ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **Ing. J. M.**, zastoupeného Mgr. Janem Drozdem, advokátem se sídlem třída Tomáše Bati 3067, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 11. 2015, č. j. 38612/15/5300-21443-711478, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 5. 2017, č. j. 62 Af 11/2016 - 61,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj, Územní pracoviště ve Zlíně celkem 6 platebními výměry ze dne 16. 7. 2014, č. j. 1444845/14/3301-24808-701129, č. j. 1445087/14/3301-24808-701129, č. j. 1445133/14/3301-24808-701129, č. j. 1445185/14/3301-24808-701129, č. j. 1445227/14/3301-24808-701129 a č. j. 1145245/14/3301-24808-701129 dodatečně žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty v celkové výši 190.000 Kč. Těmito výměry finanční úřad žalobci doměřil za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2010 daň z přidané hodnoty v celkové výši 70 000 Kč a za zdaňovací období 2. až 4. čtvrtletí roku 2011 daň z přidané hodnoty v celkové výši 120000 Kč, vše z důvodu neoprávněně vykázaného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Podstata věci spočívá v tom, že žalovaný neuznal stěžovateli nároky na odpočet daně z plnění (zajištění reklamy na závodních vozidlech

Oldřicha Hrabce v průběhu motoristických akcí), která měl přijmout v roce 2010 od dodavatele Carenex plus s. r. o. (dále jen „*Carenex*“) a v roce 2011 od dodavatele Itineraton plus s. r. o. (dále jen „*Itineraton*“), neboť se dle jeho názoru jednalo o daňový podvod.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 11. 2015, č. j. 38612/15/5300-21443-711478 zamítl odvolání žalobce a dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Žalobu proti žalovanému rozhodnutí zamítl Krajský soud v Brně (dále též „*krajský soud*“) rozsudkem ze dne 3. 5. 2017, č. j. 62 Af 11/2016 - 61.

[4] Krajský soud se při posouzení věci samotné zaměřil na otázku, zda transakce identifikovaná žalovaným byla stižena podvodem na dani z přidané hodnoty, a pokud ano, zda žalobce o podvodu věděl nebo vědět mohl. Následně shrnul znaky podvodného jednání na dani z přidané hodnoty, jak je definovala judikatura Nejvyššího správního soudu, a poté na základě spisu posoudil, zda tyto znaky naplnilo jednání žalobce.

[5] Předně se předně ztotožnil se žalovaným, že v projednávané věci byl spáchán daňový podvod. Ten spočíval v tom, že (v případě transakcí, do kterých byla zapojena společnost Carenex) společnost CL-Prodex s. r. o., a Galira družstvo jsou pro místně příslušného správce daně nekontaktní, CL-Prodex s. r. o. podala daňové přiznání k dani z přidané hodnoty naposledy za listopad 2011 (účetní závěrku ve sbírce listin neuveřejňuje od roku 2004), Galira družstvo za období od 1. čtvrtletí 2009 do 1. čtvrtletí 2010 v daňových přiznáních vykazovala stejnou daň na vstupu i výstupu s rozdílem do 6 tisíc Kč, od té doby podávala nulová daňová přiznání (účetní závěrka nebyla ve sbírce listin uveřejněna nikdy). Nekontaktní je od roku 2011 též společnost Itineraton a poskytovatel reklamy Oldřich Hrabec za zdaňovací období roku 2010 vykázal příjmy, které neodpovídají vykázaným plněním, a pro Carenex nevystavil žádnou fakturu.

[6] Krajský soud poté vyšel z toho, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nelze daňovému subjektu upřít pouze proto, že v řetězci navazujících dodávek je předchozí či následná transakce stižena podvodem. Podstatné je, zda o tomto podvodu daňový subjekt, o jehož nárok na daň z přidané hodnoty se jedná, věděl nebo při vynaložení obvyklé opatrnosti vědět mohl. Krajský soud proto hodnotil to, že žalobce bez věrohodného zdůvodnění změnil poskytovatele reklamních služeb, přestože smlouvy byly obsahově totožné, před žalovaným dostatečně přesvědčivě neoznačil osobu, která jednala za smluvního partnera. Dostatečně věrohodně také žalovanému neosvětlil, jak si ověřoval spolehlivost dodavatele jako plátce daně z přidané hodnoty. V tomto ohledu krajský soud neuvěřil žalobci, že se ujistil o spolehlivosti dodavatele v registru nespolehlivých plátců, neboť tento registr byl zaveden až s účinností § 106a zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, tedy od 1. 1. 2013, nemohl jej proto využít pro zdaňovací období 2010 a 2011. Jako podezřelou okolnost hodnotil krajský soud i to, že smlouvy o reklamním plnění byly vždy totožné, bez specifikace umístění místa reklamy žalobce na závodním vozidle Oldřicha Hrabce, přestože vždy byla reklama umístěna na totožném místě. Právě neměnnost smlouvy, přestože ve spise jsou založeny smlouvy jiných subjektů, v nichž byla specifikace umístění reklamy sjednána, měla žalobce upozornit na prověření seriózności dodavatele. Shrnuté indicie měly podle krajského soudu žalobce vést ke zvýšené opatrnosti a větší pečlivosti při ověřování dodavatele. Žalobce i přes skutečnosti indikující

nestandardní okolnosti transakce (povaha dodavatelů) na skutečnou kontrolu spolehlivosti a solidnosti dodavatelů rezignoval, a lze jej tak považovat za subjekt účastnící se řetězce zatíženého podvodem na dani z přidané hodnoty, o jehož existenci mohl a měl vědět.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[7] Žalobce (dále též *„stěžovatel“*) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. V ní uplatnil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb. soudní řád správní (dále též *„s. ř. s.“*).

[8] Stěžovatel namítl, že proběhlo uskutečnění zdanitelného plnění, tj. byla vykázána služba a za tuto službu bylo zaplaceno. Pro ostatní subjekty, vyjma toho, který neodvedl daň, neexistuje proto žádná majetková výhoda, protože tyto subjekty službu včetně daně skutečně zaplatily. V úvahách soudu o podvodu poté absentuje tvrzení a důkaz, že daňový subjekt – stěžovatel byl zapojen do podvodného řetězce za účelem sjednání majetkové výhody pro sebe tím, že služba byla fiktivní, částečně fiktivní, či probíhaly finanční toky jinak, než jak se podává z explicitního obsahu závazku. Pokud toto soud netvrdí a neprokazuje, pak nemůže ukazovat na účelový řetězec firem, ale poukázat toliko na subjekt, který neodvedl daň. Podle stěžovatele krajský soud pouze účelově konstatuje, že stěžovatel o svém zapojení do řetězce firem mohl vědět z okolností. Z toho lze podle stěžovatele *a contrario* dovodit, že soud má za to, že stěžovatel do tohoto řetězce nebyl zapojen úmyslně a neměl z něj z něj žádný majetkový prospěch. Krajský soud podle stěžovatele v napadeném rozsudku konstatuje zcela bez odůvodnění, že mu účast v daňovém podvodu musela být zřejmá, ale dokonce to, že mu tento stav *„daňově vyhovoval“*. Tato úvaha krajského soudu podle stěžovatele naznačuje, že z něj majetkový prospěch měl, přičemž krajský soud k tomuto tvrzení nepředkládá žádný důkaz.

[9] Stěžovatel taktéž namítl, že v popisu jednání krajský soud nehovoří o omylu či zamlčení podstatných okolností, ale hovoří o účelovém a plánovaném neodvedení daně jedním ze subjektů v tvrzeném řetězci. Je tedy zjevné, že krajskému soudu jde o zkrácení daně stěžovatelem, tj. o jednání, které má za následek vyměření nižší daně, a to v rozporu se zákonem. Zjednodušené konstatování krajského soudu o podvodu je podle názoru stěžovatele zavádějící a ve své podstatě nepřezkoumatelné. Krajský soud své skutkové závěry neodůvodňuje logicky, když není ani správně popsán mechanismus tvrzeného účelového řetězení a jeho faktický význam pro osoby v něm zapojené, nadto pro takové osoby, které do něj nebyly zapojeny v úmyslu získat pro sebe prospěch. Absence správného a logického popisu tvrzeného podvodu činí v tomto ohledu rozsudek nepřezkoumatelným.

[10] Stěžovatel dále namítl, že ani krajský soud nebyl schopen popsat a odůvodnit mechanismus podvodu řetězce firem. Je tedy otázkou, jak měl tento řetězec odhalit stěžovatel. K tomu uvedl, že v době před uzavřením závazku zkontroloval obchodní rejstřík a tím i insolvenční rejstřík. Krajský soud konstatoval, že toto nejsou jediné parametry, které má daňový subjekt před vstupem do závazku brát v potaz, ale neměl by obchodovat se subjekty, které

- vznikly těsně před uzavřením smlouvy

- změnily svou strukturu před uzavřením smlouvy
- jsou zastoupeny osobou, která není uvedena v obchodním rejstříku
- dodávají služby či zboží nově a nejsou prověřené

Tyto závěry jsou však podle stěžovatele zcela absurdní a mimo realitu běžné obchodní praxe, akademické a v praxi neaplikovatelné. O tom, že tomu tak skutečně je, svědčí i jednání samotné finanční správy, která sama pro sebe jednoznačně definovala, jaké preventivní chování je adekvátní při preventivním posouzení věrohodnosti smluvního partnera. Stěžovatel poté citoval z webových stránek finanční správy z tiskové zprávy ze dne 15. 5. 2017 *„Finanční správa prověřuje své dodavatele standardně jako běžná firma“*, podle níž finanční správa prověřuje dodavatele mj. v obchodním a insolvenčním rejstříku. Krajský soud tak podle stěžovatele v napadeném rozsudku ohledně preventivního jednání správně zjistil skutkový stav, nicméně z něj vyvodil nesprávné skutkové i právní závěry.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že objektivní okolnosti, které krajský soud ve svém rozsudku hodnotil, ve svém souhrnu poměrně jednoznačně prokazují, že nevědomost stěžovatele o jeho účasti na daňovém podvodu byla v daném případě krajně nepravděpodobná. Krajský soud v daném případě vycházel z obsahu správního spisu a textu rozhodnutí o odvolání, přičemž správně aproboval závěry správce daně a žalovaného. Dle názoru žalovaného je nutné považovat odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku za dostatečně podrobné a vnitřně bezrozporné.

[12] Žalovaný dále zdůraznil, že pojem *„podvod na dani z přidané hodnoty“* či *„daňový podvod“* neodkazuje na normy trestního práva, ale jedná se o autonomní pojem užívaný Soudním dvorem Evropské unie (dříve Evropským soudním dvorem) a správními soudy při výkladu práva Evropské unie upravující společný systém daně z přidané hodnoty. Většinu námitek stěžovatele pak lze posoudit jako zjevně nedůvodné již s pouhým odkazem na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009 – 274, ve kterém tento soud vymezil jak to, jakým způsobem je nutné vykládat pojem *„daňový podvod“*, jakož i to, do jaké míry mají správní orgány a soudy povinnost prokázat konkrétní okolnosti podvodného jednání. Uvedené závěry pak byly Nejvyšším správním soudem potvrzeny mimo jiné v jeho rozsudku ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, na který v kasační stížnosti napadeném rozsudku odkazoval také krajský soud.

[13] Stěžovateli podle žalovaného nelze přisvědčit ani v tom, že za dostatečné opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu lze považovat nahlédnutí do informací o obchodním partnerovi do obchodního rejstříku. Objektivní okolnosti, které svědčily o nestandardních okolnostech stěžovatelových obchodních transakcí spočívajících v pořízení reklamy na závodních vozech, byly (jak vyplývá ze žalovaného rozhodnutí) v mnoha případech stěžovateli známy již před tím, než tyto transakce realizoval. Žalovaný odmítl, že by Finanční správa České republiky sama považovala za dostatečné prověření obchodních partnerů ve veřejných rejstřících a databázích, a to obzvláště za situace, kdy všechny další okolnosti musí racionálně uvažujícího obchodníka upozornit na značnou nestandardnost (resp. podezřelost) zamýšlených transakcí. Žalovaný poukázal na to, že stěžovatel ve svém případě ignoroval dokonce i informace veřejně dostupné z obchodního rejstříku, na které se opakovaně odvolává, neboť tyto do značné míry vypovídaly o

podezřelosti jeho obchodních partnerů, a to zejména ve spojení s dalšími stěžovateli známými skutečnostmi (např. vztah osob, se kterými jednal, k jeho obchodním partnerům; způsob uzavírání smluv a jejich podoba; výše sjednané ceny za smluvená plnění; nejasný rozsah realizace smluveného plnění atd.).

[14] V následné replice na vyjádření žalovaného stěžovatel zmírnil své námitky z kasační stížnosti vůči vymezení pojmu daňový podvod, jak jej učinil krajský soud. Uvedl, že mu je znám výklad pojmu *„podvod na dani z přidané hodnoty“* a že je mu známa i judikatura Soudního dvora, která neklade na správní orgán povinnost prokazovat, jakým konkrétním způsobem byl daňový podvod spáchán. Namítl však, že by mělo být tvrzení o existenci podvodu perfektní, konkrétní a logické tak, aby bylo možné se proti tvrzení bránit. Poukázal na to, že judikatura Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu označuje podvod na dani z přidané hodnoty jako situace, v nichž jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Z napadeného rozsudku podle názoru stěžovatele vyplývá pouze to, že jeden ze subjektů v řetězci firem nepodal daňové přiznání a je pro správce daně nekontaktní. Není však tvrzeno, natož prokazováno, že uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Podle stěžovatele jsou napadeným rozsudkem zkoumány okolnosti uzavření jednotlivých obchodních závazků, ale nikoli obchodní podmínky, které byly - podle jeho názoru - zcela standardní.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítaným kasačním důvodem podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb. soudní řád správní (dále jen *„s. ř. s.“*). Stěžovatel k tomuto důvodu konkrétní námitky nepodřadil. Nejvyšší správní soud v jeho rámci proto posoudil ty námitky, v nichž stěžovatel poukazuje na to, že krajský soud nepopsal perfektně podvodné jednání v řetězci, a že dostatečně nespecifikoval, v čem by měla účast stěžovatele v tomto řetězci spočívat.

[16] Jak již bylo uvedeno v rekapitulační části tohoto rozsudku, krajský soud se jako první zabýval otázkou, zda v projednávané věci vůbec podvod na dani z přidané hodnoty vznikl. Poté vyložil, jaké definiční znaky takový podvod vykazuje a následně hodnotil skutkové okolnosti věci. Jejich posouzením poté dospěl k závěru, že zde znaky podvodu zúčastněných osob na dani z přidané hodnoty byly naplněny. Výslovně poté krajský soud zdůraznil, že je nezbytné posoudit, zda stěžovatel o tomto podvodu věděl nebo vědět měl a mohl. V tomto smyslu také hodnotil zjištěné skutečnosti o účasti stěžovatele v obchodu s reklamou a dospěl k závěru, že stěžovatel o podvodném jednání vědět měl a mohl a že neučinil dostatečná opatření, aby byl vyloučen z účasti v řetězci tohoto jednání. Všechny tyto závěry poté krajský soud podrobně odůvodnil.

[17] Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že krajský soud se oběma skutečnostmi podrobně zabýval. Svůj názor poté zcela srozumitelně vyložil a odůvodnil. Otázka správnosti tohoto názoru poté souvisí s jeho vlastním přezkoumáním v rámci dalších kasačních námitek.

Vadou nepřezkoumatelnosti však napadený rozsudek netrpí, tato kasační námitka proto není důvodná.

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti (a v následující replice) Nejvyššímu správnímu soudu v podstatě předložil 2 sporné otázky. Nejprve polemizuje se žalovaným i s krajským soudem v tom, zda jejich pojetí daňového podvodu vůbec dostojí znakům *„daňového podvodu“* jak jej definovala judikatura Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu. Dále stěžovatel zpochybňuje závěr, že skutečnosti, které žalovaný o jeho účasti v obchodu s reklamou zjistil, jej opravňovaly k neuznání odpočtu na dani z přidané hodnoty. První spornou otázku podřadil Nejvyšší správní soud ke kasačnímu důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Námitky k tomu, zda stěžovatel věděl, mohl nebo měl vědět o své účasti v daňovém podvodu, podřadil Nejvyšší správní soud k tvrzené vadě při zjišťování skutkového stavu v rámci daňového řízení podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[19] Při posouzení otázky, zda žalovaný a krajský soud vyložili daňový podvod na dani z přidané hodnoty v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu, považuje kasační soud za nezbytné shrnout základní východiska týkající se tohoto institutu. Podrobně se jimi zabýval již žalovaný ve svém rozhodnutí (konkrétně v odstavcích č. 22 a násl.). Zde zdůraznil, že právní úprava má svůj základ v primárním právu Evropského společenství (konkrétně v článku 113 konsolidovaného znění Smlouvy o fungování Evropské unie). Prováděcím předpisem v tomto smyslu je poté Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty provedená do české právní úpravy prostřednictvím zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Žalovaný zdůraznil, že nárok na odpočet daně má plátce tehdy, splní-li podmínky podle ustanovení § 72 zákona o dani -z přidané hodnoty (v rozhodném znění účinném ke dni žalovaného rozhodnutí).

[20] Relevantní judikatura Soudního dvora Evropské unie (a v návaznosti na ni i judikatura Nejvyššího správního soudu) poté k uplatňování odpočtů na daň z přidané hodnoty vytvořila několik dalších pravidel. Soudní dvůr vyložil, že je na soudech členského státu, aby v souladu s pravidly vnitrostátního dokazování zhodnotily, zda v konkrétním posuzovaném případě nárok na odpočet skutečně vznikl. Jedním z případů, kdy takový nárok na odpočet daně z přidané hodnoty podle Soudního dvora Evropské unie uznat nelze, je případ *„daňového podvodu“*. To je situace, kdy pro nárok na odpočet daně sice byly splněny hmotněprávní i formální podmínky, avšak plátce daně tento nárok uplatnil podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Takové jednání totiž podle Soudního dvora nemůže zakládat nároky podle unijního práva. S odkazem na východiska formulovaná právě Soudním dvorem charakterizoval žalovaný v bodě 29 rozhodnutí podvod na dani z přidané hodnoty jako jednání, kdy jeden z účastníků transakce neodvede státní pokladně daň z přidané hodnoty a další si ji odečte, a to za účelem zvýhodnění. Taková operace totiž neodpovídá běžným obchodním podmínkám.

[21] Ze strany daňové správy je poté nezbytné plátci daně prokázat, že o tom, že přijaté zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu, věděl nebo vědět mohl a měl. Zjednodušeně řečeno, podstatou *„podvodu na dani z přidané hodnoty“* je tedy to, že pokud osoba obchoduje s jinou osobou, která neodvedla daň z přidané hodnoty, výhodu odečtu

daně na výstupu tato první osoba nemůže využít, a to pokud o neodvedení daně z přidané hodnoty věděla nebo vědět měla a mohla. Žalovaný poté shrnul, že správce daně je oprávněn po plátci daně vyžadovat, aby učinil veškerá opatření, která lze rozumně vyžadovat k ověření, že plnění, které provádí, jej nepovede k účasti na daňovém podvodu. Takové opatření se musí odvíjet vždy od konkrétních okolností případu. Žalovaný i s odkazem na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soud v bodě 34 svého rozhodnutí zdůraznil, že uskutečnění takových opatření je v zájmu minimalizace podnikatelského rizika plátce.

[22] Taktéž krajský soud se s tímto pojetím daňového podvodu na dani z přidané hodnoty shoduje se žalovaným a i Nejvyšší správní soud se totožnou problematikou již zabýval v jiných věcech (např. v rozsudku ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 - 50, dále srov. rozsudek ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 14/2016 - 28 či ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78 nebo rozsudek ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60). Je tedy zřejmé, že žalovaný, krajský soud i Nejvyšší správní soud pojem *„podvod na dani z přidané hodnoty"* vykládají setrvale naprosto totožně a v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Toto pojetí je ostatně známo i stěžovateli a je si ho plně vědom, jak výslovně uvedl v replice ze dne 17. 8. 2017.

[23] Co se týče posouzení právní otázky, co je to daňový podvod na dani z přidané hodnoty, jaké jsou jeho znaky a za jakých podmínek nelze přiznat plátci odpočet na dani z přidané hodnoty, neshledal Nejvyšší správní soud žádné pochybení krajského soudu. Kasační stížnost v této části podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. není důvodná.

[24] Ryze skutkovou je poté otázka, zda zde ve smyslu výše uvedeného pojetí daňový podvod vznikl a zda se ho v daném řetězci účastnil stěžovatel. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60 vyložil, že *„závěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. Jen pokud z takové analýzy plyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že plátce daně jednal poctivě, lze uvedený závěr učinit k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty"*. Šetření účasti na případném daňovém podvodu je tedy záležitostí komplexního a přísně individuálního posouzení okolností konkrétní věci. Nelze proto podle názoru Nejvyššího správního soudu dovozovat, že pokud v jiném případě k vyloučení účasti na daňovém podvodu postačilo ze strany plátce i méně opatření, postačí stejný rozsah opatření pro všechny případy. V tomto ohledu je bez významu, že stěžovatel v kasační stížnosti na základě článku ze dne 15. 5. 2017 poukazuje na to, že sama daňová správa má v tomto smyslu ustálený a úsporný systém prověřování obchodních vztahů a že pokud tato opatření dodržel i on, učinil je v dostatečné míře pro vyloučení své účasti na daňovém podvodu.

[25] Jak již bylo výše uvedeno, přijatým zdanitelným plněním stěžovatele v projednávané věci byla realizace reklamy (propagace jím prodávaných výrobků pod označením DAWEX CHEMICAL ZLÍN www.dawex.cz) na závodních vozech Oldřicha

Hrabce, a to prostřednictvím společností Carenex (v roce 2010) a Itineraton (v roce 2011). V tomto obchodu žalovaný i krajský soud ve shodě shledali spáchání daňového podvodu. Svůj závěr opírají nejprve o hodnocení společností, se kterými přímo stěžovatel sjednával podmínky reklamního plnění. Celkově jsou jednak toho názoru, že společnosti již samy o sobě vzbuzují pochybnosti o seriózności, jednak formálně bezvadné smluvní ujednání ve světle okolností vykazují nestandardní až účelové znaky. Žalovaný zdůraznil, že od roku 2008 poskytovaly stěžovateli reklamní plnění postupně 4 společnosti, charakter plnění se přitom vůbec neměnil a navíc se smlouvy o reklamě podobaly i vizuálně.

[26] Nespornou skutečností je, že v případě reklamy prostřednictvím společnosti Carenex se samotná realizace dělila do následujících dvou částí: sjednání pronájmu plochy na automobilu – zde společnost Carenex vystupovala jako zprostředkovatel mezi Oldřichem Hrabcem a stěžovatelem. Druhou částí tohoto obchodu byla samotná výroba reklamy (tzv. polepu automobilu), tu pro stěžovatele zprostředkovala opět společnost Carenex od dodavatelů společnosti CL-Prodex nebo od družstva Galira.

[27] Žalovaný i krajský soud v této souvislosti dále hodnotili zejména tyto skutečnosti:

- společnost Carenex a její dodavatelé se jeví jako problémoví. V tomto smyslu šlo o založení společnosti krátce před uzavřením obchodu se stěžovatelem v roce 2009, sídlo se nacházelo na adrese stejné jako u množství dalších společností, společnost opakovaně nezveřejnila účetní závěrky ve Sbírce listin, její dodavatelé CL-Prodex a Galira jsou nekontaktní, u všech společností byla postupně zrušena registrace k dani z přidané hodnoty, také dodavatelé dlouhodobě nezveřejnili účetní závěrky,
- jednatel společnosti Carenex pan Trutna nebyl žalovanému schopný sdělit dostatečně konkrétní informace obchodování této korporace v oblasti zajištění reklamy,
- smlouva o reklamě obsahuje nestandardní podmínky (v žalovaném rozhodnutí jsou podrobně popsané – např. univerzální a málo určitý specifikovaný předmět plnění atp.) ve srovnání s jinými smlouvami téhož typu,
- smlouvy o pronájmu reklamních ploch mezi panem Hrabcem a společností Carenex neodpovídají reálně uskutečněnému plnění,
- žalovaný také zjistil rozpory ve výpovědích pana Hrabce a zástupců dodavatelů reklamy (společností Bellum a Carenex) o podmínkách sjednávání reklamy, umístění reklamy atp.
- Oldřich Hrabec vykázal příjmy, které neodpovídají uskutečněným plněním, především nevystavil fakturu na společnost Carenex,
- nebylo možno ověřit, zda byla z těchto obchodů mezi Carenex a CL-Prodex popř. družstvem Galira (pro nekontaktnost dodavatelů společnosti Carenex) odvedena daň z přidané hodnoty.

V případě realizace reklamy přes společnost Itineraton hodnotili krajský soud i žalovaný to, že

- společnost není standardním obchodníkem – založení vykazuje podobné znaky jako u společnosti Carenex, sama společnost je nekontaktní, veřejně se neprezentuje, má minimální zisk, prakticky jej negeneruje a nevykazuje účetní závěrku,

- existuje nestandardní propojení se společností Carenex, která zprostředkovala plnění stěžovateli v roce 2010, přesto její jednatel pan Trutna domluvil stěžovateli spolupráci v roce 2011 přes společnost Itineraton, aniž k tomu měl zjevné jednatelské oprávnění; stěžovatel k tomu uvedl, že při sjednávání smlouvy těžil z dobré spolupráce právě s panem Trutnou a bez zjevného důvodu přešel k reklamnímu plnění prostřednictvím jiné společnosti, než za kterou pan Trutna jednal v předchozím období,
- smlouva, stejně jako v případě společnosti Carenex, i v tomto případě neodpovídá standardům v dané oblasti, co se týče obsahu, smluvních podmínek atp.
- nekontaktnost společnosti ztěžuje prokázání odvodu daně z přidané hodnoty,
- krajský soud v rozsudku zdůraznil, že ze správního spisu vyplývá, že pan Trutna, přestože nebyl jednatelem společnosti Itineraton, minimálně v roce 2011 disponoval s jejími peněžními prostředky. Byla tu tedy prokázána personální vazba mezi společností Carenex a Itineraton.

[28] Obecně vzato, řetězec, v němž všichni plátci svou povinnost odvést daň z přidané hodnoty splní, nepochybně naplňuje účel právní úpravy této daně, nenarušuje neutralitu mezi jednotlivými plátci a z hlediska fiskálního je nanejvýše žádoucí. Nejvyšší správní soud je proto toho názoru, že právě takové – právní úpravou předvídané a regulované - jednání odpovídá běžným obchodním podmínkám. Z výše uvedeného je však podle Nejvyššího správního soudu zřejmé, že zejména pro nekontaktnost a absenci účetních dokladů dodavatelů či přímo klíčových společností pro zprostředkování reklamy stěžovatele, tj. u společností Carenex a Itineraton, nebylo možno ze strany daňové správy dostatečně ověřit odvedení daně z přidané hodnoty. Jestliže správce daně rozklíčoval řetězec obchodů mezi jednotlivými daňovými subjekty a v tomto řetězci nelze poté ověřit odvod daně z přidané hodnoty, tím spíše vyvstává také pochybnost o oprávněnosti odpočtu odvedené daně z přidané hodnoty na výstupu.

[29] Ostatní okolnosti ve svém souhrnu poté podle názoru Nejvyššího správního soudu prokazují, že uvedené nejasnosti kolem klíčových společností rozhodně nejsou nahodilé ani ojedinělé, ba naopak, svědčí o provázanosti a opakování téhož jednání, které má společný znak v tom, že žalovaný měl ve výsledku ztíženou možnost ověřit odvod daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil námitce, že by žalovaný a krajský soud existenci daňového podvodu dovozovali izolovaně z jednotlivých okolností - např. pouze z těch skutečností, že by společnosti byly nekontaktní, že nepodaly daňové přiznání nebo že vznikly krátce před uzavřením obchodu. Vše výše uvedené až v souhrnu naopak podle názoru Nejvyššího správního soudu svědčí závěru krajského soudu i žalovaného, že i přes formální a materiální splnění podmínek byl v dané věci v popsaném řetězci spáchán podvod na dani z přidané hodnoty.

[30] Žalovanému tedy zbývalo posoudit, zda stěžovatel o daňovém podvodu věděl, mohl vědět nebo vědět měl (tedy zda byl v dobré víře, že obchod není zatížen podvodem na dani). Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014 – 59 uvedl, že *„při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na*

DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem".

[31] Nejvyšší správní soud se zde ztotožnil se žalovaným i krajským soudem v tom, že základní podezřelou okolností bylo zahájení spolupráce vždy s novou společností - Carenex v roce 2010, přestože stěžovatel v roce 2009 při uskutečnění téže reklamy týmž způsobem spolupracoval se společností Bellum, a se společeností Itineraton v roce 2011, i když spolupracoval v předchozím roce se společností Carenex. V této souvislosti žalovaný správně hodnotil jako podezřelou okolnost, že stěžovateli bylo známo, že pan Trutna ještě nebyl zapsán jako jednatel společnosti Carenex, přesto to v něm nevzbudilo podezření o serióznosti partnera. Stěžovatel si na jednu stranu nebyl jistý, s kým vlastně za společnost Carenex jednal, zda s panem Z. nebo Trutnou, oproti tomu však zcela konkrétně uvedl, že spolupráci se společností Itineraton zahájil na základě doporučení a dobrých zkušeností se spoluprací právě s panem Trutnou. Při těchto změnách bylo taktéž podezřelé (a přesto tomu stěžovatel dle svých vyjádření nevěnoval patřičnou pozornost), že stěžovatel sice po roce měnil dodavatele reklamy na společnost Itineraton, ve skutečnosti však šlo z obsahového hlediska (a dokonce i formální úpravou) opět o totožnou smlouvu lišící se pouze v detailech.

[32] Stěžovatel v kasační stížnosti tato skutková zjištění nerozporuje, nabízí pouze jiný náhled na hodnocení toho, zda o své účasti v daňovém podvodu věděl, mohl nebo měl vědět. Stěžovatel zde argumentuje tím, že za objednanou službu zaplatil, a obhajuje se, že nemohl vědět a nebylo ani jeho povinností vědět, zda šlo o nespolehlivé plátce daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud se však ztotožnil se žalovaným i s krajským soudem v tom, že podezřelých okolností o serióznosti prováděných obchodů (z daňového hlediska) zde bylo zjevných více a řada z nich by musela být dříve nebo později zřejmá i stěžovateli, pokud by o důvěryhodnosti obchodního partnera jevil alespoň základní zájem. Stěžovatel však dle svých tvrzení v podstatě své dodavatele prověřil jen minimálně. Např. shledal-li žalovaný, že společnost Itineraton (dodavatel reklamy stěžovatele v roce 2011) byla nekontaktní, stěžovatel netvrdí opačnou zkušenost, popř. není schopen prokázat, že by společnost pro něj kontaktní byla, že by řádně fungovala. To tedy naopak nesvědčí úzkému kontaktu stěžovatele se svým dodavatelem, potažmo osobami, které za něj jednaly. Nejvyšší správní soud ve vyjádření stěžovatele taktéž postrádá logické vysvětlení, proč vůbec v roce 2010 změnil dodavatele ze společnosti Bellum na společnost Carenex a v roce 2011 na společnost Itineraton. Zde by logickým vysvětlením (jež by však bylo nutno prokázat) bylo pro Nejvyšší správní soud např. to, že společnosti oproti předchozím letům nabídly nižší cenu za reklamu, viditelnější místo, nižší provizi za zprostředkování apod. Nic takového však stěžovatel netvrdí.

[33] V souhrnu tak platí, že ani správci daně, ani krajskému soudu a Nejvyššímu správnímu soudu stěžovatel nenabídl jinou verzi o uskutečněném plnění, než jaká vyplynula ze zjišťování a dokazování správce daně. Takto ze spisu – zjednodušeně řečeno - vyplývá pouze tolik, že stěžovatel v každém daňovém období bez řádného důvodu změnil svého dodavatele reklamy, která však byla nadále poskytována stěžovateli v témže rozsahu a za týchž podmínek, přičemž zprostředkovatelé vždy vykazují znaky znevěrohodňující jejich řádné fungování a vždy bylo pro žalovaného nemožné ověřit odvod daně z přidané

hodnoty právě u těchto zprostředkovatelských společností. Kasační stížnost je tak svou podstatou spíše polemikou s hodnocením žalovaného a krajského soudu, než že by ve věci nabídla jiný pohled na to, jaká opatření učinil stěžovatel proti tomu, aby zamezil své účasti na daňovém podvodu.

[34] Nejvyšší správní soud má proto za to, že zde není důvod nahlížet na věc jinak, než jak to již učinil žalovaný i krajský soud. Na základě výše uvedeného se tedy Nejvyšší správní soud ztotožnil se žalovaným i s krajským soudem v názoru, že zde daňový podvod na dani z přidané hodnoty skutečně vznikl a že stěžovatel neučinil dostatečná opatření k vyloučení účasti na něm. Této účasti si proto stěžovatel mohl a měl být vědom. Stěžovateli za těchto okolností proto nelze přiznat odpočet daně na vstupu podle ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty.

[35] Nejvyšší správní soud se z vyložených důvodů neztotožnil se žádnou z námitek stěžovatele. Napadený rozsudek Krajského soudu v Brně je tedy zákonný, kasační stížnost proti němu podanou proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

IV. Náklady řízení

[36] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jenž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti měl, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, jelikož mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady přesahující rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.)

V Brně dne 27. září 2018

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu