



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **MELICHAR CZ s. r. o.**, se sídlem Dr. Teuchmanna 241, Úpice, zast. advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 3. 2025, č. j. 31 Af 13/2024-93,

t a k t o:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

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 jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2024, č. j. 27165/24/5300-22441-712084, ve věci daně z přidané hodnoty; tímto žalovaný potvrdil platební výměry za níže uvedená zdaňovací období, jimiž byla stěžovali doměřena daň v úhrnné výši 462 000 Kč a penále ve výši 92 400 Kč.

[2] Správce daně v rámci daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až prosinec 2016 a červenec a srpen 2017 zjistil, že stěžovatel uzavřel se společností Spencer life Media s. r. o. (dále Spencer life Media) smlouvy o zajištění reklamy prostřednictvím motoristického sportu. Dne 1. 4. 2016 uzavřel smlouvu na období od 1. 4. do 31. 12. 2016 a dne 31. 3. 2017 na období od 1. 4. do 31. 12. 2017. Předmětem smluv bylo zajištění propagace prostřednictvím motokrosového týmu Edifio Solution team. V článku III. smluv bylo ujednáno, že propagace bude poskytována na některých vybraných sportovních podnicích mistrovství Evropy a mezinárodního mistrovství ČR, při dalších blíže nespecifikovaných sportovních akcích a mezinárodních závodech, na reklamním poutači, u zázemí týmu, na sportovním motocyklu, na společenských akcích, při charitativní činnosti, na dresech jezdců týmu a případným ústním projevem při televizním a rozhlasovém vysílání. Z tohoto článku dále plyne, že Edifio Solution team je povinen

vyhradit pro prezentaci loga druhé smluvní strany místo, které odpovídá vloženým prostředkům (ve smlouvě pro rok 2017 je dále uvedeno, že logo stěžovatele bude umístěno na levém a pravém spojleru sportovního motocyklu, na dresu jezdce a na reklamním poutači u zázemí týmu). Cena za uvedená plnění byla v obou smlouvách stanovena ve výši 1 800 000 Kč + DPH ve výši 21 % a měla být hrazena ve sjednaných lhůtách splatnosti uvedených na průběžně vystavovaných zálohových fakturách převodem nebo hotově.

[3] Správce daně stěžovateli neuznal nárok na odpočet daně z daňových dokladů přijatých od společnosti Spencer life Media, neboť dle názoru správce daně stěžovatel věděl nebo vědět měl a mohl, že se účastnil plnění zasažených daňovým podvodem. Proti dodatečným platebním výměrům podal stěžovatel odvolání, žalovaný dospěl v odvolacím řízení k odlišnému právnímu názoru než správce daně, stěžovatele s ním seznámil; oproti závěru správce daně žalovaný konstatoval, že nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů; odvolání zamítl rozhodnutím č. j. 27786/21/5300-22441-712084, ze dne 20. 7. 2021 s odůvodněním, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu.

[4] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, kterou krajský soud rozsudkem č. j. 31 Af 29/2021-91, ze dne 20. 7. 2022 zamítl. Ke kasační stížnosti stěžovatele Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 8. 2023, č. j. 1 Afs 212/2022-79, rozsudek krajského soudu, jakož i rozhodnutí žalovaného zrušil; dospěl na rozdíl od krajského soudu a žalovaného k závěru, že stěžovatel rozsah plnění prokázal a konstatoval, že nárok na odpočet by bylo na místě odmítnout v případě prokázání daňového podvodu a účasti stěžovatele na něm (resp. přisvědčil původnímu závěru správce daně).

[5] Proti novému rozhodnutí žalovaného, který dospěl k závěru o účasti stěžovatele na daňovém podvodu, podal stěžovatel obsírnou **žalobu**; v ní především namítal, že žalovaný při aplikaci judikatury Nejvyššího správního soudu porušil princip zákazu retroaktivity, čímž způsobil nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný učinil stěžovatele zodpovědným za právní jednání obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY s. r. o. (dále VIDAL TECHNOLOGY), které v době, kdy se toto jednání událo, judikaturou Nejvyššího správního soudu vůbec za podvod na DPH považováno nebylo. Veškerá judikatura, z níž žalovaný vycházel, pochází z doby pozdější, což je v rozporu se zákazem retroaktivity. Tvrzení, že „*daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění*“, se podle stěžovatele v judikatuře Nejvyššího správního soudu poprvé objevuje až v rozsudku vydaném dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79. Úkolem žalovaného bylo, aby jím učiněné závěry opřel o judikaturu pocházející z doby do 31. 8. 2017. Žalovaný však dle stěžovatele neprokázal, v čem podvod spočíval, především neprokázal postavení obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY v popsáném obchodním řetězci coby údajného *cross-invoicera*, resp. *missing tradera*.

[6] Stěžovatel dále fakticky zopakoval své odvolací námitky, poukázal na absenci důkazů svědčících o spojení stěžovatele, resp. toku peněz směrem k obchodní korporaci VIDAL TECHNOLOGY, která přitom dle žalovaného měla z tohoto jednání profitovat. Protože obchodní korporace Spencer life Media a VIDAL TECHNOLOGY neumožnily správci daně provést u nich daňovou kontrolu, nebyla vykázaná přijatá zdanitelná plnění správci

pokračování

daně prokázána. Správce daně uzavřel, že detekoval podvodný obchodní řetězec, resp. řetězce plátců DPH s dodávkami reklamních služeb se zapojením obchodních korporací VIDAL TECHNOLOGY (zřejmě na pozici *missing trader*), Spencer life Media (na pozici *buffer*) a Edificio Solutions s.r.o. (rovněž na pozici *buffer*). Podle stěžovatele tvrzení žalovaného nepostačují k vyvození popisu realizace podvodného jednání tak, jak jej žalovaný podává.

[7] Žalovaný dle stěžovatele zkrátil jeho právo na procesní obranu, odmítl-li mu zpřístupnit všechny originální podklady ze souvisejících řízení. Rovněž namítl, že z dodatečných platebních výměrů dokládajících doměření DPH obchodním korporacím VIDAL TECHNOLOGY a Spencer life Media vyplývá, že výše DPH doměřené za rozhodná období těmito obchodními korporacím řádově převyšuje výši DPH doměřené stěžovateli; obchodní transakce v popsaném obchodním řetězci mezi obchodní korporací Spencer life Media a stěžovatelem nutně musely představovat pouze dílčí část rozsáhlejšího podvodného jednání a do rozsáhlejšího podvodného jednání tak by musely být zapojeny i další subjekty, přičemž lze očekávat, že způsob provedení podvodného jednání by i v dalších případech poskytování reklamních plnění obchodní korporací Spencer life Media mohl být obdobný. Odkázal na judikaturu, dle které nárok na odpočet DPH z reklamních plnění poskytnutých v letech 2016 a 2017 obchodní korporací Spencer life Media kromě stěžovatele daňové orgány neuznaly ani dalším odběratelům této obchodní korporace. Citoval některé rozsudky, z nichž lze vysledovat, že obdobná reklamní plnění byla poskytována i za podstatně vyšší ceny, než za které byla poskytována stěžovateli. Podle stěžovatele žalovaný neprokázal, že by cena reklamních plnění dodaných obchodní korporací Spencer life Media byla přemrštěná, a ani nevyvrátil stěžovatelem tvrzené důvody, proč tato cena byla ekonomicky opodstatněná (racionální). Dle stěžovatele se úhrada ceny za reklamní plnění v celkové výši 2 200 000 Kč nijak nevymyká jeho podnikatelské praxi. V roce 2016 stěžovatel vynaložil náklady na reklamní služby ve výši 3 323 841 Kč, což představuje cca 2,5 % jeho dosaženého obrátu. V roce 2017 to bylo ve výši 3 196 891 Kč, tzn. cca 2,3 % obrátu dosaženého stěžovatelem. Zdůraznil, že srovnání ceny reklamních služeb s cenou reklamních služeb hrazenou stěžovatelem týmu ENC Racing CZ učiněné žalovaným je nepatřičné, neboť mezi sebou srovnával reklamní služby realizované ve dvou motocyklových disciplínách, které co do reklamního zásahu, a tedy i do ceny reklamních služeb zdaleka nejsou nesrovnatelné. Dále připomněl, že účetními záznamy z let 2016 a 2017 doložil, že jakožto maloobchodní prodejce každý měsíc inkasuje a hradí v hotovosti platby objemu v řádu několika milionů Kč, a podrobně popsal způsob nakládání s touto hotovostí; vysvětlil, proč bylo provádění hotovostních plateb jednodušší.

[8] Stěžovatel namítl, že žalovaný dává do souvislosti s podvodem na DPH okolnosti, které s tímto podvodem nijak nesouvisí, existenci případné souvislosti vypočtených okolností s podvodem na DPH nijak neobjasnil ani neprokázal.

[9] Stěžovatel považoval za nesporné, že judikatura Soudního dvora EU zapovídá správní praxi, která za úhradu ztrát způsobených daňovými podvody jednostranně činí zodpovědnými jiné plátce (viz např. rozsudky Soudního dvora EU vydané dne 23. 9. 2007 ve věci C-409/04, *Teleos a další*, ze dne 21. 2. 2008 ve věci C-271/06, *Netto Supermarkt*, ze dne 21. 6. 2012 ve věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*, dále rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2021, č. j. 5 Afs 155/2018-35, ze dne 31. 7. 2017, č. j. 5 Afs 525/2017-31). Dle stěžovatele z principu proporcionality rozložení úhrady daňové

ztráty způsobené daňovým podvodem, jakož i z ústavního principu rovnosti zbraní (procesní rovnosti) vyplývá, že důkazní břemeno ohledně prokázání těch opatření k zamezení daňového podvodu, která mají a mohou učinit daňové orgány, tíží tyto daňové orgány. Stěžovatel proto v odvolacím řízení požadoval, aby žalovaný doplnil spisový materiál o výčet konkrétních opatření učiněných daňovými orgány k zamezení spáchání podvodu na DPH obchodní korporací VIDAL TECHNOLOGY. Zveřejnění statusu této obchodní korporace coby nespolehlivé osoby v roce 2019 nelze považovat za preventivní opatření k zamezení podvodu na DPH spáchaného v letech 2016 a 2017. Z informací zveřejněných v obchodním rejstříku vyplývá, že v roce 2017, tzn. v době, kdy se správce daně neúspěšně pokoušel o to provést u obchodní korporace daňové kontroly, byl její jednatel pan Pavel Marek v osobním angažmá u dalších 15ti obchodních korporací. Dále z informací zveřejněných v obchodním rejstříku vyplývá, že již v době neúspěšných pokusů správce daně o zahájení zmiňovaných daňových kontrol všech těchto 15 obchodních korporací vyjma akciových společností (Lindův Dvůr a.s. a AB CONSULT CZECH, a.s.) po dobu mnoha let soustavně nezakládaly ve sbírce listin dokumenty stanovené zákonem, jakož i řada dalších skutečností (např. likvidace některých společností). Správci daně tedy mohlo a mělo být známo, že obchodní korporace řízené panem Pavlem Markem neplní řadu svých zákonných povinností, a zřejmě, že jejich činnost provázejí i další skutkové okolnosti vydávané judikaturou Nejvyššího správního soudu za atributy daňových podvodů. Správce daně ovšem stěžovatele před jeho možnou účastí na daňovém podvodu včas nevaroval, porušil tak princip proporcionality rozložení úhrady daňové ztráty způsobené daňovým podvodem mezi žalobkyni a stát.

[10] **Krajský soud** neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji. Poukázal na předchozí řízení před krajským, potažmo Nejvyšším správním soudem a na vyslovené právní závěry ve zrušujícím rozsudku NSS ze dne 16. 8. 2023, č. j. 1 Afs 212/2022-79.

[11] K námitce nepřipustně retroaktivního posouzení krajský soud konstatoval, že z ustálené judikatury obecně platí, že soudem přijatý právní názor je třeba aplikovat i na případy mající skutkový základ před vydáním příslušného soudního rozhodnutí. K otázce tzv. intertemporálních (přechodných) účinků soudní judikatury odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11. Podle uvedeného nálezu „*soudní nalézání práva [...] nelze (zpravidla) považovat za tvorbu právních předpisů, ale (jen) za jejich výklad a zpřesňování, s účinky inter partes, především pak toto z povahy věci působí ‚retroaktivně‘, neboť soud posuzuje (zpravidla) jednání, k němuž došlo v minulosti. Justice jakožto ‚nalézací‘ instituce tedy provádí výklad zákona (v jeho mezích), který platí ‚od začátku‘ a své uplatnění (coby právo v materiálním smyslu) zpravidla nalezne i u dalších případů, jejichž skutkový základ leží rovněž v minulosti (k tomu podrobněji níže). U vysloveného právního názoru také nelze hovořit o ‚platnosti a účinnosti‘ (jež by byly spojeny s jeho publikací), někdy může být dokonce obtížné určit přesný okamžik vzniku právního názoru, jenž má být v konkrétní věci použit, neboť může být výsledkem postupného vývoje v rámci rozhodovací činnosti či představovat kombinaci více právních názorů.*“ Ve shodě s touto judikaturou krajský soud dovodil, že jestliže soudní rozhodnutí z podstaty věci působí zpětně (retrospektivně), nemůže se na ně uplatit ani obecný zákaz retroaktivity. Zásada právní jistoty, resp. důvěry v právo zde své uplatnění principiálně nenalezne, což plyne z existence zpravidla přítomné nejistoty účastníků řízení ohledně výsledku soudního nalézání práva. Krajský soud rovněž odkázal na rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2024, č. j. 5 Afs 41/2023-35, dle kterého „*vývoj judikatury nepředstavuje změnu*

pokračování

právního stavu, přičemž pro oblast soudního rozhodování platí, že nalézání práva je zásadně pouze výkladem a zpřesňováním stávající právní úpravy. Ke změně judikatury dochází v situacích, kdy je soud přesvědčen, že předchozí judikatura byla založena na nesprávném výkladu práva.“

[12] Krajský soud na rozdíl od stěžovatele dospěl k závěru, že žalovaný samotné spáchání podvodu prokázal a v napadeném rozhodnutí řádně odůvodnil. Krajský soud uvedl, že ze správního spisu lze dovodit, že stěžovatel přijal plnění od dodavatele Spencer life Media, kterému reklamní služby fakturovala společnost VIDAL TECHNOLOGY, jež ovšem správci daně neumožnila zahájit daňovou kontrolu za jednotlivá předmětná zdaňovací období a následně ani doměřenou daň ve výši několika milionů Kč neuhradila; společnost byla nekontaktní, se správcem daně dlouhodobě nespolupracovala a po výmazu jednatele pana Pavla Marka z obchodního rejstříku zůstala bez statutárního orgánu. Dle krajského soudu skutkové okolnosti svědčí o narušení neutrality daně; v této souvislosti poukázal rovněž na fakt, že tato společnost vykazovala veškerá přijatá zdanitelná plnění v oddílu B3 daňového přiznání, což lze vzhledem k širším okolnostem považovat za nereálné, neboť by přijatá plnění odpovídala minimálně 5 677 dokladům (v průměru více než 236 dokladů měsíčně a více než 7 dokladů denně). Zjištěné skutečnosti a neumožnění zahájení daňové kontroly ze strany společnosti VIDAL TECHNOLOGY nasvědčují tomu, že výše přiznané vlastní daně této společnosti neodpovídala daňové povinnosti, kterou měla tato společnost přiznat, pokud by se nedopustila podvodného jednání. Toto umělé snižování daňové povinnosti uplatňováním nároku na odpočet daně z fiktivních plnění dle krajského soudu lze nepochybně v duchu ustálené judikatury považovat za narušení daňové neutrality. Krajský soud dále poukázal na skutečnost, že dodavatel stěžovatele společnost Spencer life Media, v kontrolních hlášeních vykazoval přijatá zdanitelná plnění téměř výhradně od společnosti VIDAL TECHNOLOGY. Správce daně tedy důvodně zahájil u společnosti Spencer life Media daňovou kontrolu za zdaňovací období leden 2016 - prosinec 2016; následně po jejím zahájení přestala jednatelka této společnosti se správcem daně spolupracovat, písemnosti byly společnosti doručovány uplynutím lhůty. Dne 4. 1. 2018 došlo ke změně statutárního orgánu této společnosti a jejím jednatelem se stal pan Jan Bělohávek, který se správcem daně nekomunikoval. Dodavateli Spencer life Media s. r. o. tak byla na základě daňové kontroly doměřena daň ve výši 2 769 021 Kč, která nebyla uhrazena. Následně za zdaňovací období červenec 2017 a srpen 2017 již vůbec neumožnil dodavatel Spencer life Media zahájit daňovou kontrolu a neuhradil doměřenou daň ve výši 377 702 Kč. V těchto skutkových okolnostech lze nesporně spatřovat narušení daňové neutrality.

[13] Krajský soud se následně zabýval tím, zda ke zjištěnému narušení neutrality daně, které vzal za prokázané, přistoupily nestandardní okolnosti, na základě kterých by bylo možné mít za to, že k neodvedení daně došlo právě v souvislosti s podvodným jednáním. Dospěl k závěru, že správce daně, potažmo žalovaný, se zabývaly celou řadou indicií, které o nestandardnosti plnění v obchodním řetězci vypovídají - cena za poskytnuté plnění (stěžovatel pořídil reklamní služby za cenu 30x větší než ostatní subjekty; dané obchodní transakce žalovaný podrobně rozvedl v bodech 47 až 49 napadeného rozhodnutí, krajský soud se s těmito závěry ztotožnil a shodně s žalovaným dospěl k závěru, že cena za pořízení reklamy zásadně vybočovala z obvyklých mantinelů a lze ji tak považovat za přemrštěnou); propojení osoby p. L. E., rizikové znaky společností zapojených do obchodů - např. přímý

dodavatel reklamních služeb, společnost Spencer life Media, měl v obchodním rejstříku zapsán základní kapitál pouze ve výši 1 000 Kč, sídlo na virtuální adrese, za celou dobu provozování podnikatelské činnosti nezveřejnil žádnou účetní závěrku ve Sbírce listin obchodního rejstříku, neměl zřízeny internetové stránky, na kterých by veřejně prezentoval ekonomickou činnost, jeho jednatel byl statutárním orgánem v dalších 17 společnostech; v následujících letech se společnost Spencer life Media stala nespolehlivým plátcem a poté vstoupila do likvidace a byla vymazána z obchodního rejstříku. Obdobné znaky vykazovala i společnost VIDAL TECHNOLOGY; jednatelem této společnosti byl od jejího založení pan Pavel Marek, který byl členem statutárního orgánu celkem u více než stovky společností. Následně, když došlo k jeho výmazu z pozice jednatele, zůstala tato společnost bez statutárního orgánu a stala nespolehlivým plátcem, vstoupila do likvidace.

[14] Za nestandardní vztah označil krajský soud i to, že stěžovateli dodavatel reklamy účtoval smlouvenou částku v plné výši, to i za situace, kdy objektivně nebyly reklamní služby poskytovány v dohodnutém rozsahu (zranění jezdce pana M. v polovině závodní sezony 2016 a 2017); nedošlo ke snížení ceny za poskytované reklamní služby, přestože náhradní způsob propagace měl mnohem menší vliv na efektivitu reklamy. Pochybnosti vzbuzovala rovněž skutečnost, že k úhradám za reklamní služby docházelo v hotovosti, tedy neprůkazným způsobem. Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že takový způsob úhrady usnadňuje zapojení subjektů do řetězce zasaženého podvodem, neboť dochází k zneprůhlednění auditní a tím i důkazní stopy finančních prostředků, kterou tyto prostředky zanechávají při bezhotovostních transakcích. Tento způsob platby dle názoru krajského soudu nemůže být obhájen tvrzením, že při svém obchodování měl v pokladně pouze hotovostní platby, neboť tento způsob obchodování odpovídal potřebám jeho zákazníků, ale ani předloženými tabulkami dokládajícími stav pokladny v jednotlivých měsících roku 2016 a 2017. Krajský soud s odkazem na četnou judikaturu podotkl, že úhrada v hotovosti není přímo v rozporu se zákonem, ale jedná se o jednu z indicí, která ve spojení s dalšími prokazuje nevěrohodný způsob uskutečňování obchodních transakcí. Krajský soud poukázal rovněž na to, že peněžní prostředky zasílané na bankovní účet společnosti Spencer life Media byly vybírány v hotovosti, a právě takové postupy jsou typické pro transakce zatížené daňovým podvodem. Pochybnosti o obchodních transakcích vzbuzuje i obecný předmět plnění na přijatých daňových dokladech, neboť na nich byl odkaz na zálohové faktury, na kterých bylo pouze uvedeno „Fakturuje Vám zálohu za provádění reklamy prostřednictvím motoristického sportu“; ze zálohových faktur ani daňových dokladů tak nebylo zřejmé, jaké služby byly reálně poskytovány. Krajský soud dále upozornil na personální propojenost osob jednajících za právnické osoby účastníci se daňového podvodu. Ve shodě s názorem žalovaného vzal za prokázané, že se v daném případě jednalo o podvodný řetězec, jehož účastníci paní Eva Morávková (v pozici jednatelky společností Edifio Solutions a Spencer life Media), pan L. E. (manažer Edifio Solution teamu a osoba zajišťující konečné odběratele reklamních služeb v případě společností Edifio Solutions a Spencer life Media) a pan Pavel Marek (v pozici jednatele VIDAL TECHNOLOGY) se dlouhodobě znali a spolupracovali při reklamní činnosti, kdy docházelo k propagaci prostřednictvím společností, které se v průběhu let měnily. Jednalo se tak o organizovanou činnost účastníků tohoto řetězce za účelem inkasování finančních prostředků na úkor státního rozpočtu.

pokračování

[15] Krajský soud na základě shromážděných důkazů ve spise dospěl k závěru, že stěžovatelem sjednaná částka byla nadhodnocená; skutečnost, že někteří odběratelé reklamních služeb hradili ještě větší částku než samotný stěžovatel, nemůže mít vliv na skutečnost, že přijal plnění za přemrštěnou cenu, když tento závěr byl v řízení dostatečným způsobem podložen.

[16] Dále se krajský soud zabýval otázkou, zda stěžovatel měl a mohl vědět, že plnění jsou součástí daňového podvodu na DPH. Přiklonil se přitom k názoru, že stěžovateli muselo být zřejmé, že jím sjednaná cena reklamních služeb ve výši 1 800 000 Kč je přemrštěná, když bylo propagováno pouze malé logo společnosti (viz rozsudek NSS č. j. 2 Afs 114/2020-83, ze dne 30. 11. 2022); přitom prostřednictvím pana P. M. bylo propagováno více než 20 společností. Při zohlednění výše ceny fakturované stěžovateli by příjmy plynoucí z reklamy přesahovaly 40 milionů Kč. Další pochybnosti dle krajského soudu vzbuzuje skutečnost, že v uzavřených smlouvách s dodavatelem Spencer life Media nebyla podrobně specifikována velikost reklamy, její umístění, závody, na kterých mělo dojít k propagaci; ve smlouvách nebyly taktéž sjednány žádné sankce vyplývající z případného neposkytnutí reklamních služeb dle požadavků stěžovatele. Krajský soud rovněž podotkl, že dodavatel Spencer life Media vykazoval rizikové znaky, když dle obchodního rejstříku činil jeho základní kapitál 1 000 Kč, sídlil na virtuální adrese a nezveřejňoval své účetní závěrky ve Sbírce listin obchodního rejstříku, neměl vytvořeny internetové stránky; tyto skutečnosti rovněž mohly signalizovat nutnost zvýšené obezřetnosti. Krajský soud konstatoval, že stěžovatel pořizoval reklamní služby prostřednictvím motokrosového sportu již v předešlých letech; o reklamních službách fakticky jednal stále s jednou osobou, panem L. E., který nebyl jednatelem žádné z těchto společností, když tyto služby mu nakonec poskytovali různí dodavatelé. Krajský soud odkázal na rozsudek NSS č. j. 4 Afs 264/2021-57, ze dne 12. 7. 2022, ve kterém bylo aprobováno za objektivní okolnost podporující závěr o vědomé účasti na daňovém podvodu nahrazování dodavatelů, ve kterých působí stále ta samá osoba. Krajský soud rovněž podotkl, že stěžovatel za poskytnutá plnění platil v hotovosti, i když na přijatých daňových dokladech byl uveden způsob úhrady převodem; ze zálohových faktur a následně i daňových dokladů nebylo zřejmé, jaké služby byly poskytnuty. Tyto skutečnosti ve svém souhrnu a následně i skutečnost, že reklamní služby jsou z daňového pohledu považovány za rizikovou komoditu, svědčí ve prospěch názoru žalovaného, že v daném případě existovaly takové nestandardnosti, které vzbuzovaly důvodné podezření o riziku zapojení do podvodného řetězce, o němž žalobce vědět mohl a měl. Stěžovatel přistoupil na obchodování za ceny, které zjevně neodpovídaly běžné cenové hladině; dále je zřejmé, že neprovedl průzkum trhu a ani prověření výše ceny, kterou za uskutečnění jím požadovaných reklamních služeb vynaložil; stěžovatel jednal neobežřetně a rizikové znaky svého dodavatele ignoroval; tvrzení, že své dodavatele prověřoval, nedoložil žádnými důkazními prostředky. Dle krajského stěžovatel nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, která na něm jsou vyžadována k ověření, že jím uskutečněné obchodní transakce nemohou vést k účasti v podvodném řetězci. Tyto závěry nebyly zpochybněny ani opakovanou svědeckou výpovědí pana L. E.

[17] Krajský soud s odkazem na judikaturu SDEU a NSS zdůraznil, že pro posouzení věci i z hlediska proporcionality rozložení rizika, je zásadní právě i přijetí takových opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude. Pakliže daňový subjekt taková opatření nepřijme, riskuje ztrátu svého nároku na

odpočet DPH odvedené na vstupu, případně neosvobození od daně na výstupu při dodání zboží do jiného členského státu - viz rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343: „*Závěry Soudního dvora tedy neznamenají pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při pokračování sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.*“ Krajský soud shodně s žalovaným konstatoval, že v souladu s judikaturou daňové orgány tíží pouze důkazní břemeno ohledně prokázání, že v daném případě došlo k daňovému podvodu, o kterém daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět. Krajský soud nepovažoval za důvodné vyhovět návrhu stěžovatele na provedení důkazu ve formě sdělení žalovaného, jaké korporace nebo jaké daňové nedoplatky po korporacích, v nichž je pan Pavel Marek angažován, zůstaly po jeho působení vůči státu nezaplaceny; krajský soud k tomuto návrhu konstatoval, že úkolem přezkumného řízení je posoudit, zda stěžovatel o podvodu věděl či vědět mohl; posuzování, jakým způsobem a zda vůbec byla daňová povinnost splněna i ostatními daňovými subjekty nemůže být předmětem při posouzení daňové povinnosti stěžovatele. Krajský soud dospěl shodně s žalovaným k závěru, že v posuzovaném případě bylo rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality.

[18] V **kasační stížnosti** stěžovatel nejprve rekapituluje skutečnosti plynoucí z daňového řízení, konstatuje obsah žalobních námitek, k tomu vkládá do textu citace napadeného rozsudku, přitom se přidržuje členění dle uplatněných žalobních námitek: 1) aplikace judikatury NSS v rozporu se zákazem retroaktivity, 2) existence podvodu na DPH (narušení neutrality DPH, nestandardní okolnosti, cena reklamy, virtuální sídla, hotovostní platby, etc.), 3) objektivní okolnosti (míra obezřetnosti stěžovatele), 4) porušení proporcionality. Stěžovatel *de facto* v kasační stížnosti opakuje žalobní námitky a uvádí, že krajský soud se při jejich vypořádání dopustil nezákonnosti (§103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.); konkr. v případě, že argumentaci stran existence podvodu shodně s žalovaným založil na pozdější judikatuře, tedy jeho postup je v rozporu se zákazem retroaktivity. Dále tvrdí, že krajský soud pouze převzal tvrzení žalovaného, vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu, k jednotlivým fakticky opakovaně uplatněným žalobním námitkám vyjadřuje nesouhlas s jejich posouzením krajským soudem a odkazuje na citace z judikatury NSS a krajských soudů k některým dílčím závěrům žalovaného.

[19] Stěžovatel předně zdůrazňuje, že doktrína odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti plátce na daňovém podvodu zákonnou oporu postrádá a opírá se o rozhodnutí Soudního dvora EU a dále o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu; tato judikatura proto představuje v materiálním smyslu právní normu, kterou žalovaný aplikoval při svém rozhodování. Před 31. srpnem 2017 byla judikatura Nejvyššího správního soudu ve věci aplikace principu daňové neutrality DPH výrazně odlišná od pozdější rozhodovací praxe, na kterou se žalovaný ve svém rozhodnutí odvolává. Podle tehdejší judikatury Nejvyššího správního soudu nebylo vůbec myslitelné, aby za podvod na DPH bylo považováno samotné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z údajně fakticky neexistujících plnění, jak to v dané věci činí žalovaný. Ještě v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5.

pokračování

2020, č. j. 1 Afs 493/2019-32, bylo neunesení důkazního břemene plátcem ohledně faktické existence plnění jedním ze subjektů zapojených do obchodního řetězce vykládáno jako pouhý faktický rozpad řetězce, nikoli jako důkaz o účasti na daňovém podvodu. Pokud žalovaný vystavěl své závěry na závěrech judikatury, které v době předmětných obchodů stěžovatel nemohl znát, došlo k porušení zásady právní jistoty, legitimního očekávání a zákazu zpětné účinnosti práva.

[20] Pokud krajský soud odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, nezohlednil právě specifickou podvodů na DPH; odkazovaný nálezy je nepřiléhavý, neboť se týká zcela odlišné situace, kdy se jednalo o výklad § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, tedy konkrétní právní úpravy. To na rozdíl od nyní řešeného případu, kde celá koncepce podvodu na DPH je tvořena výlučně judikaturou. Argumentace krajského soudu založená na tom, že judikturní vývoj představuje „zpřesňováním stávající právní úpravy“, tak neobstojí, neboť žádná stávající právní úprava neexistuje a tu představuje v materiálním smyslu právě judikatura SDEU a tuzemských správních soudů.

[21] Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu v odst. 77 rozsudku, že žalovaný samotné spáchání podvodu prokázal a v napadeném rozhodnutí řádně odůvodnil. Stěžovatel uvádí, že vždy poctivě podnikal a nemá žádný důvod podílet se na daňových podvodech, jak mylně dovozují správce daně; jediným smyslem reklamy byla propagace; zdůrazňuje specifické aspekty a potenciální efekty (jedná se o prestižní sportovní akce, což zvyšuje diváckou atraktivitu, akce jsou mediálně pokryty různými druhy médií, akce jsou v divácké atraktivní vnímány jako prestižní, což se odráží v divácké účasti, akce mají tradici). Vzhledem k předmětu podnikání stěžovatele, kterým je maloobchodní prodej náradí, dílenského vybavení, autodoplňků, zahradní techniky a dalšího tzv. „hobby“ sortimentu, je reklamní aktivita zaměřená na oblast motoristického sportu zcela logická, racionální a ekonomicky odůvodnitelná. Pořádané akce mají významný reklamní potenciál; reklama měla racionální ekonomické důvody a plnila funkci reklamy institucionální.

[22] Závěry krajského soudu, že došlo ke spáchání podvodu na DPH, považuje stěžovatel za nesprávné a nemající oporu ve skutkových zjištěních správce daně. Důkazní břemeno k prokázání existence daňového podvodu leží zcela na žalovaném. Ten jej v posuzovaném případě neunesl. Stěžovatel dále obsírně v podstatě rekapituluje judikatorní závěry týkající se prokazování daňového podvodu.

[23] Stěžovatel namítá, že krajský soud v podstatě nereagoval na stěžejní námitku, že žalovaný neprokázal postavení obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY v popsáném obchodním řetězci coby údajného *cross-invoicera*, resp. *missing tradera*; krajský soud fakticky pouze rekapituluje závěry žalovaného (odst. 77 a dále), avšak tyto závěry nepodrobuje fakticky kritice v intencích uplatněných žalobních bodů. Podstatou zmíněné námitky se tak nezabývá a pouze přebírá závěry daňových orgánů. Dle stěžovatele uvedená společnost nemůže být účastna v detekovaném obchodním řetězci, když zde absentuje jakákoli souvislost s plněním přijatým stěžovatelem; není patrné, jakým způsobem (a zda vůbec) se tato společnost měla podílet na reklamě; zjištění o společnosti VIDAL TECHNOLOGY jsou tak pro nyní řešený případ irelevantní. Pouze to, že stěžovatel přijal reklamu od dodavatele Spencer life Media a jiné s touto reklamou nesouvisející transakce mají být neprokázané, neumožňuje dospět k závěru, že by plnění přijaté stěžovatelem bylo zasaženo

podvodem na DPH. Závěry o „fiktivním“ plnění u společnosti VIDAL TECHNOLOGY jsou zcela nepodložené. Stěžovatel dále odkazuje na četné závěry judikatury, kde dle jeho názoru obdobně formulované závěry o narušení neutrality DPH z důvodu podvodu (nekontaktnosti či neposkytnutí součinnosti při kontrole) byly odmítnuty. Není přípustné, aby daňové orgány dovozovaly bez dalšího verzi v neprospěch stěžovatele, když se může jednat naopak o důsledek podnikatelského selhání či neznalosti společnosti Spencer life Media o procesních otázkách daňového řízení. Za chybějící daň v rámci podvodného řetězce nemůže být označeno jakékoli doměření či vyměření daně, resp. jakékoli její neuhrazení. Krajský soud se tak mylí, když doměření daně společnosti Spencer life Media považuje za narušení neutrality DPH. Naprosto však pomíjí, že se musí jednat o narušení neutrality DPH právě v důsledku podvodného jednání.

[24] Stěžovatel tvrdí, že i kdyby hypoteticky bylo prokázáno, že se obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY dopustila krácení své daňové povinnosti uplatňováním nároku na odpočet DPH z fiktivních plnění, tato skutečnost sama o sobě ještě nedokládá, že stěžovatel byl součástí organizovaného podvodného řetězce. Je totiž zcela myslitelné, že by se obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY mohla případně dopouštět nezákonného uplatňování nadměrného odpočtu zcela izolovaně, tedy bez jakékoli vazby na ostatní subjekty v údajně podvodném obchodním řetězci, jak jej popisuje žalovaný, zejména bez vazby na stěžovatele. K prokázání tohoto zapojení by bylo nezbytné zejména rozkrýt tok finančních prostředků v rámci popsaného obchodního řetězce, a to například od obchodní korporace Spencer Life Media směrem k obchodní korporaci VIDAL TECHNOLOGY, případně opačně. Takové důkazní šetření však v žalobou napadeném rozhodnutí absentuje.

[25] Stěžovatel tvrdí, že krajský soud rovněž zcela zamlčuje žalobní námitku, že v posuzovaném případě došlo ke zkrácení práva na účinnou procesní obranu stěžovatele. Ten požadoval po žalovaném zpřístupnění všech podkladů v podobě originálních dokumentů pocházejících ze souvisejících daňových řízení, a to s cílem uplatnit své právo na účinnou procesní obranu. Žalovaný však tomuto požadavku nevyhověl. Místo poskytnutí požadovaných originálních dokumentů stěžovateli pouze zaslal dodatečné platební výměry vztahující se k doměření DPH obchodním korporacím VIDAL TECHNOLOGY a Spencer Life Media, dále pak zprávu o daňové kontrole provedené u společnosti Spencer Life Media a vlastní úřední záznamy. Stěžovatel tak měl možnost seznámit se pouze se závěry, které tyto písemnosti obsahují, nikoli však s konkrétními důkazními prostředky, o které se tyto závěry opírají. Tím došlo k porušení jeho práva na účinnou procesní obranu plynoucí z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 16. 10 2019 ve věci C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary Kft.* Krajský soud však na tyto námitky vůbec nereaguje.

[26] Stěžovatel namítá, že krajský soud obdobně jako žalovaný staví své hodnocení skutkového stavu na nestandardních okolnostech, které s tvrzeným podvodem na DPH věcně nijak nesouvisí. Žalovaný přitom neprokázal ani nevysvětlil, jakým konkrétním způsobem by měly tyto okolnosti souviset s údajnou účastí stěžovatele na daňovém podvodu a z jakého důvodu jim v tomto kontextu přisuzuje relevantní důkazní význam. Stěžovatel se dále podrobně se shodnou argumentací jako v žalobě (fakticky doslovným převzetím žalobních bodů) vyjadřuje k ceně reklamy, otázce virtuálního sídla, nezveřejnění účetních závěrek a absenci webových stránek na straně Spencer life Media a VIDAL TECHNOLOGY, hotovostním platbám a personální propojenosti; k jednotlivým

pokračování

okolnostem cituje pasáže z judikatury NSS. K hodnocení jednotlivých nestandardních okolností pak krajskému soudu vytýká, že skutečně neprovedl prakticky žádné vlastní posouzení žalobní argumentace a omezil se jen na prostý, blíže nezdůvodněný souhlas se závěry žalovaného; tyto závěry, shodně jako svoji argumentaci v žalobě, dále rekapituluje.

[27] Stěžovatel namítá, že krajský soud otázku principu proporcionality fakticky nesprávně zaměňuje s otázkou subjektivní stránky daňového podvodu. Shodně jako v žalobě poukazuje na to, že judikatura SDEU dlouhodobě a konzistentně zapovídá správní praxi, která činí jiné plátce DPH jednostranně odpovědnými za ztráty způsobené daňovými podvody. Cíl spočívající v předcházení daňovým podvodům zajisté někdy odůvodňuje vyšší požadavky na povinnosti dodavatelů. Nicméně v návaznosti na podvod, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality. Podle názoru stěžovatele daňové orgány v projednávané věci porušily princip proporcionality při rozložení rizika daňové ztráty způsobené daňovým podvodem mezi daňový subjekt (stěžovatele) a stát. Daňové orgány totiž nepřijaly žádná účinná preventivní opatření, jež by byla způsobila předejít případnému podvodnému jednání ze strany obchodní korporace VIDAL TECHNOLOGY, a k tomuto jednání přistupovaly s liknavostí. Odepření nároku na odpočet na základě tzv. „*Axel Kittel testu*“ nelze považovat za jediný nástroj boje proti podvodům, jak zjevně nesprávně vyvozuje krajský soud, který naprosto přehlíží podstatu principu proporcionality. Výklad krajského soudu fakticky vede k popření smyslu proporcionality zakotveného výše uvedenou judikaturou SDEU a vede k nepřijatelnému přenášení daňové povinnosti jiného plátce na stěžovatele, přičemž zcela upozaduje zjevnou liknavost postupů finanční správy, která musela mít informace o dlouhodobém neplnění daňových povinností jiných společností ovládaných osobou pana Pavla Marka, a přesto nijak proti takovému soustavnému páčání podvodné činnosti nezasáhla. Krajský soud vůbec nereaguje na fakt, že daňovým orgánům muselo být patrné, že dochází k páčání podvodné činnosti, přesto nijak stěžovatele neinformovaly a nevarovaly a zároveň neučinily nic k zamezení podvodné činnosti, přestože k tomu disponují efektivními právními nástroji. Stěžovatel opakovaně předkládá tabulku sestavenou z údajů v obchodním rejstříku, ze které vyplývá účast pana Pavla Marka. Stěžovatel poukazuje na to, že již v době, kdy prvostupňový správce daně činil neúspěšné pokusy o zahájení daňové kontroly vůči obchodní korporaci VIDAL TECHNOLOGY, byly k dispozici veřejně dostupné indicie svědčící o tom, že obchodní korporace řízené osobou pana Pavla Marka dlouhodobě a soustavně neplní své zákonné povinnosti. Přitom s ohledem na zásadu proporcionality i správce daně má povinnost přijmout opatření vůči subjektům, u nichž lze důvodně předpokládat existenci daňového podvodu nebo jiné závažné nesrovnalosti, a že nelze riziko daňového podvodu jednostranně přenášet na jiného daňového poplatníka, pokud správce daně při výkonu své dohledové činnosti vůči rizikovému subjektu selhal nebo jednal liknavě. V napadeném rozhodnutí žalovaného zcela absentuje jakákoli zmínka o tom, jaká konkrétní opatření správce daně či jiné státní orgány přijaly, aby daňovým únikům a jiným nezákonnostem páchaným obchodními korporacemi řízenými jednatelem společnosti VIDAL TECHNOLOGY zabránily nebo jim předešly. Podle názoru stěžovatele opatření přijímaná státními orgány za účelem prevence daňových podvodů musí směřovat k vytváření takového podnikatelského prostředí, ve kterém se organizované páčání daňových podvodů ekonomicky nevyplácí a je spojeno s vysokou mírou odhalitelnosti a sankčního rizika.

[28] Stěžovatel namítá, že krajský nezákonně odmítl návrh stěžovatele, aby žalovaný předložil, jaké daňové nedoplatky po korporacích, v nichž je pan Pavel Marek angažován a jsou označeny v bodě 160 žaloby, zůstaly po jeho působení vůči státu nezaplaceny. Pokud finanční správa dlouhodobě ví o *modu operandi* páčání podvodné činnosti notorického daňového podvodníka, přesto nekoná a chce zaplatit po stěžovateli, který je legitimním podnikatelem, postupuje v rozporu s principem proporcionality. Stěžovatel poukazuje za to, že z judikatury SDEU plyne, že plátce daně musí mít právo na účinnou procesní obranu a musí mu být umožněn přístup k důkazům jej vyvíňujícím. Argumentace krajského soudu, že daňové povinnosti jiných daňových subjektů nejsou pro předmět řízení relevantní, neobstojí, neboť jsou důležité právě pro posouzení otázky proporcionality (rozsudek SDEU ze dne 13. září 2018, C-358/16, *UBS Europe a další* a rozsudek SDEU ze dne 16. 10. 2019, ve věci C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary Kft. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*). Z žádného ustanovení daňového řádu neplyne, že by takový postup nebyl možný. Ostatně § 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu výslovně umožňuje navrhnout provedení důkazních prostředků, které daňový subjekt sám nemá k dispozici.

[29] Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti ohledně podrobného vylíčení skutkového a právního stavu odkázal v plném rozsahu na rozhodnutí o odvolání a své vyjádření k žalobě, přiložený spisový materiál a na kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, který považuje za správný a souladný se zákonem i judikaturou; kasační stížnost proto navrhuje zamítnout.

[30] Co se týče námitek týkajících se existence podvodu na DPH, žalovaný s odkazem na judikaturu uvádí, že pro konstatování existence daňového podvodu není nezbytné přesně identifikovat subjekt, kterému plyne z podvodného jednání nějaké zvýhodnění (naopak často je prakticky nemožné se tohoto beneficianta přesně dopátrat). Základním předpokladem pro konstatování podvodného jednání je skutečnost, že v řetězci došlo k narušení neutrality daně; pro konstatování existence podvodného jednání je třeba, aby k narušení neutrality daně přistoupily další nestandardní okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně došlo právě v důsledku podvodného jednání. Ve zde řešeném případě bylo narušení neutrality daně identifikováno jak u společnosti VIDAL TECHNOLOGY, tak u dodavatele Spencer life Media (viz body [39] až [44] rozhodnutí o odvolání).

[31] Co se týče souvislostí s plněním přijatým stěžovatelem a postavením společnosti VIDAL TECHNOLOGY coby tzv. *cross-invoicera*, žalovaný předně uvádí, že stěžovatel přijal reklamní plnění od dodavatele Spencer, kterému fakturovala reklamní služby společnost VIDAL TECHNOLOGY (viz zpráva o daňové kontrole č. j. 1262365/18/2709-60561-608377 ze dne 13. 6. 2018 týkající se daňové kontroly společnosti Spencer life Media za zdaňovací období roku 2016). Z uvedeného je zřejmé, že dodavatel stěžovatele, Spencer life Media, reklamní služby nevytvářel, ale přeprodlával od společnosti VIDAL TECHNOLOGY, čímž je dána souvislost s plněním přijatým stěžovatelem. Žalovaný trvá na tom, že u této společnosti jsou dány typické znaky tzv. *cross-invoicera*, neboť tato společnost neumožnila zahájit správci daně daňovou kontrolu a ověřit tvrzenou daň a oprávněnost nároků na odpočet daně vykázaných v oddílu B3 kontrolních hlášení, čímž si nárokovala odpočet daně ve výši několika milionů Kč z fiktivních plnění a neoprávněně si tak snižovala svou výslednou daňovou povinnost.

pokračování

[32] Žalovaný nesouhlasí s námitkou stěžovatele, že byl zkrácen na svém právu na procesní obranu, když mu nebyly zaslány všechny podklady v podobě originálních dokumentů pocházející ze souvisejících správních řízení se společnostmi VIDAL TECHNOLOGY a Spencer life Media. Na základě žádosti stěžovatele zaevidované dne 15. 4. 2024 pod č. j. 12936/24, ve které žádal o zaslání všech originálních důkazních prostředků prokazujících narušení neutrality DPH podvodným jednáním společností VIDAL TECHNOLOGY a Spencer life Media, mu bylo zasláno sdělení č. j. 13363/24/5300-22441-712084 ze dne 23. 4. 2024, jehož přílohou byly dokumenty v něm specifikované, ze kterých vyplývá, že v posuzovaném případě došlo k narušení neutrality daně a na základě kterých se mohl stěžovatel s požadovanými zjištěními seznámit. Nelze tedy dospět k závěru o jakémkoli namítaném krácení práv stěžovatele.

[33] Žalovaný rovněž trvá na svém závěru, že stěžovatelem sjednaná cena reklamních služeb ve výši 1 800 000 Kč + DPH za rok je neobvyklá, a to za situace, kdy bylo propagováno pouze malé logo stěžovatele. Žalovaný poukazuje na to, že jednatel stěžovatele, pan Melichar, se v minulosti motokrosu věnoval a mohl tak mít povědomí o tom, v jaké výši se pohybuje cena reklamních ploch na motokrosu. Pochybnosti stěžovateli mohly také vyvstat i na základě skutečnosti, že 1. 4. 2016, tedy ve stejném období, uzavřel smlouvu o poskytování reklamy během motocyklových soutěží enduro s dodavatelem ENC Racing CZ, a to za cenu 124 000 Kč (co se týče rozsahu, dle doložených důkazních prostředků mělo dojít k propagaci na 10 závodech enduro, a to i v zahraničí, přičemž k propagaci stěžovatele mělo být využito více motocyklů). Ač lze mezi závody motokrosu enduro vysledovat určité odlišnosti, nejsou natolik významné, aby stěžovateli nevznikly pochybnosti o ceně plnění, a to za poskytnutí reklamy v podobném rozsahu (viz bod [66] rozhodnutí o odvolání), když dodavateli Spencer life Media zaplatil částku 14x vyšší než v případě reklamy během závodu enduro.

[34] K vyjádření žalovaného podal stěžovatel **repliku**, v níž opakovaně setrvává na své argumentaci stran neprokázání účasti na daňovém podvodu, trvá na izolovaném postavení společnosti VIDAL TECHNOLOGY a nemožnosti dovozovat z jejího chování (neumožnění kontroly) ani fiktivnost plnění ani její postavení *cross-invoicera* v žalovaném vytvořeném podvodném obchodním řetězci. Stěžovatel se opakovaně vyjadřuje k ceně plnění, tvrzeným nestandardním okolnostem a poukazuje na to, že v okamžiku sjednávání obchodního vztahu neměl k dispozici žádné indicie nasvědčující riziku zapojení do daňového podvodu; setrvává na možnostech a povinnostech daňové správy naopak takové indicie zjistit.

[35] **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. a dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[36] Nejvyšší správní soud především připomíná, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského (městského) soudu ve správním soudnictví. Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční, stěžovatel vymezuje rozsah přezkumu napadeného rozsudku a musí v kasační stížnosti předeštit polemiku se závěry krajského soudu, nikoli žalovaného. Povinností stěžovatele je sdělit, z

jakých důvodů závěry krajského soudu považuje za nezákonné, nikoliv pouze vyjádřit obecný nesouhlas s rozhodnutím napadeným kasační stížností (viz např. usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 10 As 181/2019-63, či usnesení ze dne 18. 11. 2021, č. j. 5 As 332/2020-21). Uvedení konkrétní kasační argumentace nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v žalobě již proto, že žalobní námitky směřovaly proti jinému rozhodnutí (správnímu), než které je nyní podrobena kasačnímu přezkumu (soudnímu). Stěžovatel je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti napadeného rozsudku explicitně uvést a vymezit tak rozsah kasačního přezkumu (k tomu srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-78, a zejm. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07).

[37] Nejvyšší správní soud rovněž opakovaně připomíná, že obsah a kvalita kasační stížnosti předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2021, č. j. 1 As 132/2021-30). Na straně jedné, strohá a obecná kasační argumentace vede k vypořádání kasační stížnosti pouze v odpovídající (nízké) míře detailu. Na straně druhé, rozsahově excesivní a obsahově nesourodá kasační stížnost má za následek, že se soud při vypořádání kasační stížnosti omezí na podstatu věci a s jednotlivými námitkami se případně vypořádá prostým odkázáním na příslušnou pasáž odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2021, č. j. 1 Afs 163/2021-52).

[38] Stěžovatel činí kasační stížnost, v níž se prolíná procesní postup žalovaného, žalobní námitky, jakož i citace judikatury NSS, nepřehlednou; stěžovatel rekapituluje procesní historii případu včetně svých doposud uplatněných námitek; tato část kasační stížnosti nijak nereaguje na argumentaci krajského soudu. Stěžovatel opakuje závěry krajského soudu, odkazuje na jednotlivé odstavce rozsudku a vyslovuje s nimi nesouhlas, k tomu vkládá vybrané citace judikatury. Nutno konstatovat, že žalovaný se námitkami, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje, zabýval v odůvodnění svého rozhodnutí, jeho závěry poté podrobil přezkumu krajský soud, přičemž se s nimi ztotožnil. Nejvyšší správní soud podotýká, že smyslem soudního přezkumu není znovu podrobně opakovat argumentaci, která již zazněla v předchozích fázích řízení (srov. např. rozsudky NSS ze dne 28. 6. 2018, č. j. 5 Afs 209/2017-44, či ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 As 168/2018-25).

[39] Stěžovatel v kasační stížnosti do svých námitek vkládá různé citace či právní věty z judikatury NSS a dovolává se jejich závěrů, přičemž však zcela pomíjí skutkové okolnosti jednotlivých věcí. Jakkoli sám stěžovatel vytýká žalovanému, resp. krajskému soudu v bodě 99 kasační stížnosti, že k judikatuře nelze přistupovat šablonovitě, když jsou přehlíženy skutkové rozdíly, sám tak fakticky činí. Nejvyšší správní soud na tomto místě poznamenává, že nepovažuje za potřebné ani účelné jednotlivé odkazy stěžovatele na jednotlivé judikáty NSS blíže komentovat a definovat skutkové či jiné rozdílnosti, neboť takový rozbor judikatury zcela zjevně přesahuje účel a smysl kasační stížnosti.

[40] Nejvyšší správní soud předně neshledal namítanou vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]

[41] Z ustálené judikatury NSS vyplývá, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem

pokračování

postupoval při utváření právního závěru a proč považuje argumentaci účastníků řízení za (ne)správnou (srov. 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, nebo rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75 a ze dne 30. 1. 2014, č. j. 7 Ans 16/2013-39). Rozsudek krajského soudu požadavky přezkoumatelnosti splňuje. Důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí žaloby, jsou z odůvodnění jeho rozsudku zřejmé. Krajský soud v něm popsal konkrétní skutkové okolnosti, z nichž vycházel, uvedl úvahy, kterými se řídil, a popsal skutkové i právní závěry, k nimž dospěl. Krajský soud ani neopomenul žádnou z relevantních žalobních námitek. Nejvyšší správní soud podotýká, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která znemožňuje věcný přezkum napadeného rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Pokud stěžovatel namítá, že krajský soud převzal závěry žalovaného, Nejvyšší správní soud podotýká, že námitky stěžovatele uplatněné v žalobě (potažmo v kasační stížnosti) jsou co do jejich podstaty totožné s námitkami, které stěžovatel uplatnil v odvolání a s nimiž se dostatečně vypořádal žalovaný. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá: *„Je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS.). Z napadeného rozsudku vyplývá, že se krajský soud se závěry učiněnými v napadeném rozhodnutí ztotožnil, proto nebylo třeba, aby v odůvodnění rozsudku uvedl nové důvody pro zamítnutí žaloby, jimiž by prakticky toliko zopakoval závěry žalovaného. Stěžovatel do řízení před krajským soudem nevnesl žádné nové argumenty ani neoznačil žádné nové důkazy, jež by mohly vést k jiným skutkovým zjištěním či jinému právnímu posouzení věci. Za této situace nelze očekávat, že odůvodnění rozsudku krajského soudu se bude zásadně lišit od rozhodnutí žalovaného.

[42] Stěžovatel namítá, že napadený rozsudek je nezákonný [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], neboť krajský soud aproboval aplikaci pozdější judikatury (týkající se daňových podvodů), která je v rozporu se zákazem retroaktivity. Dle stěžovatele představuje judikatura ve věci odeprání nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu právní normu v materiální smyslu, neboť nahrazuje právní úpravu. Aplikací judikatury, kterou v době uskutečnění posuzovaných plnění stěžovatel nemohl znát, došlo k porušení zásady právní jistoty, legitimního očekávání a zákazu zpětné účinnosti práva. Nejvyšší správní soud názor stěžovatele nesdílí.

[43] Nejvyšší správní soud podotýká, že prostřednictvím judikatury dochází pouze k výkladu právních předpisů, nikoli k tvorbě nového práva. To ostatně vyplývá rovněž z bodů [24] a [25] nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3221/11, ze dne 12. 12. 2013, podle kterého soudní nalézání práva nelze (zpravidla) považovat za tvorbu právních předpisů, ale za jejich výklad a zpřesňování. Nelze tudíž přisvědčit stěžovateli v jeho názoru, že daňová judikatura

týkající se daňových podvodů nahrazuje právní úpravu. Tak tomu ostatně není ani v případě jakékoli jiné judikatury.

[44] Z povahy věci judikatura působí retroaktivně, neboť soud zpravidla posuzuje jednání, k němuž došlo v minulosti. Působení nové judikatury se řídí zásadou tzv. incidentní retrospektivy, podle které se nová judikatura aplikuje i v těch řízeních, která mají základ v minulosti. Tím spíše se tento princip uplatní, jedná-li se o výklad institutu, který vyplývá z evropského práva a judikatury Soudního dvora Evropské unie, kterým podvod na DPH bezesporu je; tuto judikaturu jsou vnitrostátní orgány povinny respektovat.

[45] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 148/2022-103, ze dne 20. 9. 2024 uvedl: *„Právní normy, aby mohly plnit svou regulatorní funkci, musí být často formulovány jen velmi obecným způsobem. Je pak na soudech, aby v případech, kdy není výklad právní normy prima facie zcela zřejmý, autoritativně stanovily, jak má být daná norma vykládána. Přitom platí, že takto zaujatý výklad nepůsobí pouze prospektivně, tj. do budoucna, ale lze jej aplikovat např. také ve všech aktuálně probíhajících řízeních (tzv. incidentní retrospektivita působení judikatury).“* V rozsudku č. j. 5 Afs 41/2023-35, ze dne 18. 6. 2024, Nejvyšší správní soud obdobně dospěl k závěru: *„Vývoj judikatury ovšem nepředstavuje změnu právního stavu, jak se zřejmě domnívá stěžovatelka. V tomto ohledu je možno odkázat na rozsudek ze dne 13. 2. 2014, č. j. 9 Afs 72/2012-76, v němž NSS vysvětlil, že „[p]ro oblast soudního rozhodování platí, že nalézání práva je zásadně pouze výkladem a zpřesňováním stávající právní úpravy. Z povahy věci tak plyne, že soudní rozhodnutí působí zpětně, neboť se zpravidla vyjadřuje k jednání v minulosti a k tomuto minulému jednání provádí výklad zákona, který platí od jeho přijetí. Ke změně judikatury dochází v situacích, kdy je soud přesvědčen o tom, že předchozí judikatura byla založena na nesprávném výkladu práva. Nový, správný výklad se až na výjimky uplatní bezprostředně na souzený případ, v němž ke změně dosavadního právního názoru došlo, již probíhající případy, a také na všechny budoucí případy, jež mají skutkový základ v minulosti (tzv. incidentní retrospektivita).“* Obdobně lze poukázat na rozsudek kasačního soudu č. j. 1 As 243/2015-131, ze dne 27. 7. 2016, nebo rozsudek č. j. 9 Afs 81/2010-180, ze dne 31. 3. 2011). Jak vyplývá z uvedeného, jestliže tedy soudní rozhodnutí působí z podstaty věci zpětně, nelze na něj uplatnit ani zákaz retroaktivity (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 358/2019-86, ze dne 12. 8. 2022). Nutno podotknout, že stěžovatel se sám svou argumentací neřídí, když v kasační stížnosti na podporu svých tvrzení zcela nekonzistentně odkazuje v řadě případů rovněž na judikaturu Nejvyššího správního soudu z doby pozdější.

[46] Nejvyšší správní soud není se stěžovatelem ve sporu, že hmotněprávní podmínky pro uplatnění odpočtu jsou upraveny v § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Nelze však pomíjet, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty je primárně garantován jakožto nedílná součást harmonizovaného systému DPH v čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH (dále „směrnice“). Výjimku z tohoto principu představuje situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Peter Dávid*, bod 41) Boj proti podvodu, vyhýbání se daňové povinnosti a případným zneužitím je přitom současně cílem, který je unijním právem uznán a podporován; judikatura SDEU přitom je zcela nepochybně pro všechny státní orgány v členských státech

pokračování

závazná; národní exekutivy i jurisdikce jsou povinny ustanovení vnitrostátního práva vykládat eurokonformě.

[47] Judikatura SDEU již nesčetněkrát definovala podvod na DPH, přičemž stanovila jednotlivé kroky, jak mají správní orgány při odhalování a prokazování podvodu na DPH v jednotlivých případech postupovat. Na základě této judikatury je správce daně oprávněn odeprít nárok na odpočet, pokud jsou naplněny podmínky účasti daňového subjektu na podvodu DPH, a to i v případě neexistence vnitrostátních předpisů, které by takové odmítnutí stanovily (viz zejm. rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014, ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 *Italmoda a další*). Námitka stěžovatele, že zákon o dani z přidané hodnoty výslovně nedefinuje daňový podvod tudíž nemůže obstát.

[48] Stěžovatel se nemůže dovolávat porušení právní jistoty a zásady předvídatelnosti z důvodu, že podvod byl spáchán způsobem, který dosud judikatura neřešila. Stěžovatel má především jednat tak, aby se jakéhokoli závažného jednání nedopouštěl, a to bez ohledu na to, zda takové jednání judikatura v daném období jakožto podvod, pro který lze odeprít odpočet na DPH, vůbec řešila. Námitka stěžovatele, že žalovaný nepřipustně vystavěl své závěry na závěrech judikatury, které v době uskutečněných obchodů stěžovatel nemohl znát, čímž došlo k porušení zásady právní jistoty, legitimního očekávání a zákazu zpětné účinnosti práva, nemůže uspět.

[49] Podvodem na DPH je ve smyslu judikatury SDEU obecně chápána situace, kdy některý z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a jiný daňový subjekt si ji čerpá za nestandardních okolností (viz též např. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009-156). Podvod přitom může nabývat rozličných podob. Jak vyplývá ostatně ze stanoviska generálního advokáta SDEU Dámasa Ruiz - Jarabo Colomera předneseného dne 14. 3. 2006 ve spojených věcech C 439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*, (bod 35): „[v]e skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spleťové, jako je představitel těch, kteří je připravují.“

[50] Z četné judikatury, kterou nepovažuje NSS za potřebné opětovně citovat, neboť tak již učinil dostatečně žalovaný v napadeném rozhodnutí, krajský soud, a ostatně i sám stěžovatel, vyplývá, že pro závěr o spáchání daňového podvodu postačuje, bude-li v daňovém řízení postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod na DPH spočíval - tedy popsáno, v jakých skutkových okolnostech spočívala jeho podstata a vylíčeny skutkové okolnosti, z nichž je možno v souhrnu dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 130/2014-60, ze dne 25. 6. 2015, č. j. 1 Afs 219/2014-52, ze dne 17. 9. 2015, nebo č. j. 6 Afs 204/2020-43, ze dne 28. 5. 2021). V tom ostatně není ve sporu ani stěžovatel. Často je nemožné prakticky se dopátrat skutečného důvodu narušení daňové neutrality, stejně jako organizátorů či beneficentů daňového podvodu. Nejvyšší správní soud k tomu např. v rozsudku č. j. 5 Afs 41/2023-35, ze dne 18. 6. 2024 uvedl: „Není přitom úkolem správních orgánů zjišťovat, který článek profitoval jakým způsobem, neboť ani není možné zjistit, jak se jednotlivé články na základě svého protiprávního jednání vzájemně vypořádaly (obdobně srov. rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018- 43, bod [23]). Jak ostatně uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 9. 2020, č. j. 8 Afs 303/2018-52, „mohou nastat situace, v nichž k závěru o existenci daňového podvodu nemusí (či z povahy věci ani nemůže) být prokázána snaha o obohacení toho subjektu,

který si nárokuje odpočet, je-li zjevné, že další (druhý) ze subjektů výhodu spočívající v neodvedení daně získá.“

[51] Pojem chybějící daň, jakožto jednu z podmínek daňového podvodu současně nelze *sensu stricto* vykládat jako daň, která byla některým článkem řetězce přesně vyčíslena, správcem daně vyměřena nebo doměřena, a následně zůstala neuhrazena. Stěžovateli tudíž lze v této obecné připomínce přisvědčit. V rozsudku č. j. 5 Afs 239/2020-46, ze dne 19. 11. 2021, Nejvyšší správní soud uvedl: *„Jako chybějící daň nelze chápat pouze situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neuhradí. Chybějící daň, jakožto předpoklad prokázání existence podvodu na dani, je nutno chápat jako narušení neutrality daně, přičemž toto narušení neutrality daně může být představováno již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. V případě nepodání daňového přiznání pak nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce daně nemá žádné podklady pro její vyčíslení. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH.“* (obdobně též např. rozsudek č. j. 3 Afs 119/2020-38, ze dne 28. 2. 2022).

[52] V projednávané věci se však o případ prostého neodvedení daně společností VIDAL TECHNOLOGY, jak se snaží dovozovat stěžovatel, ve světle všech zjištěných okolností nejednalo. Její zjevná spojitost s dodavatelem stěžovatele byla žalovaným dostatečně zjištěna a podrobně popsána. Žalovaný v rozhodnutí nejprve detailně popsal obecné fungování jednotlivých článků podvodného řetězce (*missing trader, cross-invoicer* – více sofistikovaný typ *missing tradera, buffer, broker*). Na základě zjištěných okolností poté postavení společnosti VIDAL TECHNOLOGY - coby *cross-invoicera*, odůvodnil.

[53] Subjekt typu „*cross-invoicer*“ si nárokuje odpočet za fiktivní plnění od jiných nekontaktních či pochybných dodavatelů; nárokem na odpočet prostřednictvím fiktivních plnění si pak tento subjekt uměle a neoprávněně snižuje výslednou daňovou povinnost, čímž dochází k zakrývání narušení neutrality ve zkoumaném řetězci. Tímto způsobem se tak snaží společnost typu „*cross-invoicer*“ vyhnout odhalení a kontrole ze strany finanční správy; odhalení narušení neutrality je u tohoto typu náročnější, neboť je třeba zkoumat i plnění na vstupu zdánlivě nesouvisející se zkoumaným daňovým řetězcem. Tato na první pohled nesouvisející plnění totiž slouží právě k zakrytí neutrality daně ve zkoumaném řetězci. Všechny tyto indicie byly u jmenované společnosti dostatečně zjištěny a popsány. K sofistikovaným podvodům typu „*cross-invoicer*“ žalovaný odkázal na materiál vytvořený Evropskou komisí z listopadu 2018 „The concept of Tax Gaps, Report III MTIC Fraud Gap estimation methodologies“, který je, jak kasační soud ověřil, veřejně dostupný.

[54] Pokud stěžovatel opakovaně tvrdí, že podle tehdejší judikatury bylo tudíž povinností správce daně nejprve identifikovat konkrétní obchodní transakci (tzn. konkrétní zdanitelné plnění), ze které nebyla odvedena DPH, a teprve poté se správce daně mohl zaobírat okolnostmi této konkrétní obchodní transakce, a případně z nich vyvodit závěr o zasažení této konkrétní transakce podvodem na DPH, je nutno konstatovat, že přesně takto správce daně, potažmo žalovaný, postupovali. Správce daně identifikoval chybějící daň, popsal způsob páchaní podvodu, vyhodnotil přitom veškeré okolnosti, kterými svůj závěr o podvodném jednání v řetězci podpořil, odůvodnil, z čeho dovozuje, že stěžovatel nestál zcela

pokračování

stranou uskutečněných transakcí; detailně popsal personální propojení stěžejních osob a konečně se zabýval i tím, zda stěžovatel jednal při uzavírání obchodu obezřetně, tedy tak, aby zapojení do podvodu minimalizoval, resp. vyloučil.

[55] Nejvyšší správní soud tedy nemohl přisvědčit námitce stěžovatele, že žalovaný neunesl důkazní břemeno, resp., že zjištění daňových orgánů jsou pouze v rovině spekulací a nepodložených hypotéz. Neshledal ani, že by hodnocení skutkového stavu bylo založeno na skutečnostech, které se zjištěným podvodem na DPH vůbec nespojují ani že popsané objektivní okolnosti nemají příčinnou souvislost s daňovým podvodem, resp. nemají vypovídací schopnost ve vztahu k povědomí stěžovatele o možném podvodu.

[56] Nejvyšší správní soud připomíná, že narušení daňové neutrality je nutno spatřovat již v samotné nekontaktnosti jednoho či více článků obchodního řetězce, neboť není možné ověřit, zda byla daň do státního rozpočtu skutečně odvedena, resp. odvedena ve správné výši. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 10 Afs 314/2020-50, ze dne 27. 7. 2022, mimo jiné konstatoval: „Skutečnost, že se daňovým orgánům nepodařilo ověřit konkrétní částku neodvedené daně, nebrání tomu, aby konstatovaly existenci daňového podvodu (např. rozsudek NSS ze dne 2. 12. 2021, čj. 1 Afs 262/2021-40, bod 45; nemožnost ověřit bližší okolnosti zde byla způsobena následným jednáním dotčených subjektů, které se pro správce daně staly nekontaktními). I desátý senát potvrdil, že pro závěr o neodvedení DPH, resp. o podvodu na DPH, postačuje, že daňové subjekty neposkytly správci daně součinnost ani přes opakované výzvy. Opačný výklad by totiž do rukou podvodných podnikatelů vložil mocný nástroj: jakýkoliv podnikatel v řetězci, který podal přiznání k DPH a daň uhradil, by se vzápětí mohl stát nekontaktním, a správce daně by tak u něj nemohl ověřit, zda je DPH deklarována ve správné výši. To by správci daně automaticky znemožnilo odhalit další skutečnosti (srov. již citovaný rozsudek 10 Afs 206/2020, PM Trading, bod 29).“

[57] Ve zde řešeném případě lze zcela oprávněně usuzovat, že tím, že společnost VIDAL TECHNOLOGY neumožnila ověřit zákonnost uplatněných nároků na odpočet daně, nebylo možno postavit najisto, zda se skutečně jednalo o fiktivní plnění; avšak tato skutečnost nemůže mít vliv na závěr o existenci daňového podvodu, neboť tento byl podložen dostatečnými důkazy. Co se týče námitky, že tato společnost ze svého zapojení do řetězce neprofitovala, je třeba připomenout, že úkolem tzv. *missing tradera* je znemožnění rozkrytí řetězce, tedy zahladit stopy po podvodu na DPH, případně znemožnit správci daně tyto stopy dále prošetřit, a to právě tím, že „zmizí ze scény“ a stanou se pro správce daně nekontaktními, čímž zamezí komplexnímu prošetření daného případu, a tím i přesnému vyčíslení úniku na dani. Co se týče společnosti Spencer life Media, v jejím případě neumožnění zahájení daňové kontroly za zdaňovací období červenec a srpen 2017 předcházelo zahájení daňové kontroly za zdaňovací období leden až prosinec 2016, kdy jednatelka přestala se správcem daně komunikovat; společnost tak neumožnila zahájit daňovou kontrolu v době, kdy správce daně započal šetřit daňový podvod v řetězci, přičemž se jedná o typický znak podvodů. Dle Nejvyššího správního soudu bylo v řízení rovněž dostatečně prokázáno, že se nejednalo o izolované jednání společnosti VIDAL TECHNOLOGY, jak tvrdí stěžovatel, ale o organizovanou činnost s cílem podvodného jednání; rozkrytí jednotlivých finančních toků správce daně přitom dostatečně popsal rovněž ve zprávě o daňové kontrole týkající společnosti Spencer life Media.

[58] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, že nebyly prokázány nestandardní okolnosti, které by dokládaly existenci podvodu na dani, resp. že krajský soud staví své rozhodnutí

na skutečnostech, které s podvodem nesouvisí. Žalovaný tyto skutečnosti dostatečně identifikoval a podrobně popsal zejm. v bodech 46 až 61 svého rozhodnutí (cena plnění, osoba pana L. E. a změna poskytovatelů reklamních služeb a názvů závodních týmů, rizikové znaky společností zapojených do řetězce, okolnosti týkající se realizované reklamy, úhrady v hotovosti a následné výběry hotovosti z účtu dodavatele stěžovatele, nedostatečná kvalita informací na dokladech a nedostatečná specifikace plnění na daňových dokladech, personální propojenost a účelovost vytvořeného řetězce).

[59] Uvedené jednotlivé skutečnosti lze dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu považovat ve svém souhrnu za skutečnosti svědčící o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, ale právě v důsledku jednání podvodného. Byť jednotlivé okolnosti samy o sobě nemusejí být nezákonné, ve svém celkovém souhrnu představují dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Především i cena plnění, v jejímž hodnocení se Nejvyšší správní soud s žalovaným shoduje, je považována za objektivní okolnosti, které ve svém souhrnu mohou svědčit o daňovém podvodu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 222/2020-35, ze dne 15. 2. 2022). Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudku ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 31/2018-53, dospěl k závěru, že *„nebylo nutné, aby správce daně určil zcela přesnou obvyklou či průměrnou cenu, neboť postačuje, že zjistil, že předmětné dodávky byly realizovány za zjevně násobné ceny oproti normálu. Nejvyšší správní soud je sice dalek tomu, aby stěžovateli určoval, za jakou cenu měl předmětné obchody realizovat, avšak musí poukázat na to, že takové několikanásobné navýšení ceny by mělo být doloženo či nějak vysvětleno.“* (obdobně viz rozsudek NSS ze dne 30. 11. 2022, č. j. 2 Afs 114/2020-83). Dle Nejvyššího správního soudu bylo v řízení dostatečně prokázáno, že cena plnění byla nadhodnocená, přičemž stěžovatel takto vysokou cenu plnění žádným přesvědčivým způsobem nevysvětlil, resp. její důvodnost neprokázal.

[60] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 53/2016-55, ze dne 15. 2. 2017, uvedl: *„Každý důkaz zajištěný ve správním řízení, zvláště důkaz nepřímý, je třeba vždy hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů v kontextu s ostatními důkazy, nikoliv izolovaně. I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů není sám o sobě dostatečným důkazem k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost (srov. např. rozsudky ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, odst. 261, nebo ze dne 29. 3. 2012, č. j. 5 Afs 7/2011-619).“* Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že popsané zjištěné okolnosti jsou ve svém souhrnu natolik přesvědčivé, že zakládají důvodnou domněnku, že obchodní transakce, které se účastnil stěžovatel, byla zasažena daňovým podvodem.

[61] Nejvyšší správní soud k námitkám stěžovatele stran účinnosti reklamy podotýká, že žalovaný ani krajský soud nerozpoukají, že reklama na sportovních akcích není účinná, rovněž nebylo nikdy tvrzeno, že by taková reklama nebyla pro stěžovatele racionální. Krajský soud ani netvrdí, že daňový subjekt musí vždy za každých okolností přistupovat k

pokračování

průzkumu trhu. Nicméně aby vyhověl požadavkům na odpočet daně z přidané hodnoty, je daňový subjekt povinen uzpůsobit své jednání a zachovávat při realizaci obchodní činnosti náležitou obezřetnost a prověřovat své obchodní partnery tak, aby minimalizoval riziko svého zapojení do obchodních transakcí zasažených daňovým podvodem. Je povinností podnikatelů věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů - viz rozsudek NSS ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147. Jak vyplývá ze spisového materiálu, stěžovatel v průběhu daňového řízení nevylicil žádné skutečnosti ani nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by prokázal přijetí rozumných opatření, čímž zmařil svou šanci vyvinut se z účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42).

[62] Nejvyšší správní soud konečně nepřisvědčil ani námitce stěžovatele stran porušení principu proporcionality. Jak již bylo uvedeno výše, smyslem a účelem nepřiznání nároku na odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu, o němž věděl či alespoň vědět měl a mohl, je samotná ochrana systému DPH. Smysl a účel tohoto institutu je tak primárně preventivní, neboť se vyznačuje jistým odstrašujícím charakterem, který má odradit daňové subjekty od účasti na obchodních transakcích zatížených podvody a zároveň chránit ty, které DPH

řádne odvádějí. Účel nepřiznání nároku pak není v žádném případě možné spatřovat v získání chybějící daně ve státním rozpočtu. Uvedené závěry potvrdil SDEU v rozsudku ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21 *Finanzamt M.*, kdy v bodě [34] připomněl, že „*cílem uznaným a podporovaným směrnicí 2006/112 je boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužíváním, takže jednotlivci se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat norem unijního práva. Vnitrostátní orgány a soudy tedy musí nárok na odpočet odeprít, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (usnesení ze dne 14. dubna 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 21, a rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 45 a citovaná judikatura).*“ Na závěry vyslovené v citovaném rozsudku navázal ve své judikatuře i Nejvyšší správní soud, např. v rozsudku č. j. 1 Afs 101/2021-42, ze dne 19. 1. 2023, či ze dne 18. 6. 2024, č. j. 5 Afs 41/2023-35).

[63] Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně postupoval zcela v souladu s principem rozložení rizika daňových podvodů mezi stát a daňový subjekt, neboť k odeprání nároku na odpočet stěžovateli nedošlo jen z toho důvodu, že se účastnil řetězce zasaženého daňovým podvodem. Jak vyplývá z rozhodnutí o odvolání, správní orgány podrobně zkoumaly, zda daňový subjekt o svém zapojení věděl anebo alespoň vědět mohl a měl, neboť pouze za takové situace je možné nárok na odpočet daně odeprít. Stěžovatel však nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, kterými by své účasti v podvodném řetězci předešel, pročez mu byl nárok odeprán. V takovém postupu není možné spatřovat porušení zásady proporcionality. Je třeba odmítnout názor stěžovatele, že daňové orgány jsou povinny stěžovatele informovat či jej jinak upozorňovat a varovat před jeho možným zapojením do podvodu na DPH z důvodu obchodování s rizikovým subjektem,

tato volba leží zcela na stěžovateli. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 247/2021-32, ze dne 22. 2. 2022, v této souvislosti uvedl: „*K poukazu stěžovatele na vědomost daňových orgánů o platební nezádnosti korporací EBRO trade či EBRO pack a výtce, že nevarovaly žalobce, že jejich daňová povinnost není uhrazena, Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že z žádného právního předpisu nevyplývá povinnost daňových orgánů vyhledávat obchodní partnery daňových subjektů, které řádně neplní své daňové povinnosti, a o této skutečnosti je informovat. Daňové řízení je totiž vedeno vždy s konkrétním subjektem a nelze na základě skutečností v něm zjištěných „varovat“ další daňové subjekty, jak se toho domáhá stěžovatel.*“ Ke stejnému závěru, tedy že nelze správci daně vyčítat nečinnost, když neinformoval daňový subjekt o jeho možném zapojení do podvodného řetězce, ačkoli dokonce mohl disponovat určitými indiciemi, dospěl kasační soud např. již v rozsudku č. j. 4 Afs 145/2019-62, ze dne 28. 4. 2020.

[64] Krajskému soudu nelze vyčítat ani odmítnutí návrhu stěžovatele na provedení důkazu ve formě sdělení, jaké daňové nedoplatky zůstaly po společnostech, ve kterých působil pan Marek, neuhrzeny. Jak správně uvedl krajský soud, posuzování splnění daňových povinností jinými subjekty je ve věci stěžovatele irelevantní; tato skutečnost není s to žádným způsobem prokázat ani vyvrátit skutečnost, zda stěžovatel o své účasti na podvodu věděl anebo vědět měl a mohl.

[65] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud se věcí stěžovatele dostatečně zabýval, přičemž nepominul žádnou nosnou žalobní námitku, své závěry přezkoumatelným způsobem dostatečně podrobně odůvodnil; jeho závěry mají oporu v zákoně, jakož i v judikatuře, z jejíhož rámce krajský soud nikterak nevybočil. Kasační námitky neshledal Nejvyšší správní soud důvodnými, proto kasační stížnost dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[66] 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 5. prosince 2025

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu