ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Jitky Zavřelové a Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **ELGAS CZ s.r.o.**, se sídlem Kollárova 568, Lanškroun, zastoupená JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 7. 2018, čj. 32793/18/5300-21442-711315, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 29. 4. 2020, čj. 52 Af 45/2018-95,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni devatenácti dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 6. 2017 daň z přidané hodnoty (dále „DPH“) za měsíce únor, duben, květen, červenec, srpen, září, říjen a prosinec 2013, dále únor, duben, květen, červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec 2014 a též leden a prosinec 2015 v celkové výši 4 347 000 Kč (zároveň jí vyměřil penále v celkové výši 869 400 Kč). Správce daně žalobkyni odepřel uplatněné nároky na odpočet DPH, neboť dospěl k závěru, že věděla, anebo s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem mohla a měla vědět, že přijatá zdanitelná plnění za reklamní služby byla zasažena podvodem. Tato plnění spočívala v zajištění reklamních služeb u závodního týmu při motocyklových závodech v rámci mezinárodních soutěží, a to postupně od tří dodavatelských subjektů (Ignitum s.r.o., INTERMOTO STEP s.r.o. a INTERMOTO SPORTS MANAGER s.r.o.).

[2] Žalovaný k odvolání žalobkyně změnil v záhlaví označeným rozhodnutím platební výměry v části týkající se splatnosti daně a penále, ve zbytku je ale ponechal beze změny. Vyšel z judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU, podle níž samotná existence daňového podvodu k odepření nároku na odpočet DPH nepostačuje. Proto v tomto směru stejně jako správce daně popsal i dílčí objektivní okolnosti, z nichž je v jejich souhrnu zřejmé, že obchodní transakce byly zasaženy takovými nestandardnostmi, resp. indiciemi o zapojení do podvodného řetězce, které prokazují, že žalobkyně o daňovém podvodu minimálně mohla a měla vědět (mohla o něm alespoň nabýt podezření). Žalobkyně zároveň zcela rezignovala na minimalizaci podnikatelského rizika při uzavírání smluv s uvedenými dodavateli, tudíž nelze její neobezřetnost posuzovat jako jednání v dobré víře. Odepření nároku na odpočet DPH bylo zcela oprávněné a v souladu se zákonem.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích. Namítala nesprávné rozložení důkazního břemene, neboť ji správce daně v doměřovacím řízení vyzval k prokázání dobré víry (neviny) z hlediska zapojení do podvodného řetězce. Důkazní břemeno ohledně „zlé víry“ však leželo výlučně na orgánech finanční správy, proto správce daně nemohl učinit závěr, že žalobkyně neprokázala přijetí takových opatření, kterými by zapojení do daňového podvodu mohla zabránit. Dále žalobkyně namítala neprokázání existence daňového podvodu a příčinné souvislosti mezi ním a objektivními okolnostmi, které rovněž rozporovala. Nelze jí klást k tíži skutečnosti, které nastaly až po uskutečnění obchodních transakcí mezi ní a dodavateli. Žalovaný neprokázal, že žalobkyně nepřijala dostatečná opatření za účelem zamezení své účasti na daňovém podvodu, neboť informace o dodavatelích nevykazovaly nesrovnalosti, kvůli nimž by bylo namístě usuzovat, že jde o podvod na DPH. Objektivní okolnosti musí navíc ve svém souhrnu vést k závěru o podvodu na DPH jakožto k jedinému rozumnému vysvětlení, jinak nelze závěr o spoluodpovědnosti za spáchání daňového podvodu vyslovit. Správce daně i žalovaný se nadto dopustili pochybení spočívajícího v tom, že žalobkyni jednak odpírají nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu, současně jí ale v rámci objektivních okolností vytýkají nenaplnění hmotněprávních podmínek nároku.

[4] Krajský soud shora uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Vyšel z toho, že deklarovaným předmětem činnosti žalobkyně je především výhradní prodej výrobků a zboží německé společnosti *G. Kromschröder Aktiengesellschaft* (dnes *Elster GmbH*) na území ČR a Slovenska, přičemž v letech 2012 až 2015 vykazovala žalobkyně roční obrat v rozmezí 33,9 mil. Kč až 50,3 mil. Kč. Sporné reklamní plnění za rok 2013 činilo 6,1 mil. Kč, za rok 2014 11,9 mil. Kč a za rok 2015 6,89 mil. Kč, tedy v poměru k obratu dosahovalo až 20 %. Takové částky posoudil krajský soud jako neobvyklé a nadměrné, tím spíše, byly-li platby prováděny (až na výjimky) hotovostně na základě vystavených faktur několik dní po sobě či s nepatrnými prodlevami v částkách okolo 200 až 300 tisíc Kč (zákon stanovil horní hranici pro hotovostní platby v rozhodné době na 350 tisíc Kč). Nadto krajský soud podotkl, že reklamní plnění měla být poskytována na motocyklových závodech konaných v několika evropských zemích (jednou na území ČR), a to i přesto, že okruh potenciálních zákazníků žalobkyně připadal v úvahu právě jen na území ČR a Slovenska. Správce daně i žalovaný podle krajského soudu dostáli povinnosti prokázat existenci daňového podvodu i toho, že o něm žalobkyně věděla či mohla a měla vědět. Výzvu správce daně je nutno chápat jako poskytnutí možnosti uvést a prokázat přijetí veškerých rozumných opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu, nikoliv jako

přenesení důkazního břemene. Společnosti INTERMOTO STEP a INTERMOTO SPORTS MANGER daňová přiznání vůbec nepodaly či nepřiznaly přijatá zdanitelná plnění, společnost Ignitum v části období přiznání nepodala, v části podala, avšak nepřiznala veškerá přijatá zdanitelná plnění. To, že ve věci nešlo o zcela fiktivní plnění s řetězcem firem či že nebyla zpochybněna výše plnění, samo o sobě neznamená, že se nemohlo jednat o podvodné jednání, neboť je splněna podmínka příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a jednáním žalobkyně (mj. rozdělování plateb nebo nekonkrétní smluvní ujednání). Krajský soud dále odkázal na objektivní okolnosti, které orgány finanční správy ve věci zjistily. Zdůraznil, že některými se zabýval již NSS v rozsudku ze dne 22. 5. 2019, čj. 10 Afs 70/2018-73, v němž rozhodoval o zajišťovacích příkazech vůči žalobkyni. Krajský soud se ztotožnil s tím, že tyto objektivní okolnosti ve svém souhrnu tvoří ucelený obraz o pochybném jednání subjektů, které se žalobkyně snaží atomizovat.

[5] Krajský soud dále podotkl, že v roce 2015 se závodní tým nesoucí danou reklamu nezúčastnil 7 ze 13 závodů (konkrétně od 6. 6. 2015). Přesto žalobkyně v souladu s uzavřenou smlouvou uhradila od 30. 9. 2015 do 30. 11. 2015 jedenáct hotovostních plateb ve statisícových částkách. Vysvětlení této skutečnosti ze strany žalobkyně a svědka J. K. (jednatele i společníka všech výše jmenovaných dodavatelských subjektů) si vzájemně odporují. V tomto ohledu je navíc možno připustit, že správce daně a žalovaný byli přesvědčení jak o existenci daňového podvodu, tak měli pochybnosti o rozsahu přijatého plnění. Tyto dvě roviny se v uvedeném případě nutně nevylučují, jak namítá žalobkyně. Pokud dále v daňovém řízení i v žalobě uvádí, že dostála povinnosti předběžné opatrnosti (dodavatele si prověřila v obchodním a insolvenčním rejstříku, zjistila, zdali jsou plátci DPH, a získala na ně reference od společnosti HERO Computers s. r. o.), nelze vzhledem k míře a podstatě zjištěných okolností s takovým tvrzením (z hlediska liberačních důvodů) souhlasit. Za nepřípadný dále označil krajský soud požadavek žalobkyně, že měl správce daně nejprve vymáhat nedoplatek na DPH u dodavatelských subjektů, které daň neodvedly. Tyto subjekty byly nekontaktní a výběr daně u nich nebyl možný, mj. i pro jejich likvidaci a následný výmaz z obchodního rejstříku. Nakonec se soud zabýval i námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, konkrétně užitého obratu „věděl, nebo vědět mohl a měl“. Zdůraznil, že z kontextu a celého obsahu rozhodnutí je zjevné, že orgány finanční správy kladou žalobkyni za vinu nikoliv to, že o daňovém podvodu prokazatelně věděla, ale že o něm vědět mohla a měla, pokud by byla dostatečně obezřetná.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Proti rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Zaprvé namítá předsudečnost krajského soudu vedoucí k nezákonnosti rozsudku. Krajský soud totiž zobecnil, že poskytování reklamy slouží k nezákonné daňové optimalizaci, resp. nekalým daňovým praktikám. Každý prověřovaný obchod je však třeba posuzovat samostatně a objektivně. Ve věci jsou irelevantní závěry Nejvyššího správního soudu ve vztahu k zajišťovacím příkazům, neboť daňová řízení zajišťovací a nalézací se zakládají na zcela odlišných požadovaných důkazních standardech. Krajský soud nesprávně posoudil i otázku rozložení důkazního břemene. Ze zprávy o daňové kontrole vyplynulo, že k doměření daně došlo v důsledku neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky. Nelze souhlasit s krajským soudem, že je nutno tento závěr vykládat tak, že stěžovatelka měla prostor uvést a prokázat, že přijala veškerá možná opatření pro zabránění daňového podvodu, naopak z něj jednoznačně plyne, že správce daně jí v rozporu se zásadou rozložení důkazního břemene daň doměřil pro jeho neunesení. Prokazování odpovědnosti

daňového subjektu za daňový podvod však tíží správce daně nikoliv daňový subjekt. Ten tak může zůstat zcela pasivní. Správce daně oproti tomu tíží důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení o nepřijetí dostatečných opatření. Měl uvést, jaká další opatření za účelem vyvarování se podvodu měla stěžovatelka přijmout a nepřijala. Neplnění daňových povinností ze strany třetích osob nelze bez dalšího považovat za daňový podvod. I v ohledu prokázání jeho existence totiž tíží důkazní břemeno správce daně. Nelze souhlasit, že by stěžovatelka nedostála povinnosti rozumně vysvětlit postupné změny dodavatelů. Smlouvu o reklamě bylo vždy možno uzavřít pouze s tím subjektem, který získal pro účast na mistrovství v dané sezóně licenci. Ve věci tak nebylo prokázáno, že by k daňovému podvodu (vč. daňové ztráty) došlo. Příčinná souvislost mezi neodvedením daně a nárokem na odpočet DPH nebyla dána. Touto otázkou se orgány finanční správy vůbec nezabývaly a není zřejmé, z čeho plyne naplnění příčinné souvislosti. To nelze považovat za nevýznamné, neboť odepření uplatněného nároku na odpočet musí být důsledkem zjištěného podvodného jednání. Rovněž nelze souhlasit s tím, že by vyčíslení výše daňové ztráty nebylo třeba, resp. že se jím orgány finanční správy nemusely zabývat, a to s ohledem na požadavek vyrovnat narušenou daňovou neutralitu. Existence daňové ztráty nebyla v řízení vůbec prokázána, nebylo ani prokázáno, že by došlo k podvodu na dani a že by existovala souvislost mezi údajně neodvedenou daní a uplatněnými nároky na odpočet.

[7] Stěžovatelka podrobně rozporuje i zjištění dílčích objektivních okolností aprobovaných krajským soudem, které mají svědčit o tom, že věděla nebo měla a mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu. Opět zdůrazňuje, že mezi zjištěnými objektivními okolnostmi a daňovým podvodem musí být dána příčinná souvislost. Pokud krajský soud akceptoval okolnosti, které s daňovým podvodem nemají příčinnou souvislost, nemají tyto okolnosti žádnou vypovídající hodnotu ohledně povědomí stěžovatelky o existenci daňového podvodu. Pro založení spoluodpovědnosti daňového subjektu za spáchání podvodu na DPH jiným subjektem je nezbytné, zda právě spáchání podvodu by pro každého rozumného posuzovatele bylo jediným rozumným vysvětlením všech objektivních okolností přezkoumávaných transakcí. Z rozsudku však není patrné, z čeho krajský soud závěr o daňovém podvodu dovozuje, současně v tomto ohledu nevypořádal odpovídající žalobní námitky. Ve věci je možno dojít i k jiným než předestřeným verzím založeným na dobré víře stěžovatelky. Stěžovatelka se nesnaží objektivní okolnosti atomizovat, pouze namítá, že objektivní okolnosti ve svém souhrnu neprokazují její povědomí o daňovém podvodu.

[8] O podvodných záměrech dodavatele nic nevypovídá obecnost uzavřené smlouvy (první objektivní okolnost), naopak v oblasti reklamy na sportovních (kulturních) akcích jsou obecné smlouvy standardem. Z úrovně specifikace závazku neplyne riziko daňového podvodu. S ním nemá souvislost ani provádění plateb v hotovosti (druhá objektivní okolnost), neboť není zřejmé, jak má tato skutečnost odůvodňovat obavu, zda dodavatel řádně splní daňovou povinnost. Z výslechu svědka K. vyplynulo, že hotovostní platby byly prováděny na žádost dodavatelů, kteří potřebovali hotovost pro zajištění nezbytných výdajů. Ostatně ani orgány finanční správy nemají zcela jasno v tom, zda je provádění plateb nespornou skutečností, anebo k úhradám fakticky nedocházelo. Správce daně a žalovaný stěžovatelce vytkli i pozdější nekontaktnost dodavatelů (třetí objektivní skutečnost), k čemuž však došlo až *ex post*. Dále krajský soud poukázal na neexistenci webových stránek dodavatelů (čtvrtá objektivní okolnost), avšak stěžovatelka již v odvolacím řízení prokázala, že dodavatelé měli stránky zřízeny. Ostatně i v tomto

ohledu navíc není dána příčinná souvislost s rizikem daňového podvodu. Co se týče výtky ohledně nezveřejňování účetních závěrek ze strany dodavatelů (pátá objektivní okolnost), ty nezveřejňuje mnoho obchodních společností. Ani změny v dodavatelích, tedy poskytovatelích reklamy (šestá objektivní okolnost) o riziku daňového podvodu nesvědčí. Smlouvu bylo možno vždy sjednat pouze se subjektem disponujícím oprávněním v soutěži. Měli-li dodavatelé sídlo na virtuálních adresách (sedmá objektivní okolnost), ani mezí tím a rizikem spáchání daňového podvodu není dána přímá spojitost. Nejedná se o porušení jakékoliv povinnosti, ani nijak nestandardní obchodní praxi. Rovněž změny v osobě jednatele a společníka dodavatelských subjektů na pana K. před zahájením jejich spolupráce (osmá objektivní okolnost) o ničem nevypovídají, neboť k nim došlo v řádu měsíců a let před započetím obchodních vztahů. Naopak až po ukončení spolupráce došlo u dodavatelů ke změně v osobě jednatele na rumunského občana, což je opět skutečnost hodnocená *ex post*. K účinnosti reklamy stěžovatelka uvádí, že plnění v průběhu obchodních vztahů vyhodnocovala, reklama na motocyklových závodech je obecně účinná, tudíž pro podnikatele přínosná. Vytýkané neprověřování účinnosti reklamy (devátá objektivní okolnost) tedy neobstojí. Konkrétní způsob reklamy je v autonomii podnikatelského úsudku, přičemž diváci sledují v dnešní době i zahraniční závody, proto byla reklama i tímto způsobem prezentována stovkám tisíc diváků v ČR a na Slovensku jakožto potenciálním zákazníkům stěžovatelky. Krajský soud rovněž společně s orgány finanční správy pochybil, pokud posoudil jako problematický způsob určení ceny reklamy (desátá objektivní okolnost). K této skutečnosti totiž v odvolacím řízení nebyl stěžovatelce dán prostor se vyjádřit, žalobou napadené rozhodnutí proto bylo překvapivé a krajský soud jej měl zrušit. Způsob sjednání ceny nadto nebyl jakkoliv nestandardní, úvahy krajského soudu o nepřiměřené výši výdajů na reklamu jsou zcela nepodložené. Výši marketingových výdajů stěžovatelky pohybující se mezi 15 % a 20 % z celkových tržeb nelze považovat za excesivní. Za další skutečnost, k níž došlo *ex post*, stěžovatelka považuje odkaz krajského soudu na to, že v roce 2015 nedošlo k plnění reklamy ze strany příslušného dodavatele v plném rozsahu, který byl ve smlouvě sjednán (jedenáctá objektivní okolnost). To však nebylo před navázáním obchodní spolupráce známé, tedy není dána souvislost s povědomím stěžovatelky o daňovém podvodu. Proto popsané objektivní okolnosti nepředstavují logický a ucelený soubor důkazů, ale naopak jednotlivá, izolovaná a neprůkazná tvrzení bez souvislosti s daňovým podvodem, navíc k některým z nich došlo až po uskutečnění obchodního vztahu.

[9] Krajský soud nesprávně posoudil i otázku nepřijetí rozumných opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelce nepřísluší prověřovat každého svého obchodního partnera. Navíc je nadbytečné zabývat se tím, zdali stěžovatelka přijala veškerá opatření, jimiž mohla své účasti na podvodu předejít. Neměla totiž k dispozici žádné indicie, které by v ní mohly vzbudit v okamžiku sjednávání obchodních smluv podezření nebo prvotní pochybnosti o účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelka dostála požadavkům na dostatečnou obezřetnost, tedy byla u ní dána dobrá víra. Dodavatele prověřila pomocí veřejně dostupných údajů na internetu a ve veřejných rejstřících. Dodavatelé měli ekonomické zázemí, neboť provozovali špičkový závodní tým, který se účastnil mistrovství světa, a realizovali reklamu pro obecně známé značky. Pan K. byl navíc obecně uznávaným expertem v oblasti motocyklových závodů. Ze zjištěných skutečností tedy nevyplynuly žádné nesrovnalosti ohledně dodavatelů, proto nelze rozumět tomu, proč podle krajského soudu stěžovatelčina přijatá opatření „*zůstala toliko ve formální rovině*“. Podstatnou otázkou je, zda v letech 2013 až 2015 mohl průměrně rozumný a obezřetný

podnikatel vyhodnotit veškeré okolnosti jako poukazující na množnost nekalých záměrů na straně dodavatele (dodavatelů). Krajský soud posuzoval subjektivní okolnosti současnou optikou, nikoliv z pohledu stěžovatelky v rozhodné době. Dále zcela opomněl žalobní námitky vytýkající žalovanému, že nespecifikoval, která konkrétní omezení měla stěžovatelka přijmout. Stěžovatelka také zopakovala, že by se správce daně měl primárně pokoušet vybrat daň u skutečných daňových dlužníků (anebo alespoň prokázat, že takový postup je vyloučen). Finanční správa však vůči společnosti INTERMOTO STEP nepodnikla po dobu více než roku a půl žádné kroky, byť vůbec nepodala daňová přiznání. Obdobně je to se společností Ignitum, neboť i vůči ní byla finanční správa liknavá. Nakonec stěžovatelka vytkla krajskému soudu, že žalovaný fakticky zpochybnil hmotněprávní podmínky § 72 a § 73 zákona o DPH, pokud měl (vedle objektivních okolností) pochybnosti o rozsahu přijatého plnění, čímž nepřípustně smísil otázku existence daňového podvodu a neprokázaného plnění.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

[10] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný nesouhlasil, že by se rozsudek krajského soudu zakládal na jakékoliv předsudečnosti. Správně posoudil otázku rozložení důkazního břemene. Správce daně unesl důkazní břemeno, neboť prokázal jak existenci podvodného řetězce transakcí, tak objektivní okolnosti, podle nichž stěžovatelka o účasti na daňovém podvodu věděla anebo vědět mohla a měla. Správce daně může daňový subjekt vyzvat k tvrzení a prokázání rozhodných skutečností, aniž by byl takový postup v rozporu s rozložením důkazního břemene. Přijetí rozumných opatření totiž může být liberačním důvodem ve vztahu k odpovědnosti daňového subjektu, tyto interní opatření ale správce daně není schopen sám ze své pozice prokázat. Byť by dnes byla výzva stěžovatelce (a závěr daňové kontroly) formulována odlišně, rozhodné je, že neprokázání přijatých opatření (jejich nedostatečnost) nebyla jediným důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH. Tím bylo zejména prokázání existence objektivních okolností. Po zjištění objektivních okolností ohledně povědomí daňového subjektu o účasti na daňovém podvodu totiž existuje jen minimální prostor na prokázání dobré víry prostřednictvím přijatých opatření, naopak není výjimečné, že přijatý závěr na základě objektivních okolností je již dále nezvratný. I proto nelze z praktických důvodů přisvědčit požadavku, aby orgány finanční správy uvedly v rozhodnutí opatření, která měl daňový subjekt přijmout. Dále žalovaný uvedl, že pro narušení neutrality DPH, k němuž ve věci došlo, neexistuje jiné rozumné vysvětlení nežli právě podvod na DPH. Z judikatury nelze dovodit stěžovatelkou popsaný požadavek na přesné vyčíslení rozsahu, v němž byla daňová neutralita narušena. Stejně tak se nelze ztotožnit s tím, že by odepření nároku na odpočet DPH mělo být sanací narušené neutrality daně. K objektivním okolnostem žalovaný obecně odkázal na povinnost vnímat je v jejich souvislosti, nikoliv jednotlivě, a to i ve smyslu doktríny tzv. jediného rozumného vysvětlení. I dílčí skutečnosti, které samy o sobě nemusí být nikterak neobvyklé, totiž mohou v celkovém obrazu zjištěných okolností snižovat pravděpodobnost jakéhokoliv jiného rozumného vysvětlení. K nároku na odepření odpočtu DPH žalovaný zdůraznil, že je-li uplatněn v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy, vůbec nevzniká. Proto je nepřípadný odkaz stěžovatelky na to, že daň měla být primárně vybrána u dodavatelů. Závěrem žalovaný uvedl, že u naprosté většiny plnění neexistovaly pochybnosti o jejich uskutečnění, avšak u všech bylo zjištěno zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH.

[11] V replice stěžovatelka vedle již uplatněných námitek odkázala mj. na rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, v němž soud odmítl úvahu žalovaného o přenášení důkazního břemene zpět na daňový subjekt na základě neupřesněného „vědomostního testu". I přesto žalovaný půl roku po vydání tohoto rozsudku NSS uvedl, že *„k přenesení tohoto důkazního břemene zpátky na daňový subjekt dochází na základě tzv. vědomostního testu"*. Proto stěžovatelka trvá na tom, že správce daně a žalovaný v projednávané věci nesprávně posoudili otázku rozložení důkazního břemene, načež dospěli k nesprávným závěrům o její odpovědnosti za daňový podvod. Žalovaný nadto vůbec neprokázal, zda došlo k daňové ztrátě, která by byla důsledkem podvodného jednání. Výjimku ze zásady nároku na odpočet DPH je třeba vykládat restriktivně, proto je třeba trvat na jednoznačném prokázání existence daňového podvodu.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud úvodem poznamenává, že se již v rozsudku ze dne 8. 3. 2021, čj. 5 Afs 316/2019-74, zabýval kasační stížností téže stěžovatelky týkající se doměření daně z příjmů právnických osob, a to mimo jiné z důvodu, že jí správce daně neuznal výdaje na reklamu poskytovanou shora jmenovanými dodavateli jakožto výdaje vynaložené na dosažení, zajišťování a udržení příjmů (daná plnění byla ve shora uvedených zdaňovacích obdobích předmětem i nyní projednávané věci). Byť neuznání takovýchto výdajů pro účely daně z příjmů představuje odlišný institut od odepření nároku na odpočet DPH, závěry, které Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku vyslovil, lze připomenout (ještě před vypořádáním jednotlivých kasačních námitek) i v tomto řízení. S přihlédnutím k objektivním okolnostem zjištěným v řízení o odepření nároku na odpočet DPH se totiž Nejvyšší správní soud ztotožnil s tím, že reklama byla poskytována účelově, přičemž jejím hlavním cílem bylo získání neoprávněné daňové výhody. Lze dodat, že ústavní stížnost proti citovanému rozsudku Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 15. 6. 2021, sp. zn. I. ÚS 1208/2021.

IV. 1) Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu a vady rozhodnutí žalovaného

[15] Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stěžovatelka v kasační stížnosti předně uvedla, že se krajský soud nevypořádal s částí žalobních námitek ohledně příčinné souvislosti mezi objektivními okolnostmi a daňovým podvodem, a dále nedostatečnou specifikací konkrétních opatření, která měla stěžovatelka přijmout. Současně namítala, že kvůli aprobaci vnitřně rozporného rozhodnutí žalovaného ohledně naplnění hmotněprávních nároků na odpočet DPH, resp. zpochybnění rozsahu přijetého zdanitelného plnění zatížil krajský soud rozsudek i vadou nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána v případě takového rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny žalobní námitky; dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč žalobní námitky považoval za liché, mylné či vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí byla dána tehdy, pokud by z rozhodnutí nebylo

zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (např. rozsudky NSS ze dne 28. 8. 2007, čj. 6 Ads 87/2006-36, č. 1389/2007 Sb. NSS, ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 As 10/2005-298, č. 1119/2007 Sb. NSS, či ze dne 11. 8. 2004, čj. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je pak takové rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti, či jehož výrok je v rozporu s odůvodněním. V neposlední řadě se může jednat o takové rozhodnutí, jehož závěry jsou v příkrém rozporu se skutkovými zjištěními, nebo jehož odůvodnění je ve vztahu k výroku nejednoznačné (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS).

[16] Takto vymezené důvody nepřezkoumatelnosti kasační soud v rozsudku krajského soudu neshledal. Nejprve je nutno zdůraznit, že sám krajský soud zdůvodnil, proč je povinen reagovat na obsah a smysl žalobní argumentace, nikoliv na každou dílčí námitku, kterou stěžovatelka v žalobě uplatnila. S tím Nejvyšší správní soud souhlasí. Podstatné totiž je, aby se soud vypořádal se všemi stěžejními námitkami, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (k tomu blíže např. rozsudky NSS ze dne 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19, ze dne 24. 4. 2014, čj. 7 Afs 85/2013-33, anebo ze dne 18. 8. 2022, čj. 1 Afs 201/2021-53). Výše uvedené platí tím spíše, pokud stěžovatelka námitky v žalobě (a ostatně i nyní v kasační stížnosti) na různých místech a v různém znění opakuje a propojuje. V takovém případě je zcela korektní a zákonný postup, pokud soud shrne podstatu vznesené argumentace (tedy z jakých důvodů účastník řízení napadené rozhodnutí zpochybňuje), a na tu následně reaguje. Pochybením by bylo, pokud by takové vypořádání vůbec nereagovalo ani na podstatu části argumentace, která by (byla-li by důvodná) skutečně mohla ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí, jestliže by současně soud nevysvětlil, proč nebylo nutno se z jiných důvodů takovou otázkou zabývat, resp. by nepředestřel odlišné posouzení souvisejících otázek. Tak tomu v projednávané věci není. K otázce příčinné souvislosti mezi objektivními okolnostmi a daňovým podvodem krajský soud uvedl, že tato příčinná souvislost nemusí být dána přímo, naopak postačuje, je-li nepřímá (bod 22). Jinak řečeno, pro závěr o povědomí daňového subjektu o své účasti na daňovém podvodu podle krajského soudu postačuje, svědčí-li tyto okolnosti v souhrnu o pochybném jednání daňového subjektu. To odpovídá doktríně tzv. jediného rozumného vysvětlení, na niž stěžovatelka v žalobě odkazovala. Je tedy zřejmé, že touto úvahou se krajský soud zabýval. Rovněž výslovně reagoval i na otázku specifikace konkrétních opatření (bod 19), pokud uvedl, že (ne)přijetí rozumných opatření nemůže prokazovat správce daně.

[17] Stěžovatelka dále krajskému soudu vytýká vnitřní rozpornost napadeného rozsudku v návaznosti na vnitřně rozporné rozhodnutí žalovaného, a to konkrétně ve vztahu k otázce naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH za rok 2015 (v souvislosti s odstoupením závodního týmu ze soutěže v průběhu sezóny). Nejvyšší správní soud nesouhlasí, že by způsob, jakým se krajský soud s touto žalobní námitkou vypořádal, zakládal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Napadený rozsudek nevykazuje v tomto směru vady vymezené shora označenou judikaturou, je z něj dostatečně zřejmé a srozumitelné, z jakých hledisek krajský soud vyšel a jak uvedenou otázku posoudil. Ostatně argumentace stěžovatelky míří zejména proti správnosti souvisejících závěrů, resp. přezkoumatelností závěrů žalovaného (tím se kasační soud zabývá níže). Ani nepřezkoumatelnost rozsudku pro nesrozumitelnost tak není dána.

[18] Dále stěžovatelka namítá, že krajský soud měl zrušit žalobou napadené rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost. Stejně jako v případě rozsudku krajského soudu zde

stěžovatelka předně shledává nepřezkoumatelnost ve vnitřní rozpornosti ohledně toho, zda vůbec vznikly podmínky pro odpočet DPH ve vztahu k části plnění za rok 2015. Žalovaný se touto otázkou zabýval v bodech 101 až 106 svého rozhodnutí. Uvedl, že jakkoliv nezpochybňuje uskutečnění samotného plnění, považuje za podezřelé jednání stěžovatelky, která ani po odstoupení závodního týmu ze soutěže nepožadovala např. slevu z celkové smluvně sjednané částky za reklamu. Zdůraznil, že naopak zaplatila „plnou" cenu, ačkoliv reklama neproběhla oproti předchozím rokům na všech závodech mistrovství světa. Nejvyšší správní soud tuto výchozí úvahu nepovažuje za vnitřně rozpornou. Žalovaný jasně uvedl, že existenci plnění má za prokázanou (a tedy jsou naplněny i hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH). Přestože některé úvahy a formulace zvolené krajským soudem v odůvodnění napadeného rozsudku nejsou v tomto směru zcela přesné a šťastné, z kontextu i systematiky odůvodnění rozsudku a především návaznosti na jasné závěry žalovaného nelze takové odůvodnění považovat za zpochybnění části uskutečněného plnění. Podstata jeho závěrů je zřejmá. Předmětem smlouvy mezi stěžovatelkou a společností INTERMOTO SPORTS MANAGER byl závazek dodavatele „*zveřejnit vhodným způsobem reklamu objednavatele*" ve formě loga na přepravním automobilu, závodním motocyklu, na reklamních panelech a v boxu, a to na *Mistrovství světa kategorie Supersport*, na *Mistrovství ČR na přírodních okruzích* a na *Mistrovství ČR road race v paddocku*. Smlouva však nijak nekonkretizovala jednotlivé závody, na nichž měla být reklama zobrazena, a to ani ve smyslu jejich počtu. Nebylo tedy na daňových orgánech, aby vyložily vůli smluvních stran tak, že došlo ke zkrácení uskutečněného plnění oproti tomu, co měly dohodnuto. V tomto ohledu tedy žalovaný naplnění hmotněprávních podmínek uplatnění nároku na DPH nijak nezpochybnil. Nelze ale zároveň přehlédnout – a právě v tomto směru je nutno závěry žalovaného a krajského soudu chápat – že stěžovatelka zcela nepochopitelně nijak nereagovala na odstoupení závodního týmu ze soutěže, přestože dodavateli ze smlouvy plynul závazek „*konat tak, aby jeho sportovní výsledky byly co možná nejlepší a účinnost reklamy objednatele byla co možná nejvyšší.*" Ve vztahu k této skutečnosti žalovaný konstatoval, že jednání stěžovatelky bylo podezřelé, nepožadovala-li žádnou formu kompenzace, a to tím spíše (jak plyne ze zprávy o kontrole), že smlouvu smluvní strany sjednaly 29. 1. 2015, avšak k úhradě sjednané ceny došlo v průběhu září až prosince 2015 (po statisícových částkách). Z toho orgány finanční správy vyvodily, že se stěžovatelka nezajímala o skutečný účel, efektivitu a účinnost reklamy. Tento závěr tak není nikterak v rozporu s tím, že zjištěnou skutečnost posoudily jakožto objektivní okolnost svědčící o povědomí stěžovatelky o zapojení do daňového podvodu. Za podezřelé rovněž žalovaný označil jednání stěžovatelky, která i přes shora uvedené v další sezóně (2016) opět uzavřela smlouvu o reklamním plnění se subjektem, jehož jednatelem byl pan K. (a rovněž tým tohoto dodavatele odstoupil po dvou závodech ze soutěže). Není tedy namístě krajskému soudu vytýkat, že rozhodnutí žalovaného nezrušil pro nepřezkoumatelnost, ale naopak popsané závěry aproboval (byť za užití ne vždy zcela vhodného slovního vyjádření).

[19] Další vadu rozhodnutí žalovaného, k níž měl krajský soud přihlédnout, stěžovatelka spatřuje v jeho překvapivosti co do otázky určení ceny reklamy jakožto jedné z objektivních okolností. Podle stěžovatelky totiž tuto rovinu do řízení vznesl až žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí a nebylo jí umožněno se k této úvaze vyjádřit. K tomu krajský soud vyšel z toho (bod 24 napadeného rozsudku), že žalovaný neměl výhrady k výši plnění, nýbrž stejně jako správce daně poukazoval na velmi obecný způsob stanovení ceny (bod 52 rozhodnutí žalovaného). S tím se Nejvyšší správní soud ztotožňuje

a považuje dále za podstatné odkázat na zprávu o daňové kontrole. V ní správce daně vymezil (zčásti ve vztahu ke shora rozvedené námitce ohledně výše ceny v roce 2015, str. 52 až 54 zprávy o kontrole), že cena byla sjednávána jen formálně, bez ohledu na rozsah plnění, její výše s různými dodavateli se v průběhu kontrolovaných let zásadně lišila (a to v řádu milionů), což svědčí o lhostejnosti stěžovatelky vůči efektivitě sjednané ceny. Rovněž žalovaný na zprávu v tomto směru odkazuje, proto nelze souhlasit se stěžovatelkou, že by jeho rozhodnutí bylo v popsaném ohledu jakkoliv překvapivé, naopak se zakládá na dříve zjištěných a vymezených skutečnostech. Ani tato kasační námitka tak není důvodná.

IV. 2) Existence daňového podvodu, rozložení důkazního břemene a příčinná souvislost

[20] Nejvyšší správní soud ve vztahu k druhému okruhu námitek předně v obecné rovině odkazuje na četnou tuzemskou i evropskou judikaturu zabývající se nároky na odpočet DPH, jejich odepřením a zjištěním podvodů na DPH (k jejímu shrnutí viz např. výše již zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 201/2021-53). K tomu lze ve shodě s krajským soudem dodat, že v rozhodovací praxi správních soudů se nezřídka objevují případy, kdy k neoprávněnému uplatnění nároku na odpočet DPH dochází ve vztahu k poskytnutému reklamnímu plnění v prostředí motoristického sportu. Bez dalšího však určitě nelze dovozovat, že by každá reklama poskytnutá v tomto odvětví automaticky svědčila o účasti na daňovém podvodu. To ostatně takto striktně nepojímá ani krajský soud, jehož přístup stěžovatelka označuje za předsudečný. S takovou námitkou by se bylo možno ztotožnit jedině tehdy, pokud by krajský soud opřel své závěry pouze o takové „předsudečné“ předpoklady, nikoliv o konkrétní skutková zjištění a právní závěry, z nichž by plynula existence a povědomí stěžovatelky o daňovém podvodu. Tomu tak v projednávané věci není. Jakkoliv krajský soud poukázal na to, že některé daňové subjekty skutečně prostředí reklamy v uvedených soutěžích zneužívají pro *„nekalé daňové praktiky, místy označované jako nezákonná daňová optimalizace“*, jeho rozhodnutí vychází z přezkumu všech individuálních okolností, které správce daně a žalovaný v řízení zjistili a na jejichž základě rozhodli o odepření uplatněného nároku stěžovatelky na odpočet DPH.

[21] Dále stěžovatelka napadá použitelnost závěrů plynoucích z rozsudku kasačního soudu ohledně zajišťovacích příkazů v případě stěžovatelky. I ve vztahu k této námitce platí, že krajský soud nevzal za rozhodné pouze úvahy vyslovené ve výše zmíněném rozsudku čj. 10 Afs 70/2018-73 (jímž soud zrušil vydané zajišťovací příkazy, avšak ztotožnil se s podezřelými okolnostmi svědčícími o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu). Krajský soud v nyní projednávané věci pouze odkázal na to, že Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozsudku už okrajově vyjádřil i k obecnosti smluv, které stěžovatelka s poskytovateli reklamy uzavírala, k platbám v hotovosti a pochybením na straně poskytovatelů. Odkaz na tento rozsudek je však pouze doplňkový a pro způsob, jakým krajský soud žalobu posoudil, není sám o sobě určující. Podstatné totiž je, že všemi okolnostmi, ve vztahu k nimž se Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku vyjádřil, se krajský soud sám v nyní napadeném rozsudku jednotlivě zabýval a vypořádal se s nimi. Proto ani odkaz a reprodukce některých závěrů citovaného rozsudku čj. 10 Afs 70/2018-73 nezákonnost nyní napadeného rozsudku nezpůsobuje.

[22] Další okruh kasační argumentace se týká otázky nesprávného rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a způsobu, jak tuto otázku zhodnotil krajský soud. Orgány finanční správy totiž stěžovatelce dle jejího přesvědčení vytkly neunesení důkazního

břemene ve vztahu ke skutečnosti, která ji důkazně netížila. K tomu krajský soud uvedl, že správce daně dostál povinnosti prokázat existenci daňového podvodu i povědomí stěžovatelky o zapojení do něj, přičemž není na něm, aby prokazoval přijetí rozumných opatření. Stěžovatelce byla podle krajského soudu dána možnost prokázat, že taková opatření za účelem zabránění podvodu přijala. Stěžovatelka zpochybňuje tuto interpretaci rozhodnutí správce daně. Podle ní na ní bylo nezákonně přeneseno důkazní břemeno výzvou k prokázání skutečností ze dne 24. 10. 2016. K tomu kasační soud uvádí, že z konstantní judikatury správních soudů plyne, že správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k existenci daňového podvodu a povědomí daňového subjektu o něm, přičemž je na něm, aby zkoumal, zda daňový subjekt přijal veškerá opatření za účelem zabránění účasti na daňovém podvodu, která od něj mohla být vyžadována. Daňový subjekt má v tomto ohledu možnost se vyvinit, prokáže-li, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (např. rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, anebo již odkazovaný rozsudek čj. 1 Afs 201/2021-53). V tomto směru je tedy třeba závěr krajského soudu částečně korigovat, neboť otázku přijetí rozumných opatření nelze bez dalšího vyloučit z tzv. vědomostního testu (k tomu blíže srov. např. rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, a v něm citovanou judikaturu). Tato nepřesnost ze strany krajského soudu, resp. správce daně však automaticky nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku (či rozhodnutí žalovaného). Žalovaný totiž v rozhodnutí vymezil, jaké povinnosti pro daňové subjekty z judikatury správních soudů plynou a jakým způsobem jim lze dostát, resp. je porušit [kupříkladu popsal, že za neopatrnost svědčící o nepřijetí rozumných opatření lze považovat mj. nulovou nebo vágní smluvní dokumentaci, platby vysokých částek v hotovosti nebo rezignování na provádění kontrol zboží (zde služby)]. Tato obecná východiska lze vztáhnout i na projednávanou věc co do (ne)přijetí rozumných opatření, neboť se jedná o otázky, které daňové orgány stěžovatelce vytkly a které posoudily jako objektivní okolnosti svědčící o jejím povědomí o účasti na daňovém podvodu. Nadto žalovaný v bodě 63 žalobou napadeného rozhodnutí konkrétně popsal, jaké skutečnosti mohly na straně stěžovatelky vyvolat podezření, že se účastní daňového podvodu, a jak se takové účasti s ohledem na tyto skutečnosti mohla vyvarovat či jí zabránit. Pokud tedy žalovaný vymezil, v jakém ohledu stěžovatelka mohla přijmout rozumná opatření, avšak neučinila tak, aniž by se byť pokusila popsat jinou verzi skutkového děje, resp. zdůvodnění nepřijetí těchto opatření, nelze se ani přes zmíněnou nepřesnost odůvodnění rozsudku krajského soudu v dané věci ztotožnit s kasační námitkou nesprávného rozložení důkazního břemene. Považuje-li stěžovatelka pohled krajského soud na nepřijatá opatření za „pozdější optiku“, která neodpovídá pohledu podnikatele v rozhodné době, nelze ani s tím souhlasit. Vytčené podezřelé skutečnosti a opatření, která stěžovatelka mohla a měla přijmout v rámci běžné podnikatelské opatrnosti, jsou v celkovém kontextu totiž takového charakteru, že jen stěží by bylo možno hovořit o jisté „hraniční mezi“, která by bez bližšího objasnění činila daňovým subjektům objektivní potíže. K žádnému pozdějšímu posunu z hlediska nazírání na tyto okolnosti tak nedošlo.

[23] V dalším okruhu kasačních námitek stěžovatelka zpochybnila prokázání samotné existence daňového podvodu a daňové ztráty, a to zejména s ohledem na výtku krajského soudu ohledně „nedostatečného vysvětlení“ některých okolností. Judikatura správních soudů jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které

je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Ve vztahu k existenci podvodu musí správce daně vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63). V návaznosti na výše uvedené nelze způsobu, jakým se krajský soud s žalobní argumentací vypořádal, ničeho vytknout. Krajský soud vyšel z toho, že z okolností zjištěných a popsaných správcem daně a žalovaným byla existence daňového podvodu prokázána s nezbytnou mírou jistoty. Stěžovatelka (resp. svědek K. jakožto jednatel dodavatelských společností) některé zjištěné skutečnosti v daňovém řízení zpochybňovala, avšak neúspěšně. Ani v tomto směru tak nelze souhlasit, že by došlo k nezákonnému přenesení důkazního břemene na stěžovatelku. Krajský soud se totiž vypořádával s žalobní argumentací, která brojila proti závěrům žalovaného. Pokud soud odkázal na „nedostatečná vysvětlení“, je nutno tuto formulaci chápat ve smyslu tvrzení, které nevyvolalo pochybnost o správnosti a úplnosti zjištění správce daně, resp. žalovaného. Jednoduše řečeno, pakliže správce daně zjistí podezřelou okolnost svědčící o existenci daňového podvodu a zapojení do něj, daňový subjekt má prostor ji objasnit a vyvrátit, že by měla o (účasti na) daňovém podvodu svědčit. Důkazní břemeno však stále zůstává na straně správce daně, na němž je, aby tuto okolnost zjistil, prokázal a přesvědčivě vysvětlil, z čeho její význam dovozuje a proč, resp. jak tato okolnost souvisí s ostatními ve věci zjištěnými skutečnostmi. Tomu orgány finanční správy v projednávané věci dostály a tímto směrem se ubírají i úvahy, jimiž se krajský soud se souvisejícími žalobními námitkami vypořádal.

[24] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou neprokázání příčinné souvislosti mezi neodvedením daně ze strany dodavatelů a uplatněním nároku na odpočet DPH ze strany stěžovatelky. Krajský soud k tomu uvedl, že ve věci se jednalo o úmyslné a opakované porušení daňových povinností a neodvádění DPH, přičemž příčinná souvislost mezi neodvedením daně a chováním stěžovatelky (obecná smluvní ujednání, dělení plateb do menších částek placených v hotovosti atd.) byla splněna. Tento způsob vypořádání krajského soudu, který se stěžovatelka v kasační stížnosti snaží zpochybnit, je třeba chápat ve smyslu judikatury správních soudů k otázce příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a uplatněním nároku na odpočet DPH. V rozsudku ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60 (č. 3705/2018 Sb. NSS), na nějž stěžovatelka odkazuje, NSS zdůraznil, že *„vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty.“* Zjednodušeně řečeno, daňový subjekt nemůže nést objektivní odpovědnost, stal-li se součástí řetězce transakcí, který byl (v určitém bodě) zasažen daňovým podvodem, pokud nejsou naplněny podmínky subjektivní odpovědnosti tohoto subjektu ve vztahu k danému podvodu (tedy že o něm věděl, anebo vědět mohl a měl). V nyní projednávané věci správce daně a žalovaný pečlivě popsali, na základě čeho dovozují povědomí stěžovatelky o daňovém podvodu (neodvedením daně a uplatněním nároku na odpočet DPH). Na tyto skutečnosti odkázal i krajský soud. Pokud tedy stěžovatelka nyní namítá nesprávnost (nezákonnost) způsobu vypořádání uplatněné námitky v napadeném rozsudku, pomíjí kontext věci. Mezi neodvedením daně a uplatněním nároku na odpočet DPH jakožto základními znaky

možného daňového podvodu je dána příčinná souvislost tehdy, pokud dílčí subjekty řetězce transakcí jednají úmyslně za účelem získání neoprávněného odpočtu na DPH, která nebyla do rozpočtu odvedena. Orgány finanční správy i krajský soud dospěly v projednávané věci na základě provedeného dokazování a souboru zjištěných okolností věci k přesvědčivému závěru, že stěžovatelka o daňovém podvodu přinejmenším mohla a měla vědět, proto byl z její strany uplatněný nárok na odpočet DPH veden úmyslnou snahou získat neoprávněné obohacení. Proto s ní nelze souhlasit, že se žalovaný danou otázkou nezabýval, neboť ta naopak představuje podstatu žalobou napadeného rozhodnutí. Rovněž vůči způsobu, jakým se s danou námitkou vypořádal krajský soud (který ji posoudil stejně jako žalovaný, na jehož rozhodnutí zčásti odkázal), stěžovatelka nevznesla v kasační stížnosti argumentaci, kterou by bylo možno považovat za důvodnou. Nejvyšší správní soud se s ní proto neztotožnil.

[25] Dále stěžovatelka uvádí, že nebyla vyčíslena přesná daňová ztráta (tedy chybějící daň) narušující daňovou neutralitu. Tuto námitku však neuplatnila v řízení před krajským soudem, přestože mohla, a proto je nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatelka totiž v žalobě v tomto ohledu (ve spojení s námitkou prokázání daňového podvodu) pouze uvedla, že „*žalovaný ani správce daně vznik konkrétní daňové ztráty na státním rozpočtu neprokázali.*“ Z toho je zřejmé, že v žalobě stěžovatelka namítala nedostatečné *prokázání* daňové ztráty (a její existence), kdežto v kasační stížnosti shledává nezákonnost rozhodnutí žalovaného (a současně krajského soudu) v tom, že chybějící daň nebyla *přesně vyčíslena*. Otázka prokázání daňové ztráty a jejího konkrétního vyčíslení se však liší. Prokázání daňové ztráty (chybějící daně) je totiž nezbytnou podmínkou pro závěr, že došlo k podvodu na DPH, a tedy k odepření nároku na odpočet. Oproti tomu na přesném vyčíslení daňové ztráty není nutno vždy trvat, neboť v případech daňových podvodů to často ani není možné (např. rozsudky ze dne 18. 8. 2022, čj. 1 Afs 201/2021-53, anebo ze dne 24. 11. 2022, čj. 7 Afs 305/2020-87).

[26] Stěžovatelka též namítla, že je odepřením nároku na odpočet DPH nepoměrně zatížena, neboť správce daně měl daň vybrat primárně u toho daňového subjektu, který byl povinen ji odvést (dodavatelé stěžovatelky). V kasační stížnosti podrobně popisuje vývoj (ne)kontaktosti dodavatelských subjektů a dobu, po jakou měly orgány finanční správy příležitost daň od těchto subjektů vymáhat. Ani takto koncipovaná námitka nicméně není přípustná, neboť stěžovatelka uplatňuje kasační argumentaci nad rámec toho, co (velmi obecně) uvedla v žalobě. Proto úplnost lze pouze odkázat na způsob, jak na danou otázku reagoval krajský soud (a to nikterak nesrozumitelným způsobem, jak stěžovatelka nyní tvrdí). Obecně samozřejmě nelze připustit, aby správce daně upřednostnil vybrání daně u daňového subjektu pouze proto, že je to z hlediska vymahatelnosti jednodušší. Nebyla-li totiž na určitém článku řetězce daň odvedena, nemůže dojít k odmítnutí nároku na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá zdanitelné plnění, aniž by o nezákonných praktikách jiného plátce či plátců věděl či mohl vědět (k tomu srov. již zmíněný rozsudek čj. 5 Afs 60/2017-60 anebo rozsudek NSS ze dne 15. 9. 2021, čj. 8 Afs 162/2019-79). Oproti tomu je možno odepřít odpočet tomu subjektu, který věděl či vědět mohl a měl, že se účastní plnění zatíženého podvodem (rozsudek NSS ze dne 20. 8. 2020, čj. 1 Afs 326/2019-39), není-li možno daň vybrat u daňového subjektu, který byl povinen ji odvést. Postup orgánů finanční správy při odepření nároku na odpočtu DPH proto není v tomto ohledu nezákonný, pokud dostatečně osvětlí, z jakých skutečností dovozují povědomí stěžovatelky o zapojení do podvodu na DPH (k posouzení těchto okolností v dané věci viz níže).

IV. 3) Objektivní okolnosti

[27] V samostatném (posledním) okruhu kasační argumentace stěžovatelka (stejně jako již v žalobě) zpochybnila zjištěné objektivní okolnosti. Obecně namítla, že spoluodpovědnost za spáchání podvodu na DPH může být dána jen tehdy, pokud závěr o účasti na daňovém podvodu představuje jediné rozumné vysvětlení všech objektivních okolností. V projednávané věci je však dle stěžovatelky možno dospět i k jiným než předestřeným verzím, které se zakládají na dobré víře. Krajský soud naproti tomu dle jejího názoru neupřesnil, proč objektivní okolnosti tvoří *„ucelený obraz o pochybném jednání subjektů*". S tím nelze souhlasit. Z kontextu odůvodnění rozhodnutí žalovaného i rozsudku krajského soudu totiž tento „obraz" jednoznačně vyplývá, neboť dílčí objektivní okolnosti nelze chápat izolovaně a samostatně, ale právě v jejich vzájemné souvislosti, jak i krajský soud opakovaně zdůraznil. Uvedl rovněž, které okolnosti považuje za stěžejní a které spíše za doplňkové, tedy jim korektně přiznal rozdílnou vypovídající hodnotu. Námitky, které stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila, relevantně nezpochybnily nebo neznevěrohodnily závěr krajského soudu a žalovaného, že souhrn zjištěných objektivní okolností svědčil o tom, že o účasti na daňovém podvodu přinejmenším mohla a měla vědět, avšak nepřijala žádná rozumná opatření, aby tomu zabránila. Ostatně nelze přehlédnout, že byť stěžovatelka namítá, že mohou existovat i jiná rozumná vysvětlení zjištěných objektivních okolností, žádné z nich nepředestřela. Není třeba přesně na tomto místě popisovat vazby mezi všemi zjištěnými okolnostmi, podstatné totiž je, že ze skutkového stavu věci plyne, že uzavírané smlouvy o poskytování reklamy sloužily (zejména s ohledem na obecnost ujednání, způsob určení ceny, nedostatečnou kontrolu plnění reklamy a její efektivity a především vzhledem k hotovostním platbám velkých částek rozdělených do menších obnosů bez jakéhokoliv logického konkrétního vysvětlení) především k páchání podvodného daňového jednání. Proto se stěžovatelkou nelze souhlasit, že by ve věci nebyly naplněny podmínky *Axel Kittel* testu (k tomu blíže viz rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Zároveň tak kasační soud považuje přijaté závěry ve věci za odpovídající tzv. doktríně jediného rozumného vysvětlení, a to tím spíše, pokud stěžovatelka hovoří o alternativních vysvětleních vycházejících z její dobré víry, avšak zůstává v ryze nekonkrétní a abstraktní rovině (viz výše). Odkaz stěžovatelky na údajně „nepoužitelné" objektivní okolnosti nesouvisející s otázkou existence daňového podvodu je zavádějící. Jí zmíněné vytčené okolnosti (změny zapsaných údajů v obchodním rejstříku u dodavatelů, nezveřejňování účetních závěrek ve sbírce listin a nedostatky smluvní dokumentace) totiž skutečně nemusí být samy o sobě a bez dalšího přímým důkazem o úmyslném zapojení stěžovatelky do daňového podvodu. To ale neznamená, že k nim nelze v celkovém kontextu věci vůbec přihlížet. I nepřímé objektivní okolnosti totiž mohou posloužit jako indicie daňového podvodu, jsou-li vzaty v úvahu společně s okolnostmi, které o jeho existenci svědčí příměji (rozsudek NSS ze dne 5. 5. 2022, čj. 9 Afs 295/2020-57).

[28] Stěžovatelka namítá, že objektivní okolnosti neprokazují, zda mohla a měla vědět o účasti na daňovém podvodu. Část (podrobněji dále uvedených) dílčích námitek týkajících se jednotlivých objektivních okolností je však nepřípustná, neboť stěžovatelka ve vztahu k nim pouze opakuje žalobní tvrzení, aniž by reagovala na způsob, jak je v nyní přezkoumávaném rozsudku vypořádal krajský soud (usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS), anebo nepřípustně uplatňuje argumentaci, kterou nevznesla v žalobě, ač tak učinit mohla (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[29] Nejvyšší správní soud již opakovaně ve své judikatuře označil, jaké typy jednání lze z hlediska posuzování daňových podvodů považovat za neobvyklé, a tedy přinejmenším svědčící o neobezřetnosti daňového subjektu (např. rozsudky ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, ze dne 1. 9. 2021, čj. 6 Afs 191/2021-41, ze dne 13. 10. 2021, čj. 6 Afs 188/2019-39, anebo ze dne 2. 12. 2021, čj. 1 Afs 262/2021-40). Mezi tyto okolnosti zpravidla patří mj. bezdůvodné hotovostní platby vyšších částek, obecná a vágní smluvní dokumentace, neprověřování kvality prováděného plnění, virtuální sídlo dodavatelů či jejich nezveřejňování účetních závěrek, tedy skutečnosti, které orgány finanční správy v případě stěžovatelky a jejích transakcí s dodavateli zjistily. Otázkou obecnosti smluvní dokumentace a platbami v hotovosti se žalovaný i krajský soud zabývali dostatečně, stěžovatelka v tomto ohledu v kasační stížnosti převážně jen opakuje žalobní argumentaci a namítá, že krajský soud ani žalovaný nijak nezdůvodnili své závěry o vztahu daných skutečností s účastí na daňovém podvodu a povědomí o něm. S tím však nelze souhlasit. Krajský soud se jimi zabýval zejména v bodech 22 až 25 nyní napadeného rozsudku, žalovaný v bodech 50, 51 a 54 rozhodnutí o odvolání. Z jejich posouzení souvislost s daňovým podvodem plyne, přičemž stěžovatelka přijaté závěry relevantně nezpochybňuje. Namítá-li, že v oblasti reklamy v odvětví sportovních a kulturních akcí jsou běžně uzavírány i mnohem obecnější smlouvy, jedná se o námitku, kterou neuplatnila v žalobě, přestože mohla, a tedy je nyní opět nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Projednat nelze ani námitku vnitřní rozpornosti závěrů žalovaného zpochybňujících skutečnou úhradu fakturovaných částek, neboť v tomto ohledu stěžovatelka pouze opakuje žalobní argumentaci, aniž by reagovala na způsob, jak se s ní krajský soud vypořádal.

[30] Ke zjištěným objektivním okolnostem daňového podvodu je namístě konstatovat, že formální ověření dodavatelů v obchodním a insolvenčním rejstříku (a od roku 2014 ověření, zda dodavatel není nespolehlivým plátcem DPH) nemůže samo o sobě automaticky vyvážit zjištěné neobvyklé a podezřelé okolnosti obchodního vztahu a jednání smluvních stran. Jakkoliv lze jen velmi omezeně přihlížet k později nastalým skutečnostem z hlediska odpovědnosti za účast na daňovém podvodu (k tomu srov. např. již zmíněný rozsudek čj. 5 Afs 60/2017-60), Nejvyšší správní soud považuje (obdobně jako žalovaný i krajský soud) za významné uvést, že všichni poskytovatelé reklamy (kteří se v průběhu let měnili) měli v rozhodné době za jednatele J. K., tedy v tomto ohledu se nejednalo o zcela nahodilé a jednorázové transakce. Tento jednatel navíc přepsal dne 5. 4. 2016 společnosti Ignitum a INTERMOTO SPORTS MANAGER na rumunského občana, přičemž krátce na to obě společnosti zanikly (společnost INTERMOTO STEP byla z obchodního rejstříku vymazána až v roce 2019, pan K. byl až do výmazu jejím jednatelem). Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 1 Afs 304/2019-33, připustil, že orgány finanční správy mohou při posouzení všech okolností daňového podvodu přihlížet i k pozdější nekontaktnosti dodavatele; tuto skutečnost lze vykládat přinejmenším jako zdroj pochybností o řádnosti prováděných transakcí (viz shora uvedený rozsudek čj. 9 Afs 295/2020-57). Obdobně je tomu v případě nezveřejňování účetních závěrek ze strany dodavatelských subjektů (srov. již zmíněný rozsudek čj. 6 Afs 188/2019-39). Tak je tomu i v projednávané věci, proto nelze správci daně a žalovanému (resp. rovněž krajskému soudu) vytýkat, pokud do souhrnu všech zjištěných indicií daňového podvodu zahrnuli i tyto okolnosti.

[31] Stěžovatelka dále uvádí, že nepovažuje za nestandardní změny poskytovatelů reklamy napříč závodními sezónami. Jelikož však nevznáší žádnou argumentaci, kterou by

závěry krajského soudu v tomto směru zpochybňovala, nemůže se Nejvyšší správní soud touto (velmi obecnou a stručnou) námitkou zabývat (viz odst. 28 tohoto rozsudku). Konkrétně dále napadá závěry krajského soudu ohledně sídla dodavatelů na virtuálních adresách a jejich korporátních změn evidovaných v obchodním rejstříku. Otázku virtuálního sídla krajský soud označil za doplňkovou okolnost, přičemž odkázal na vysvětlení žalovaného, proč poskytovatelé reklamy faktická sídla ve skutečnosti potřebovali. Opět lze zčásti souhlasit se stěžovatelkou, že virtuální sídlo dodavatele samo o sobě o daňovém podvodu nesvědčí. Na druhou stranu stěžovatelka v předchozím řízení obecně odkazovala na garáže a dílny, kde měli dodavatelé sídlit (bez bližší specifikace, zdali se jednalo o tytéž prostory v případě všech dodavatelů, či nikoliv) aniž by jakkoliv upřesnila, kde se tyto prostory nacházely a zdali si je byla prohlédnout (pokud uvádí, že jejich existence pro ni byla důležitější než existence kancelářských prostor dodavatelů). Ve věci není sporné, že se zdanitelná plnění uskutečnila, proto nelze ani dovozovat, že by dodavatelé ve skutečnosti vůbec neexistovali či nevykonávali žádnou činnost. Výše popsané však opět svědčí o neobezřetnosti stěžovatelky, pokud si nijak neprověřila zázemí poskytovatelů reklamy, jimž platila milionové částky. Ani s námitkou týkající se korporátních změn na straně dodavatelů se Nejvyšší správní soud neztotožnil. Je totiž třeba zohlednit, z jakých důvodů tuto skutečnost žalovaný (na jehož rozhodnutí v daném bodě krajský soud odkázal) posoudil jako objektivní okolnost. Podle žalovaného samotné změny v obchodním rejstříku nemusí o ničem vypovídat. Pokud k nim však dochází za podezřelých okolností, indicií daňového podvodu být mohou. Žalovaný tuto indicii shledal v tom, že všemi dodavatelskými subjekty „prostupuje“ pan K., který do nich postupně vstupoval a vystupoval z nich, a to za současných (shora popsaných) změn poskytovatelů reklamního plnění stěžovatelce v průběhu závodních sezón. Na tyto závěry (aprobované krajským soudem) však stěžovatelka nijak blíže nereaguje, pouze namítá, že šlo o standardní a nikterak podezřelé změny. Nejvyšší správní soud se však i v návaznosti na pouze obecnou kasační argumentaci ztotožnil se způsobem, jak danou otázku vypořádal žalovaný, neboť se jeví (v kontextu zjištěných okolností) jako zcela přesvědčivý. Naopak má stěžovatelka pravdu, že krajský soud nesprávně zohlednil jako doplňkovou okolnost neexistující webové stránky dodavatelů, jejichž existence byla v průběhu odvolacího řízení prokázána (jak plyne z rozhodnutí žalovaného). I přes to ale popsaná zjištění o podezřelých okolnostech transakcí s ohledem na výše uvedené plně v kontextu celé věci obstojí.

[32] Stěžovatelka též zpochybnila vytčené objektivní okolnosti spočívající v nedostatečném vyhodnocování a (ne)efektivitě reklamy, její ceně a zkrácené závodní sezóně v roce 2015. Posledními dvěma otázkami se již Nejvyšší správní soud výše v tomto rozsudku částečně zabýval v jiném kontextu (nepřezkoumatelnost rozsudku a překvapivost rozhodnutí žalovaného). Ve vztahu ke zkrácené závodní sezóně v roce 2015 stěžovatelka namítá, že se opět jedná o okolnosti, k nimž došlo *ex post* po navázání obchodní spolupráce. Kasační soud však již shora odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, podle něhož žalovaný považoval za podezřelou okolnost to, že stěžovatelka na odstoupení závodního týmu ze soutěže uprostřed ročníku nijak nezareagovala, nepožadovala slevu ze sjednané ceny reklamy, a tu naopak s odstupem několika měsíců v plné výši uhradila. Proto nelze souhlasit s tím, že by jí byla daná objektivní okolnost neoprávněně vytýkána zpětně. Co se vyhodnocování reklamy týče, stěžovatelka jen opět opakuje již dříve vznesená tvrzení. Ve vztahu k napadenému rozsudku pouze v tomto směru uvádí, že krajský soud ani žalovaný nijak nevysvětlili, jak souvisí nedostatečné

vyhodnocení reklamy se zapojením do daňového podvodu. Těmito otázkami se krajský soud zabýval zejména v bodě 25 rozsudku a žalovaný v bodě 53 žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž stěžovatelka jejich závěry nezpochybňuje. Dále je namístě připomenout, že jak žalovaný, tak krajský soud přesvědčivě popsali i okolnosti spočívající v tom, že cena reklamy byla neobvykle vysoká (dosahovala až 20 % obratu stěžovatelky) a s ohledem na předmět činnosti stěžovatelky, pro ni relevantní trh, formu reklamy (zveřejnění logotypu) nic nevypovídající o obchodovaném produktu a množství potenciálních zákazníků, k nimž se reklama mohla dostat (vzhledem k místu konání závodů a velmi omezenému prostoru v televizním programu), neodpovídala běžné obchodní logice. Nelze souhlasit s kasační námitkou, že k pojmu „neobvyklá reklama“ bylo třeba provést znalecký posudek, neboť se nejedná nutně o otázku, k níž soud potřebuje zvláštní odbornou znalost, kterou nedisponuje, jsou-li vzaty všechny popsané skutečnosti do úvahy. Stěžovatelce totiž není samostatně vytýkáno, že cena reklamy byla neobvyklá. Je jí souhrnně vytýkáno, že za reklamu platila velmi vysoké (zejména ve vztahu k vlastnímu obratu) a nelogické částky, které v průběhu let zpravidla navyšovala, tyto částky platila na základě obecné smluvní dokumentace, v hotovosti, rozložené do menších (statisícových) částek nepřesahujících jednotlivě zákonný limit pro platby v hotovosti, efektivitu reklamy ve vztahu k její ceně nijak nevyhodnocovala (a to ani poté, kdy závodní tým v polovině sezóny odstoupil ze soutěže), měnila poskytovatele reklamy, přičemž všemi dodavatelskými subjekty v rozhodné době prostupoval pan K., a tito dodavatelé vykazovali stejné podezřelé znaky, které nelze v kontextu všech zjištěných okolností přehlížet (k tomu viz též již odkazovaný rozsudek čj. 5 Afs 316/2019-74). Jelikož za dané situace stěžovatelka nepřijala žádná opatření, jimiž by se těmto podezřelým okolnostem pokusila jakkoliv zabránit či je zmírnit (např. konkretizací smluvních ujednání, řádnou kontrolou jejich plnění a efektivity reklamy, snahou snížit vynakládané výdaje, zejména nebyl-li poskytovatel od poloviny závodní sezóny v roce 2015 reklamu nadále poskytovat sjednaným způsobem apod.), dospěly orgány finanční správy a následně krajský soud k závěru, že stěžovatelka byla účastna na daňovém podvodu, přičemž o této účasti přinejmenším měla a mohla vědět. S těmito závěry se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, neboť dílčí důvodné námitky souhrn učiněných zjištění nenarušují.

V. Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[34] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla ve věci úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 22. prosince 2022

Milan Podhrázký
předseda senátu