



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **AUTOSKLO K + M, spol. s r. o.**, se sídlem Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1, zastoupený JUDr. Václavem Kaskou, advokátem se sídlem Žižkova tř. 1, České Budějovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 7. 2015, č. j. 10 Af 15/2014 - 110,

**t a k t o :**

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

### **O d ů v o d n ě n í :**

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 7. 2015, č. j. 10 Af 15/2014 - 110, byla zamítnuta žaloba, kterou se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 11. 2013, č. j. 29794/13/5000-14301-704561, jímž byly pouze formálně změněny (v části týkající se bankovního spojení) dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 8. 2012, kterými byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen, září a prosinec 2007 a leden až prosinec 2008 a zároveň sdělena povinnost uhradit penále.

Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že ve věci rozhoduje opakovaně, neboť jeho předchozí rozsudek byl zrušen Nejvyšším správním soudem, který však neposuzoval věcnou správnost napadeného rozsudku a zabýval se pouze stížní námitkou, že krajský soud nezdůvodnil, proč neprovedl navrhované důkazy. Krajský soud proto nařídil jednání, při kterém neprovedení důkazů řádně odůvodnil. V průběhu tohoto jednání vznesl zástupce stěžovatele námitku proti obsazení soudu, protože senát jednal v jiném složení. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že předsedkyně senátu byla stejná, neboť jí byla věc přidělena v souladu s platným rozvrhem práce a senát zasedal ve složení podle rozvrhu práce, o němž byl stěžovatel poučen. Stěžovatel proti složení senátu nevznesl námitky. Důvodem změny ve složení senátu bylo to, že před prvním jednáním náhle onemocněla členka senátu JUDr. V. B., a vzhledem

k tomu, že již jednou bylo na žádost stěžovatele jednání odročeno, byl členem senátu náhradník JUDr. Ing. Z. S. Nejednalo se tedy o svévolnou změnu složení senátu. Krajský soud v odůvodnění rozsudku dále uvedl, že zástupce stěžovatele při jednání poukázal nad rámec žaloby na procesní pochybení daňových orgánů, ale těmito námitkami se s ohledem na ust. § 71 odst. 2 věta druhá a § 72 odst. 1 s. ř. s. nemohl zabývat. Krajský soud se dále zabýval podstatou dané věci, tj. otázkou, zda stěžovateli vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve smyslu ust. § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Krajský soud se ztotožnil se závěry správních orgánů, protože v daňovém řízení bylo prokázáno, že stěžovatel před přijetím faktur na nepřiměřeně navýšené částky věděl nebo mohl vědět, že se jedná o organizovaný řetězec dodavatelů reklamy. V řetězci došlo k razantnímu navýšení cen deklarovaného zdanitelného plnění a smyslem bylo vyinkasovat prostřednictvím koncové společnosti odpočet DPH. Nárok na odpočet DPH byl proto stěžovateli oprávněně nepřiznán.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s. Předně poukázal na zmatečnost řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť krajský soud byl nesprávně obsazen. Po zrušení prvního rozsudku byl totiž senát krajského soudu obsazen jinak než při předchozím jednání. Místo soudce JUDr. Ing. Z. S. byla členkou senátu soudkyně JUDr. V. B. Tím došlo k porušení čl. 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, resp. § 42 odst. 1 písm. d) zákona č. 6/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Stěžovatel s odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 170/08 a I. ÚS 1922/09 poukázal na to, že institut zákonného soudce je důležitým prvkem právní jistoty a má mimořádný význam na ústavně souladný průběh řízení. Ve druhém stížním bodě stěžovatel vytýkal krajskému soudu, že se nezabýval žalobními námitkami vznesenými při jednání. Pokud stěžovatel v žalobním bodě č. 1 namítal, že zákonný nárok na odpočet DPH byl řádně doložen ve smyslu ust. § 73 zákona o DPH a že je to tedy správce daně, kdo musí řádně prokázat a doložit zpochybnění tohoto nároku, a toto rozvedl u jednání, kde poukázal na dožádání odvolacího finančního ředitelství č. j. 16856/13/5000-14301-704561, je to nutno považovat za upozornění na konkrétní důkaz podporující tvrzení obsažené v uvedeném žalobním bodu, nikoliv za nový žalobní bod. Stěžovatel rovněž vytýkal nesprávnost závěrů, k nimž dospěly správní orgány ve vztahu k ust. § 72 a § 73 zákona o DPH, resp. neunesení důkazního břemene. Stěžovatel všechny své daňové povinnosti beze zbytku splnil a neměl důvod podezírat své dodavatele či subdodavatele. Stěžovatel není daňový orgán, ani orgán činný v trestním řízení. Správním orgánům zůstaly k dispozici pouze dedukce v otázkách podřadného významu. Stěžovatel poukázal i na judikaturu SDEU. Stěžovatel navrhl, aby byl napadený rozsudek krajského soudu zrušen a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovalo nesouhlas s namítaným porušením čl. 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a ust. § 72 s. ř. s., protože krajský soud postupoval v souladu s těmito ustanoveními. K námitkám poukazujícím na vznik nároku na odpočet DPH odvolací finanční ředitelství odkázalo na rozsudek krajského soudu a své závěry v napadeném rozhodnutí. Proto navrhlo, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal pochybení ve smyslu ust. § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž musel přihlídnout z úřední povinnosti.

pokračování

Stěžovatel v kasační stížnosti primárně poukazoval na zmatečnost řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., kterou spatřoval v tom, že senát krajského soudu byl nesprávně obsazen, čímž měl dojít k porušení čl. 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

Nejvyšší správní soud ze soudního spisu zjistil, že krajský soud v souladu s ust. § 8 s. ř. s. stěžovatele poučil o možnosti vyjádřit se k osobám soudců, kteří budou věc podle rozvrhu práce projednávat (předsedkyně senátu JUDr. M. K. a soudci JUDr. V. B., JUDr. H. N. a JUDr. Ing. Z. S.), resp. o možnosti uplatnit vůči nim námitku podjatosti, a to ve lhůtě jednoho týdne ode dne, kdy se o důvodech podjatosti stěžovatel dozvěděl. Ze soudního spisu nevyplývá, že by stěžovatel v uvedené lhůtě námitku podjatosti uplatnil. Podle protokolu o jednání ze dne 26. 11. 2014 byl stěžovatel na začátku jednání seznámen s tím, že senát bude složen z předsedkyně senátu JUDr. K. a soudců JUDr. N. a JUDr. Ing. S., přičemž podjatost žádného z nich nenamítal. Poté, co byl rozsudek krajského soudu zrušen Nejvyšším správním soudem, bylo nařízeno jednání na den 22. 7. 2015, při kterém stěžovatel poukázal na to, že senát jedná v jiném složení než dne 26. 11. 2014, protože místo JUDr. Ing. Z. S. byla členkou senátu JUDr. V. B. Podle protokolu o jednání ze dne 22. 7. 2015 bylo stěžovateli sděleno, z jakého důvodu došlo ke změně ve složení senátu.

Otázkou nesprávného obsazení soudu se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Např. v rozsudku ze dne 4. 5. 2005, č. j. 2 Afs 178/2004 - 128, č. 624/2005 Sb. NSS, vyslovil, že „nesprávné obsazení soudu v intenzitě zmatečnost skutečně vyvolávající, by bylo možno spatřovat jednak v tom, že ve věci rozhodoval samosoudce na místo senátu, nebo jiný senát, než který k tomu byl povolán rozvrhem práce (...) Právním účastníka je, aby o jeho věci rozhodoval jeho zákonný soudce (čl. 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, § 41, 42 zákona č. 6/2002 Sb. o soudech a soudcích) a aby to byl soudce nepodjatý. Stěžovatel ovšem nedostatek poučení o úplném složení senátu (který sám o sobě porušením zákona není) nespojil s konkrétní námitkou podjatosti – tedy s tvrzením, že, a z jakých důvodů, ve věci podjatý soudce skutečně rozhodoval; stejně tak je zřejmé, že nerozhodoval senát ve složení rozporném s rozvrhem práce Krajského soudu v Českých Budějovicích. (...) Nejvyšší správní soud proto neshledal naplnění kasační námitky označující napadený rozsudek krajského soudu za zmatečný.“ Dále lze poukázat na rozsudek ze dne 30. 9. 2008, č. j. 8 Afs 32/2008 - 59, v němž Nejvyšší správní soud obdobně uvedl, že „Byl-li senát obsazen v souladu s rozvrhem práce a žádný z jeho soudců neměl být z rozhodování vyloučen pro podjatost, nemůže tato skutečnost založit důvod zmatečnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s., ani jinou vadu řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (...) V nyní posuzované věci stěžovatel v kasační stížnosti nenamítl, že by ve věci rozhodoval podjatý soudce a poukázal pouze na skutečnost, že krajský soud rozhodl v jiném složení, než ke kterému se stěžovatel vyjádřil. Z obsahu této námitky nelze seznat, že by stěžovatel namítl konkrétní okolnosti, pro které měl být soudce vyloučen z projednávání a rozhodnutí věci. (...) Jinými slovy, skutečnost, že byl účastník řízení vyrozuměn o složení senátu, který bude v jeho věci rozhodovat, nezakládá jeho právo na to, aby do budoucna nemohlo dojít z jakýchkoliv důvodů (nemoc člena senátu, jeho přeložení k jinému soudu, zánik funkce soudce apod.) ke změně ve složení tohoto senátu. Prakticky jedinou podmínkou je, aby tato změna nastala v souladu s rozvrhem práce. (...)“ Stejně tak lze poukázat na obdobně vyznívající rozsudek ze dne 30. 1. 2014, č. j. 5 Afs 12/2012 - 52, v němž Nejvyšší správní soud rovněž uvedl, že „Nesprávné obsazení soudu jako důvod zmatečnosti řízení podle ust. § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. by bylo možno spatřovat v tom, že ve věci rozhodoval samosoudce namísto senátu, nebo jiný senát, než který k tomu byl povolán rozvrhem práce; příp. rozhodoval podjatý soudce, přičemž účastník neměl možnost vznést námitku podjatosti (§ 8 s. ř. s.) před rozhodnutím soudu. (...) Byl-li senát obsazen v souladu s rozvrhem práce, což stěžovatel nijak nespochybňuje, a žádný z jeho soudců neměl být z rozhodování vyloučen pro podjatost, nemůže tato skutečnost založit důvod zmatečnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.“ Shodně vyznívá i judikatura Ústavního soudu, viz např. usnesení ze dne 20. 10. 1999, sp. zn. I. ÚS 476/1997.

Z citované judikatury tedy vyplývá, že zmatečnost ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. by mohla způsobit skutečnost, že ve věci rozhodoval samosoudce místo senátu,

nebo jiný senát, než který k tomu byl určen podle rozvrhu práce, příp. podjatý soudce, přičemž účastník neměl možnost vznést námitku podjatosti před rozhodnutím soudu. Byl-li však senát obsazen v souladu s rozvrhem práce a žádný z jeho soudců neměl být z rozhodování vyloučen pro podjatost, nemůže to být důvodem zmatečnosti rozhodnutí. V dané věci stěžovatel netvrdí, že by měl věc rozhodovat podle rozvrhu práce jiný senát, resp. že senát byl obsazen v rozporu s rozvrhem práce. Podle veřejně přístupného rozvrhu práce Krajského soudu v Českých Budějovicích ve věcech finančních rozhoduje pouze jeden senát, a to senát 10 Af, který je složen ze soudců JUDr. M. K., JUDr. V. B., JUDr. H. N. a JUDr. Ing. Z. S. Skutečnost, že v rozvrhu práce je uvedeno, že senát je tvořen čtyřmi soudci, ačkoliv o žalobách rozhoduje tříčlenný senát, podle názoru Nejvyššího správního soudu bez dalšího nezpůsobuje zmatečnost napadeného rozsudku (srv. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2013, č. j. 2 Afs 65/2012 - 64). Zejména u menších správních soudů bývá obvyklé, že jsou tvořeny vícečlenné senáty. Cílem je zajistit plynulost rozhodování v případě náhlé nemoci, indispozice ap., některého z členů senátu. Tak tomu ostatně bylo i v dané věci. Poukazoval-li stěžovatel na ust. § 42 odst. 1 písm. d) zákona č. 6/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, je nutno uvést, že podle tohoto ustanovení se v rozvrhu práce soudu určují soudci, kteří budou zastupovat v jednotlivých odděleních soudce, kteří nemohou věc z důvodu nepřítomnosti nebo vyloučení anebo z jiných důvodů stanovených zákonem projednat a rozhodnout. Jak vyplývá z rozvrhu práce Krajského soudu v Českých Budějovicích veřejně přístupného na [www.justice.cz](http://www.justice.cz), tato pravidla byla v rozvrhu práce určena. Stejně tak rozvrh práce vyhovoval i dalším zákonným požadavkům. Byť si lze samozřejmě představit podrobnější a přesnější stanovení pravidel v rozvrhu práce pro přidělování a rozhodování věcí, zastupování ap., nezpůsobuje to v daném případě zmatečnost napadeného rozsudku ve smyslu výše citované judikatury.

Stěžovatel s poukazem na čl. 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, který garantuje, že „*nikdo nesmí být odňat svému zákonnému soudci*“, namítal, že toto právo je nutno vykládat nejen tak, že není přípustné, aby konkrétní věc projednával soudce, který podle rozvrhu práce není k tomu povolán, ale i tak, že v průběhu řízení není možná bez souhlasu účastníka změna v obsazení soudu, pokud původní soudce u tohoto soudu stále působí a jeho účast není znemožněna dlouhodobou překážkou, např. dlouhodobým onemocněním. Takový výklad nelze podle Nejvyššího správního soudu akceptovat. Prvotním, nikoli však jediným, účelem práva na zákonného soudce, je vyloučit svévolnou manipulaci při přidělování věcí jednotlivým soudcům a zajistit tak nestranné rozhodování. K tomu srv. judikaturu Ústavního soudu završenou nálezem ze dne 14. 4. 2011, sp. zn. I. ÚS 109/11, jakož i odbornou literaturu (Wagnerová, E. a kol. Šimíček, V.; Langášek, T.; Pospíšil, I. a kol. Listina základních práv a svobod. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2012). V daném případě k takové manipulaci nedošlo. Věc byla příslušnému senátu přidělena v souladu s rozvrhem práce, přičemž senát rozhodoval ve složení předpokládaném rozvrhem práce. Pokud stěžovatel poukazoval na nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 6. 2010, sp. zn. IV. ÚS 170/08 a ze dne 7. 9. 2009, sp. zn. I. ÚS 1922/09, je třeba uvést, že v nich Ústavní soud neposuzoval identickou situaci. Zabýval se v nich otázkou odejmutí věci odvolacím soudem soudci nižšího soudu ve smyslu ust. § 221 odst. 2 o. s. ř., resp. § 262 tr. ř. a nikoliv situací, ke které došlo v dané věci. Námitka zmatečnosti řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. je proto nedůvodná.

V dalším stížním bodě stěžovatel vytýkal krajskému soudu, že se nezabýval jeho žalobními námitkami uplatněnými u jednání přesto, že pod první žalobní bod lze podřadit i poukaz na nesprávné dožádání odvolacího finančního ředitelství, ve kterém byla obsažena instrukce pro správce daně, jak má postupovat.

Ze soudního spisu krajského soudu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatel v prvním žalobním bodě uvedl, že zpochybnění zákonného nároku na odpočet DPH musí správce daně

pokračování

ve vztahu k plátcí řádně prokázat a doložit, přičemž v žádném případě nemůže postupovat „*předpojatě a své dedukce opírat o skutečnosti, které nejsou pro věc rozhodné, příp. o dedukce, které z provedených důkazů nelze jednoznačně dovodit*“ a dovozoval, že dodatečným daňovým odvodem nelze postihovat plátce, který provedl odpočet DPH za plnění přijaté od subjektu, jenž byl součástí podvodného daňového řetězce, aniž to věděl či vědět mohl. Podle stěžovatele není správný závěr, že věděl či vědět měl, že je napojen na řetězec, jehož zájmem mohlo být zkrácení daňových povinností.

Argumentace stěžovatele v prvním žalobním bodě se tedy vztahuje k prokazování odpočtu ve smyslu ust. § 72 a § 73 zákona o DPH a nelze z ní bez dalšího dovozovat provázanost s vadami ve vztahu k dožádání č. j. 16856/13/5000-14301-704561. Jak vyplývá z protokolu o ústním jednání ze dne 22. 7. 2015, teprve u tohoto jednání stěžovatel poukázal na předmětné dožádání, resp. poukázal na uvedené vady řízení. Proto se krajský soud uvedenou námitkou správně nezabýval, neboť se jedná o nepřijatelné rozšíření žalobních námitek, kterými se soud nemůže z důvodu opožděného uplatnění zabývat (§ 72 odst. 1 s. ř. s. v souvislosti s § 71 odst. 2 věta druhá s. ř. s.). Pokud stěžovatel chtěl brojit proti vadám v procesu dožádání, měl to explicitně uvést ve lhůtě pro podání žaloby a nikoliv po několika měsících (navíc po nahlédnutí do správního spisu, se kterým měl možnost se seznámit dříve) dovozovat ze slova „*předpojatě*“ relevanci ke konkrétnímu dožádání v řízení. Nepřípadný je v tomto ohledu i poukaz stěžovatele na rozsudek SDEU, protože se otázkou včasnosti uplatněných žalobních bodů nezabýval. Nejvyšší správní soud v této souvislosti v souladu se svou konstantní judikaturou zdůrazňuje, že žalobní body stanoví meze přezkumu napadeného správního rozhodnutí (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Správní soud není povinen ani oprávněn za žalobce domýšlet, popř. dotvářet, konkrétní důvody nezákonnosti správního rozhodnutí, tedy nahrazovat projev vůle žalobce, a vyhledávat vady napadeného správního aktu. Není-li žalobní bod formulován dostatečně konkrétně uvedením určitých skutečností a s tím spojených právních důvodů, nelze krajskému soudu vytýkat, že se jím nezabýval. Je to totiž žalobce, který v souladu s dispoziční zásadou vymezuje předmět řízení i rozsah a obsah přezkumu správního rozhodnutí (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2011, č. j. 5 Afs 6/2011 - 42, ze dne 19. 12. 2014, č. j. 4 Afs 153/2014 - 31, ze dne 17. 4. 2015, č. j. 4 As 245/2014 - 50, či nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 3. 1999, sp. zn. I. ÚS 164/97, ze dne 19. 11. 1999, sp. zn. IV. ÚS 432/98).

V posledním stížním bodě stěžovatel polemizoval se závěry správních orgánů ve vztahu k ust. § 72 a § 73 zákona o DPH, resp. k neunesení důkazního břemene stěžovatelem, protože podle jeho názoru své daňové povinnosti beze zbytku splnil. Ani tento stížní bod není důvodný.

Daňové řízení je ovládáno zásadou, že daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). V dané věci je stěžejní otázkou, zda stěžovatel prokázal uplatněný nárok na odpočet DPH ve smyslu ust. § 72 a 73 zákona o DPH. Podle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH má plátce daně nárok na odpočet DPH, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Vznik nároku na odpočet DPH prokazuje plátce v prvé řadě daňovým dokladem ve smyslu ust. § 73 citovaného zákona. Jak bylo opakovaně judikováno Nejvyšším správním soudem a Ústavním soudem, prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, ale současně je třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Jak vyplývá např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, a ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže např. zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. K unesení důkazního břemene proto nemusí vždy stačit předložení formálně bezvadných daňových dokladů či jiných listin, byť se všemi zákonem vyžadovanými náležitostmi. Prokazuje-li daňový subjekt nárok na osvobození od DPH formálně bezvadnými písemnými prohlášeními

a daňovými doklady, ale zároveň existují pochybnosti o faktickém stavu, je na daňovém subjektu, aby prokázal existenci podmínek, za nichž vzniká nárok na odpočet DPH. Nárok na odpočet DPH je správce daně oprávněn neuznat za situace existence daňového dokladu předloženého plátcem daně, pokud zjistí skutečnosti, které uplatnění takového nároku vylučují (podpůrně viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, a ze dne 30. 6. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195).

Ve smyslu konstantní judikatury SDEU a Nejvyššího správního soudu jedním z případů, kdy může dojít k neuznání nároku na odpočet DPH, je odhalení existence tzv. řetězového (kolotočového) obchodu, jehož cílem je pouhé vylákání nadměrného odpočtu ze státního rozpočtu. Za takový řetězec lze považovat situaci, kdy se na získání výhody na dani podílí více než dva subjekty v řetězci za sebou a předmětem obchodování je zboží nebo služba, která je postupně bezdůvodně nadhodnocená, případně předmět obchodování je poskytnut za běžnou cenu, ale jeden z článku řetězce neodvede DPH a poslední článek řetězce legálně uplatňuje nárok na její odpočet. V případě, že se daňový subjekt účastní některého z uvedených typů řetězců, má nárok na odpočet DPH pouze za situace, že o záměru spáchat podvod na DPH nevěděl, a ani, s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem, vědět nemohl. Tento závěr vyplývá např. z rozsudků SDEU ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (*Axel Kittel*) a C-440/04 (*Recolta Recycling*), či ze dne 29. 4. 2004 ve spojených věcech C-487/01 (*Gemeente Leusden*) a C-7/02 (*Holin Groep BV cs*) atp. Jak uvedl SDEU v rozsudku ze dne 6. 6. 2006 ve spojených věcech C-439/04 (*Axel Kittel*) a C-440/04 (*Recolta Recycling*), „Je tedy věcí vnitrostátního soudu odmítnout přiznat nárok na odpočet, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria, na základě kterých jsou založeny pojmy „dodání zboží uskutečněné osobou povinnou k dani, jednající jako taková,“ a „hospodářská činnost“. Z výše uvedeného vyplývá, že na otázky je třeba odpovědět tak, že pokud je dodání uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, je třeba článek 17 šesté směrnice vykládat v tom smyslu, že brání pravidlu vnitrostátního práva, podle kterého zrušení smlouvy o prodeji podle ustanovení občanského práva, které způsobuje absolutní neplatnost této smlouvy pro rozpor s veřejným pořádkem z důvodu protiprávnosti na straně prodávajícího, vede ke ztrátě nároku na odpočet DPH odvedené touto osobou povinnou k dani. V tomto ohledu není relevantní, zda uvedená neplatnost vyplývá z podvodu na DPH, nebo z jiných podvodů. Naopak, pokud je 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.“ Rovněž je třeba zmínit i rozsudek SDEU ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid* (C-80/11 a C-142/11), ze kterého vyplývá, že členské státy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet DPH, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Je tomu tak především tehdy, když plátce daně, kterému bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet DPH, věděl nebo musel vědět, že toto plnění bylo součástí daňového podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu. Je přitom na daňovém orgánu, aby prokázal, že plátce daně věděl nebo musel vědět, že k takovému podvodu došlo. Výše uvedené závěry jsou promítnuty i v judikatuře Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudcích ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 - 156, ze dne 10. 10. 2012, č. j. 1 Afs 37/2012 - 50, a ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343. Z citované judikatury nevyplývá pro podnikatele bezbřehá ochrana nároku na odpočet DPH, ale povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí daňového subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů, zvláště se značným finančním

pokračování

dopadem, se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů. Vedle již citované judikatury lze poukázat i na judikaturu Ústavního soudu, např. usnesení ze dne 28. 2. 2013, sp. zn. II. ÚS 4306/12, ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12 a ze dne 29. 4. 2014, sp. zn. II. ÚS 3735/13).

V dané věci z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatel uplatnil nárok na odpočet DPH z reklamních plnění přijatých v roce 2007 od společnosti A.D.Z., s. r. o. (dále jen „A.D.Z.“) a v roce 2008 od společnosti SNOOROCK, s. r. o. (dále jen „SNOOROCK“). Poskytnutí reklamy mělo spočívat zejména v umístění loga a propagaci stěžovatele na vybraných sportovních stadionech a společenských a charitativních akcích. V roce 2007 měla být reklamní plnění stěžovateli dodána společností A.D.Z. na základě smlouvy o propagaci ze dne 3. 1. 2007, za která měl zaplatit částku 3.000.000 Kč bez DPH. Společnost A.D.Z. sice za rok 2007 podala daňové přiznání k DPH, ale žádnou daň nezaplatila. Správce daně ověřil, že společnost A.D.Z. je nekontaktní a její sídlo je fiktivní. V roce 2009 byla převedena na cizího státního příslušníka, který je rovněž nekontaktní. V průběhu daňové kontroly předložil stěžovatel správci daně jako důkazní prostředky faktury od společnosti A.D.Z., smlouvu o propagaci, fotodokumentaci reklamních plnění a bankovní výpisy o úhradě za reklamní plnění. Na výzvu k součinnosti třetích osob bylo správnímu orgánu sděleno, že reklama stěžovatele se objevila prostřednictvím společnosti Albresa S.A., s. r. o. (dále jen „Albresa“), ale neuvedl, ve kterém roce. Ani jednatelka této společnosti S. A. nepotvrdila v roce 2007 žádný výstup pro společnost A.D.Z. V závěru daňové kontroly začal stěžovatel tvrdit, že předmětem plnění od společnosti A.D.Z. byly také další nadstandardní služby spočívající v setkávání obchodních partnerů a vytváření nových kontaktů. Ty však nedoložil. V roce 2008 byla reklamní plnění dodávána v řetězci, který tvořily společnosti Albresa, SNOOROCK a stěžovatel. Ten uzavřel se společností SNOOROCK dne 2. 1. 2008 smlouvu o propagaci, v níž byla stanovena cena za poskytnutá reklamní plnění ve výši 3.000.000 Kč + DPH, a dne 3. 11. 2008 smlouvu o propagaci, v níž byla cena stanovena ve výši 2.000.000 Kč + DPH. Společnost SNOOROCK daň na výstupu předmětných reklamních plnění pro stěžovatele zahrnuje do uskutečněných zdanitelných plnění ve svých daňových přiznáních. Zároveň však uplatnila nárok na odpočet DPH z přijatých plnění od nekontaktních společností, DARTINGTON, s. r. o., DEFERS, s. r. o., DB Model Group, s. r. o. (dříve RTM Group, s. r. o.). Společnost SNOOROCK všechna plnění pořídila od společnosti Albresa. I přesto, že bylo vymezení předmětu zdanitelného plnění ve smlouvách o poskytnutí reklamy mezi společnostmi Albresa a SNOOROCK shodné jako ve smlouvě mezi společností SNOOROCK a stěžovatelem, navýšila společnost SNOOROCK cenu pro stěžovatele více než osminásobně (z částky 600.000 Kč na 5.000.000 Kč). K navýšení ceny u společnosti SNOOROCK došlo přesto, že tato neposkytla stěžovateli žádnou vlastní přidanou hodnotu. Ceny byly skryty v „balíčcích“ a z toho důvodu nebylo možné rozlišit jednotlivé reklamní akce a porovnat je s obdobnými plněními jiných subjektů. Stěžovatel v závěru daňové kontroly uvedl, že mimo společnosti Albresa byly subdodavateli společnosti SNOOROCK společnosti DARTINGTON, s. r. o., DEFERS, s. r. o. a DB Model Group, s. r. o. U společnosti DARTINGTON, s. r. o. bylo zjištěno, že je nekontaktní, její sídlo bylo pouze formální, k přebírání a odesílání korespondence byl zmocněn správce budovy, v níž měla formálně sídlo. U společnosti DEFERS, s. r. o. správce daně zjistil, že je nekontaktní a nelze ověřit, zda vystavila faktury za činnost uvedenou na fakturách pro společnost SNOOROCK, a zda je zahrnuje do uskutečněných zdanitelných plnění. U společnosti DB Model Group, s. r. o. správce daně zjistil, že se na adrese sídla nezdržuje a že DPH nepřiznala a nezaplatila. Správce daně provedl dokazování listinami, fotografiemi a dalšími medií předloženými stěžovatelem, provedl místní šetření u příslušných sportovních klubů a vyslechl svědky, jejichž výpovědi byly značně rozporné a nekonkrétní. Zástupci společností si v mnoha případech nepamatovali základní skutečnosti z obchodních případů a v průběhu daňové kontroly svá vyjádření měnili. I jednatel stěžovatele měnil svá tvrzení, např. ta, která se vztahovala k navázání spolupráce, procesu kontraktace ap., přičemž některá jeho tvrzení se ukázala nepravdivá a nelogická. Nejprve uváděl, že jednání probíhala mezi stěžovatelem

a společností SNOOROCK v sídle společnosti Albresa v Praze, za společnost SNOOROCK bylo jednáno s panem Z. a za společnost Albresa s panem L. Později však uvedl, že konkrétní podmínky realizace služeb byly dojednávány s příslušnými zaměstnanci firmy SNOOROCK a pouze finální verze smlouvy byla řešena s panem Z. Správce daně však zjistil, že společnost SNOOROCK neměla v předmětném období žádné zaměstnance. Při výpovědi dne 5. 9. 2013 jednatel stěžovatele k nákupu reklamních služeb uvedl, že jsou nakupovány v balíčcích, kdy původně nedostal kontakt na společnost SNOOROCK, ale na agenturu Albresa, která neprodává samostatná plnění, ale nakoupí velkou reklamu ze sportovních klubů a tu dále prodává reklamním agenturám. Daňová kontrola byla ve vztahu ke zdaňovacím obdobím v roce 2007 uzavřena s tím, že stěžovatel neprokázal faktické přijetí reklamních služeb tak, jak je uvedeno v daňových dokladech. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím v roce 2008 byla daňová kontrola uzavřena tak, že se jednalo o zneužití práva, neboť služby spočívající v reklamě skutečně poskytnuty byly, avšak byly poskytnuty v uměle vytvořeném schématu, přičemž jeho jediným účelem bylo nereálné navýšení ceny za reklamní plnění a vylákání DPH ze státního rozpočtu. Poté správce daně vydal dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období červen, září až prosinec 2007 a leden až prosinec 2008. Podané odvolání odvolací finanční ředitelství zamítlo. V odůvodnění rozhodnutí uvedlo, že v rámci obchodu v řetězci plátců DPH došlo k podvodnému jednání, na základě kterého nevznikl stěžovateli nárok na odpočet DPH. Podle odvolacího finančního ředitelství byly prokázány skutečnosti dokládající, že se jednalo o řetězec transakcí, jehož účel nebyl ekonomické povahy. Zúčastněným společností nešlo o zisk z prodeje reklamy a cílem činnosti stěžovatele nemohla být, vzhledem k nepřiměřeně vysokým platbám za reklamy, propagace společnosti. Skutečným účelem transakcí v řetězci bylo získat prostřednictvím stěžovatele (koncové společnosti) nárok na odpočet DPH.

S tímto závěrem, který krajský soud aproboval, se ztotožňuje i Nejvyšší správní soud. Odvolací finanční ředitelství své závěry o tom, že zdanitelná plnění podle stěžovatelem předložených faktur jsou součástí podvodu a že stěžovatel o existenci uvedeného řetězce a jeho účelu věděl, případně vědět měl a mohl, mají oporu ve zjištěném skutkovém stavu, jak byl popsán především na str. 12 až 19 rozhodnutí o odvolání. Obě společnosti, od nichž stěžovatel přijal předmětná reklamní plnění, vykazovaly již v době kontraktace znaky pouze formálně existujících právnických osob, což muselo být stěžovateli zřejmé již při podpisu smluv. Obě měly např. formální (fakticky nevyužívané) sídlo, v němž nebylo fakticky možné realizovat podnikání, navzdory tomu, že se mělo jednat o reklamní agentury. Samy nevyvíjely žádnou sebepropagační činnost, byly zcela anonymní, na internetu se nijak neprezentovaly, ačkoliv měly fungovat jako reklamní agentury pro mnoho klientů ap. Dále je třeba zdůraznit, že jednání mezi stěžovatelem a společností SNOOROCK probíhalo v sídle společnosti Albresa, která reklamní služby fakticky poskytovala, a společností A.D.Z. Obě společnosti měly v rozhodné době stejnou jednatelku – S. A., se kterou se stěžovatel osobně znal. Společnost A.D.Z. měla sídlo v panelovém domě na sídlišti, které bylo současně bydlištěm jednatelky společnosti, sídlo společnosti SNOOROCK bylo na adrese, kterou nabízí společnost OFFICE HOUSE, s. r. o. jako virtuální sídla společností. Vzhledem k tomu, že se jednalo o mnohamiliónový obchod, je zcela nestandardní, pokud stěžovatel tuto situaci nijak neprověřoval, ačkoliv mohl tytéž služby získat za nižší cenu u společnosti, s jejíž jednatelkou se znal.

Už na základě těchto skutečností mohl mít stěžovatel podle Nejvyššího správního soudu při běžné míře opatrnosti pochybnosti o standardnosti obchodních vztahů, do nichž se chystal vstoupit. O nestandardnosti stěžovatelova postupu pak svědčí také to, že odebíral plnění od společnosti SNOOROCK i poté, co byl upozorněn, že se jedná o mnohonásobně vyšší cenu, než kterou nabízejí přímí dodavatelé. V daňovém řízení byly zjištěny i další okolnosti objektivně nasvědčující závěru, že v rámci řetězce, jichž se stěžovatel účastnil, docházelo k podvodu na DPH. Byly zjištěny četné nesrovnalosti ve výpovědích stěžovatele a dalších osob, rozporuplná



pokračování

a nelogická vyjádření svědčící o nestandardnosti a účelovosti vytvořeného modelu. Stěžovatelova tvrzení o vzniku spolupráce s předmětnými společnostmi se ukázala jako nelogická či nepravdivá a byla několikrát měněna. Zmínit lze např. stěžovatelovo tvrzení, že kontakty na společnosti A.D.Z. a SNOOROCK mu byly poskytnuty společností Albresa, ačkoliv ta byla založena až poté, co stěžovatel uzavřel se společností A.D.Z. smlouvu o propagaci. Také tvrzení, že stěžovatel byl informován o skutečnosti, že společnost Albresa má na sportovních stadionech pronajaty reklamní plochy od sportovních klubů, ačkoliv např. smlouvy o propagaci se společností SNOOROCK byla uzavřena před tím, než společnost Albresa uzavřela smlouvy o pronájmu těchto reklamních ploch. Stěžovatel změnil i své výpovědi k zahájení předmětné spolupráce. Zásadní rozpory pak byly zjištěny také v jeho tvrzeních týkajících se toho, zda společnost SNOOROCK měla v inkriminované době zaměstnance nebo ne, eventuálně zda tito jednali se stěžovatelem, a dále v tvrzeních týkajících se otázky, zda reklamu fakticky prováděli zaměstnanci společnosti Albresa nebo zda byla prováděna subdodavatelsky.

Vzhledem ke zjištěným okolnostem nelze přisvědčit stěžovateli, že o daňovém podvodu v řetězci, v němž vystupoval jako koncový uživatel, nevěděl, resp. nemohl vědět. Při zachování běžné míry opatrnosti musel výše uvedené nestandardní okolnosti zaznamenat. Ze stěžovatelova jednání, respektive informací, které uváděl ve správním řízení o obsahu přijatých plnění a o ostatních společnostech zapojených do řetězce, vyplývá, že z jeho strany nebyla přijata veškerá opatření, která mohou být rozumně požadována, a stěžovatel nevěnoval dostatečnou pozornost interním kontrolním mechanismům (srv. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343). Stěžovatel se nezbavil své důkazní povinnosti tím, že předložil formálně bezvadné daňové doklady o přijetí zdanitelného plnění za situace, kdy správce daně vyjádřil konkrétní pochybnosti. V daném případě správce daně stěžovateli sdělil, na základě jakých skutečností mu vznikly pochybnosti. Proto důkazní břemeno přešlo na stěžovatele, který ho však neunesl. Stěžovatel neprokázal, že nárok na odpočet DPH uplatnil oprávněně, neboť se mu nepodařilo prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění, na jehož základě odpočet uplatnil, se fakticky uskutečnilo tak, jak deklaroval. Přesvědčivým způsobem nevysvětlil extrémní navýšení cen za poskytované služby na konci řetězce transakcí týkajících se reklamních služeb. Je výlučně na daňovém subjektu, aby správci daně k jeho výzvě doložil a prokázal relevantními důkazy, že existovaly racionální důvody pro nákup zboží či služeb za deklarované ceny. K prokázání obvyklé ceny, nedostačuje pouhé doložení ceny, za níž bylo předmětné plnění nakupováno jinými subjekty od stejného dodavatele (srv. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2013, č. j. 7 Afs 47/2013 - 30). Na základě výše uvedené argumentace nelze přisvědčit stěžovateli v námitkách uvedených v posledním stížném bodě. Nejvyšší správní soud plně souhlasí s krajským soudem a správními orgány. S přihlédnutím k výše uvedenému je irelevantní i stěžovatelovo tvrzení, že všechna plnění byla poskytnuta na velmi dobré úrovni, že někdo musel zorganizovat, financovat a provozně zabezpečit některé sportovní akce apod., resp. že mu předmětné transakce přinesly další obchodní příležitosti. Podle názoru Nejvyššího správního soudu není ani důvodné tvrzení stěžovatele, že by správní orgány po něm vyžadovaly, aby plnil povinnosti správce daně či orgánu činného v trestním řízení. Požadovaly totiž pouze plnění povinností ve smyslu daňového řádu, resp. zákona o DPH. S ohledem na obsah správního spisu nelze souhlasit se stěžovatelem ani v tom, že by správní orgány postupovaly účelově či nezákonně. Stěžovateli bylo v daňovém řízení umožněno bránit svá práva a předkládat a navrhopvat důkazy. Bylo provedeno rozsáhlé dokazování a způsob, jakým odvolací finanční ředitelství a krajský soud zhodnotily jeho výsledky a jeho zákonnost, má oporu ve spisu.

Z výše uvedených důvodů není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně 22. října 2015

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu