádající uvedení čehokoliv bližšího či konkrétnějšího ve vztahu k přijatým opatřením či závěrům, jež ve věci učinil žalovaný, je její vypořádání ze strany krajského soudu adekvátní. Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel v daňovém řízení pouze uvedl, že si společnost Complex prověřil z veřejně přístupných rejstříků a zjistil, že tato je zapsána v obchodním rejstříku, je plátcem DPH a není evidována jako nespolehlivý plátec. Stěžovatel tedy uvedl několik formálních úkonů, jež měly údajně zajistit kontrolu, avšak vůbec nevěnoval pozornost tomu, jaká je podstata ekonomické aktivity jeho dodavatele, pročez je nutno tyto formální kroky hodnotit jako zcela nedostatečné, a to právě i s ohledem na existenci řady silných objektivních okolností, které byly v daném případě evidentní. Jak přílehavě uvedl NSS např. v rozsudku ze dne 12. 10. 2023, č. j. 2 Afs 63/2022-60, „*[f]inanční orgány a krajský soud dospěly k závěru, že stěžovatelka přijetí takových opatření neprokázala. Zjistily, že nečinila žádné kroky vedoucí k ověření svých obchodních partnerů, nebo tyto kroky činila, avšak v nedostatečné, čistě formální rovině (typicky ověřením údajů v databázi nespolehlivých plátců a dlužníků).*“.

[36] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud přezkoumatelným způsobem vypořádal stěžovatelem uplatněné žalobní námitky, vycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu a tento podřadil pod relevantní právní posouzení; nevybočil přitom ani z mezí zákona ani z konstantní judikatury. Kasační stížnost neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[37] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by dle pravidla úspěchu ve věci náhrada nákladů řízení náležela, žádné náklady nad rámec správní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 9. října 2025

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu