



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **Diamond Dreams, SE**, se sídlem Kaprova 42/14, Praha, zast. Mgr. Danem Modlitbou, advokátem se sídlem K Horoměřicům 584/10, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 10. 2021, č. j. 8 Af 21/2018-71,

t a k t o:

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

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí proti shora citovanému rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým městský soud zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2018, č. j. 21248/18/5300-22442-709739.

[2] Tímto rozhodnutím žalovaný k odvolání stěžovatelky změnil co do určení data vykonatelnosti a ve zbytku nechal beze změny dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 7. 2016, č. j. 5551604/16/2001-52524-103305, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 18. 7. 2016, č. j. 5662676/16/2001-52050-100140, kterým byla stěžovatelce doměřena

daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 ve výši 18 791 741 Kč a současně byla stěžovatelce stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 3 758 348 Kč.

[3] Správní orgány přistoupily k doměření daně, neboť na základě daňové kontroly dospěly k závěru, že byly stěžovatelčiny obchody zatíženy daňovým podvodem, o kterém vědět mohla a měla. Daňový podvod spočíval v prodeji mobilů a souvisejícího zboží postupně společnostmi ZUMBIT, CONTODENT a dále stěžovatelkou společnostem OLP GROUP a BMB Power Technology. Narušení daňové neutrality spočívalo v tom, že se společnost ZUMBIT stala nekontaktní a nesplnila své daňové povinnosti (tedy neodvedla DPH, ani nepodala daňové přiznání), přičemž stěžovatelka následně nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uplatnila. V daném případě si stěžovatelka minimálně měla být vědoma, že se může účastnit podvodu na DPH, zejména proto, že obchodovala s rizikovou komoditou, o jejíž původ se nezajímala, obchodovala s dodavatelem, jehož podnikatelskou minulost nebylo možno nijak ověřit a který nedisponoval skladovacími prostory, úhrady plnění požadoval uskutečnit na zahraniční účty, které nenesly jeho jméno, neměl zveřejněný bankovní účet sloužící k ekonomické činnosti, nijak se neprezentoval na internetových stránkách; dále stěžovatelka nedisponovala dokumenty podstatnými pro identifikaci zboží. Správní orgány rovněž poukázaly na nedůslednost stěžovatelky při přejímání zboží od dodavatele, což podle jejich názoru svědčilo o formálnosti transakce.

II. Rozhodnutí městského soudu

[4] Stěžovatelka napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u městského soudu. Okruhy jejích námitek se týkaly podepsání dodatečného platebního výměru neoprávněnou osobou, neprokázání chybějící daně, okolností, které podle správních orgánů měly svědčit o jejím povědomí o podvodu, a přezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Městský soud žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Městský soud předně nepřisvědčil námitce, že měl žalovaný dodatečný platební výměr zrušit pro vadu řízení spočívající v podpisu neoprávněnou osobou. Je-li podepsán dodatečný platební výměr neoprávněnou osobou, podle městského soudu to neznamená jeho nezákonnost, ale je namístě jej přezkoumat v odvolacím řízení, přičemž v případě zamítnutí odvolání je takovým rozhodnutím implicitně zhojen též nedostatek v podpisu dodatečného platebního výměru.

[6] Pochybnosti o solidnosti a vážnosti transakcí podle městského soudu vyplývaly ze způsobu, kterým stěžovatelka s obchodovaným zbožím nakládala. Zboží totiž nikdy osobně nepřebírala, fyzicky je nekontrolovala a neověřila, zda je zboží v původních obalech. Se stejnou lhostejností zboží rovněž prodávala. Tvrzení, že za zboží odpovídá výrobce, bylo zavádějící, neboť ani výrobce nemůže ručit za to, že bude stěžovatelce či dalším obchodníkům doručeno zboží v objednaném množství a jakosti. Argument stěžovatelky, že se jednalo o prodej na specializovaném trhu, podle městského soudu nebyl přesvědčivý kvůli tomu, že stěžovatelka neobchodovala jen s mobily, ale též dalšími výrobky (např. absorbery radiace). S tím souvisí i absence tzv. IMEI – stěžovatelka sice vysvětlila, proč IMEI k mobilům nepožadovala, vůbec však nevysvětlila, proč potřebné identifikátory nepožadovala u ostatního zboží.

pokračování

[7] Městský soud dále popsal podvodný řetězec shodně se správními orgány.

[8] Co se týče vědomosti stěžovatelky o zapojení do podvodného řetězce, městský soud zdůraznil, že stěžovatelka z veřejně dostupných rejstříků mohla zjistit, že jednatel společnosti CONTODENT se stal statutárním orgánem společnosti i jediným společníkem v den navázání spolupráce se stěžovatelkou, je cizí státní příslušnosti a společnost CONTODENT nemá zveřejněný účet pro svoji ekonomickou činnost, používá jen zahraniční účty. Stěžovatelka tedy za nemalé částky nakoupila zboží od společnosti nově vlastněné cizincem, společnost i její jednatel byli stěžovateli neznámí a platby směřovaly do zahraničí, navíc za zboží, které stěžovatelka sama fyzicky nepřevzala ani nezkontrolovala. Takové obchodování je podle městského soudu nestandardní a značně neobezřetné.

[9] Městský soud dal zapravdu stěžovatelce v tom, že tisková zpráva finanční správy není dostatečným podkladem pro to, aby obchody s mobilními zařízeními mohly být bez dalšího označovány za rizikové. K tomu však znovu připomněl, že se obchody týkaly i jiného zboží – iPadů a absorberů. Podle městského soudu je s podivem, že stěžovatelka specializující se na trh s mobilními telefony byla schopna v rekordně krátkém čase nalézt odběratele i pro tento druh zboží.

[10] Důvěryhodnost transakcí dále podlamovala skutečnost, že osoba jednající za stěžovatelku (člen představenstva) neuměla anglicky, a přesto v tomto jazyce obchodovala. Rovněž nesprávné uvedení dodacích podmínek CIF namísto CIP při navázání kontaktu mezi stěžovatelkou a budoucím jednatelem společnosti CONTODENT svědčilo o ledabylosti stěžovatelky.

[11] Městský soud rovněž posuzoval, zda se žalovaný zabýval všemi stěžovatelkou vznesenými odvolacími námitkami, a dospěl k závěru, že tomu tak bylo. Co se týče stěžovatelčina tvrzení, že nebyla identifikována výhoda, která jí měla z podvodu vyplývat, městský soud uvedl, že k tomu neměl žalovaný důvod se blíže vyjadřovat, neboť výhoda plynoucí z daňového podvodu je z hlediska právní úpravy irelevantní.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[12] Stěžovatelka napadla rozsudek městského soudu kasační stížností a navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení, případně aby zrušil rovněž rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[13] V první řadě stěžovatelka zpochybnila existenci chybějící daně. Ta dle jejího názoru nebyla dostatečně identifikována a prokázána. V řízení nebylo postaveno najisto, že společnost ZUMBIT nesplnila daňovou povinnost v jiném zdaňovacím období, ani nebylo postaveno najisto, že společnost CONTODENT nenakoupila zboží od jiného dodavatele, který svou daňovou povinnost splnil. Těmito námitkami se městský soud ani nezabýval. Za takové situace nebylo zřejmé, že došlo k porušení neutrality DPH, a tedy nebylo namístě odepřít nárok na odpočet daně stěžovatelky. Odepření tohoto nároku totiž představovalo dvojí zdanění. Výhoda vyplývající z daňového podvodu není irelevantní, jak uvedl městský soud, naopak se jedná o definiční znak daňového podvodu. Pokud jde o existenci daňového podvodu, městský soud pouze odkazuje na několik odstavců

rekapitulační části rozsudku, které však pro závěr o existenci podvodného řetězce nejsou dostatečné.

[14] Stěžovatelka dále nesouhlasila s hodnocením objektivních okolností, na jejichž základě městský soud dospěl k závěru, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že se účastní podvodného řetězce. Městský soud pochybil, pokud její argumentaci, že obchodovala na specializovaném trhu, odbyl konstatováním, že neobchodovala pouze s mobily, nýbrž i s absorbéry a iPady, takže se o specializovaný trh nejednalo. Stěžovatelka však jasně uváděla, že se specializuje na trh s mobilními telefony Apple a další elektroniky. Městský soud se tak tímto způsobem vyhnul vypořádání smyslu stěžovatelčiny námítky, že bylo na žalovaném, aby doložil, jaké obchodní zvyklosti panují na relevantním trhu.

[15] Stěžovatelka se vymezila též proti tvrzení, že dodávané zboží osobně nepřebírala a nekontrolovala. Kontrolu totiž prováděli pracovníci pronajatého skladu, potažmo též stěžovatelčini odběratelé. Městský soud dále sice refleктоval, že stěžovatelka vysvětlila, proč důsledně nekontrolovala IMEI kódy, zároveň však stěžovatelce vytkl, že nijak nevysvětlila, jak byly kontrolovány dodávky ostatního zboží. Přehlédl však, že stěžovatelka reagovala na argumentaci žalovaného, která se týkala IMEI kódů, a neměla proto důvod vysvětlovat v žalobě kontrolu jiného zboží než mobilů.

[16] Stěžovatelka dále nesouhlasila s tím, že je podezřelou okolností, pokud se nezajímala o dopravu, neboť tu zajišťovala společnost CONTODENT, která též nesla riziko škody při přepravě. Rovněž podle stěžovatelky nebylo podezřelé, že obchodovala v anglickém jazyce bez hlubší znalosti tohoto jazyka, neboť používala při komunikaci softwarový překladáč. Ani okolnost, že stěžovatelka v prvotní objednávce přehlédla nesprávnou zkratku CIF namísto zkratky CIP, nemůže svědčit o její účasti na podvodu na DPH.

[17] Vědomost stěžovatelky o zapojení do podvodného řetězce městský soud dovozoval z toho, že obchodovala s nově vzniklou společností, jejíž jednatel je cizím státním příslušníkem, který žádá platby na zahraniční účty. Podle stěžovatelky by však okolnost, že se jedná o cizího státního příslušníka, neměla být příliš podstatná, neboť šlo o občana EU, který měl v ČR podporu českého daňového poradce a účetního. Stěžovatelka při prvních obchodech se společností CONDOTENT postupovala obezřetněji, tedy kontrolovala zboží i namátkovým rozbalením z originálních obalů. Podle stěžovatelky neobstojí ani závěr městského soudu, že měla stěžovatelka považovat za podezřelou okolnost, že společnost CONTODENT nezveřejnila žádnou účetní závěrku – v tomto ohledu ostatně nereagoval na vysvětlení stěžovatelky, že taková okolnost u společnosti, která změnila vlastníka, nemá valného významu.

[18] Stěžovatelka připustila, že sice platila společnosti CONTODENT na zahraniční účet, a vědomě tedy podstupovala riziko spojené s ručením za zaplacení DPH dodavatelem, tyto platby však akceptovala pouze na přechodnou dobu. Podle stěžovatelky však jde o jedinou neobvyklou okolnost jejích obchodů. Přijetí rizika ručení za zaplacení DPH dodavatelem stěžovatelka považuje za opatření, které mělo zabránit její účasti na podvodu – zvýšením svého podnikatelského rizika snížila riziko daňového úniku, neboť v případě, že by byla daň doměřena jejímu dodavateli, by se uplatnilo její ručení.

pokračování

[19] Stěžovatelka poukazovala na řadu dalších přijatých opatření, která měla zabránit účasti na daňovém podvodu. Ověřila si, zda dodavatel není nespolehlivým plátcem, prověřila osobní doklady jednatele dodavatele, prověřovala skutečného vlastníka dodavatele, žádala po něm převedení placení za zboží na registrovaný podnikatelský účet v ČR, nechala si potvrdit platby na dodavatelem udané zahraniční účty jako platby na pohledávky dodavatele, aj. Žalovaný tato opatření nepovažoval za dostatečná, ale neuvedl, jaká jiná účinná opatření mohla stěžovatelka v konkrétní situaci přijmout. Městský soud se pak k otázce přijetí opatření jako k třetí podmínce oprávněného odejmutí odpočtu daně vůbec nevyjádřil.

[20] Městský soud postavil svůj závěr o povědomí stěžovatelky o podvodném řetězci na důvodech, z nichž některé neexistují vůbec, jiné nejsou podezřelé či jsou zcela malicherné a nemají žádnou váhu. Ani souhrn těchto okolností nemůže představovat podklad pro zmíněný závěr.

[21] Podle městského soudu podpis dodatečného platebního výměru neoprávněnou osobou není důvodem pro jeho zrušení. Tato vada totiž byla zhojena rozhodnutím o odvolání. Relativně nedávno nahrazený zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, spojoval s touto vadou důsledek neplatnosti, přičemž zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, takový důsledek nevyklučuje ani neumožňuje zhojit takovou vadu v odvolání. Za takové situace nelze než dojít k závěru, že byl dodatečný platební výměr neplatný a měl být jako takový taky osvědčen. Navíc výrokem rozhodnutí žalovaného nebyla tato vada opravena, pouze bylo v obecné rovině potvrzeno prvostupňové rozhodnutí.

[22] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Podle jeho názoru byla chybějící daň stanovena dostatečně, neboť byl identifikován článek řetězce, který neodvedl DPH a stal se nekontaktním, takže výši jeho daňové povinnosti ani nebylo možno stanovit. Taková identifikace chybějící daně je v souladu s judikaturou správních soudů. Co se týče objektivních okolností svědčících o povědomí stěžovatelky o jejím zapojení do podvodu, žalovaný souhlasil s městským soudem, že stěžovatelčin nezáměr o způsob dopravy je poněkud neobvyklý, stěžovatelka dále nedoložila, že by dodané zboží jakkoliv kontrolovala (pokud jde o fotografie zboží, na které stěžovatelka odkazovala, z těch není možno seznat nic o funkčnosti či kvalitě zboží), dále podle žalovaného stěžovatelka neměla k jednotlivým mobilním telefonům k dispozici IMEI kódy ani nekontrolovala ostatní zboží, obchodovala s rizikovou komoditou. Stěžovatelka se snaží navodit dojem, že záměna režimu CIF a CIP je prostým omylem, jedná se však o okolnost svědčící o tom, že stěžovatelka o svém zapojení do podvodu na DPH vědět mohla a měla. Precizní dokumentace je totiž základní podmínkou pro úspěšné obchodování. Není namístě ani zlehčování komunikace v anglickém jazyce. Stěžovatelka si nemohla být jistá, že v tomto jazyce nebude nikdy muset podstoupit rozsáhlejší komunikaci například v případě reklamace zboží, problémů s dopravou či skladováním atp. Žalovaný rovněž setrval na názoru, že stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření proti své účasti na podvodu.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je

podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je řádně zastoupena. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud se předně zabýval otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost rozsudku je vadou natolik závažnou, že k ní Nejvyšší správní soud přihlídně i v případě, že ji stěžovatelka nenamítá, tedy z úřední povinnosti. Otázkou nepřezkoumatelnosti soudních a správních rozhodnutí se ve své judikatuře již mnohokrát zabýval (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, nebo ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností.

[26] V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek není stížen vadou nepřezkoumatelnosti, a to ani pro nedostatek důvodů, ani pro nesrozumitelnost. Sice explicitně neodpovídá na každou z žalobních námitek (např. na námitku stěžovatelky, že absenci internetových stránek jejího dodavatele nelze chápat jako okolnost, která mohla stěžovatelku upozornit na existenci podvodného řetězce), alespoň implicitně z něj ale vyplývá, proč žalobní námitky v očích městského soudu neobstály. Městský soud zejména v základních rysech vyložil, v čem spatřoval daňový podvod, v čem podle jeho názoru spočívaly zásadní skutečnosti postačující pro to, aby bylo možno konstatovat, že stěžovatelka mohla nebo měla vědět o své účasti na podvodném řetězci. Z rozsudku též implicitně vyplývá (být pohříchu v naprosté obecnosti), že podle městského soudu nemohla opatření přijatá stěžovatelkou zamezit její účasti na podvodu. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že městský soud v části vlastní argumentace hojně odkazuje na konkrétní odstavce rekapitulační části vlastního odůvodnění napadeného rozsudku, přičemž výčty odkazovaných odstavců jsou chybné či přinejmenším nekompletní. Taková koncepce rozsudku sice může ztížit porozumění rozsudku, nikoliv mu však zcela zamezit. Z kompletního textu rozsudku pak lze zjistit všechny informace, kterých se městský soud prostřednictvím nepřesných odkazů dovolává.

[27] Podstatou věci je posouzení otázky, zda se stěžovatelka realizací obchodních transakcí účastnila podvodu na DPH, resp. zda o své účasti na podvodném jednání věděla či vědět mohla a měla, resp. zda přijala veškerá opatření, aby se účasti na daňovém podvodu vyhnula, a zda tak správce daně (resp. žalovaný) její účast na podvodném jednání prokázal, protože je na místě odepřít stěžovatelce nárok na odpočet DPH.

[28] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že k tomu, aby bylo možno uvažovat o odepření nároku na odpočet DPH, musí tento nárok nejprve vzniknout [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“)], musí se tedy uskutečnit zdanitelné plnění, na základě kterého je plátce oprávněn k odpočtu daně. Otázkou podvodného jednání je pak namísto zabývat se až tehdy, pokud je spolehlivě prokázáno, že ke zdanitelnému plnění, ze kterého si plátce nárokuje odpočet DPH, skutečně došlo, a to způsobem deklarovaným daňovým subjektem. Pokud daňový subjekt neprokázal nárok na odpočet jako takový, nelze

pokračování

posuzovat, zda toto plnění představuje podvod. K posouzení existence daňového podvodu dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2018, č. j. 1 Afs 47/2018-58, body 14 násl. a tam citovanou judikaturu).

[29] Daňovým podvodem se rozumí situace, kdy je namísto nárok na odpočet odepřít, neboť vznikl na základě podvodného jednání s cílem získat nárok na odpočet DPH neoprávněně (podvodným nebo zneužívajícím způsobem). Odmítnutí nároku na odpočet je ovšem výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje. Je proto na správci daně a žalovaném, aby *„dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“*; viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11, bod 49. Podvodem na DPH přitom judikatura Soudního dvora Evropské unie vymezuje situaci, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť skutečné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám (srov. také rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS).

[30] Nejvyšší správní soud proto zdůrazňuje, že nárok na odpočet DPH nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nebudou součástí podvodu, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General*, věc C-384/04, bod 33).

[31] Je-li tedy identifikován v řetězci podvod na DPH (resp. je postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, aniž by musely správní orgány prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS), musí v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem Evropské unie daňové orgány zkoumat subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým jednáním účastní tohoto podvodu. Pro posouzení subjektivní stránky je však zásadní právě přijetí takových opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude. Pakliže daňový subjekt taková opatření nepřijme, riskuje ztrátou svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Jak vystihl devátý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343: *„Závěry Soudního dvora tedy neznamenají pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních*

kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“

[32] Stěžovatelka v první řadě zpochybňuje prokázání chybějící daně jakožto inherentní součástí podvodu. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud předně uvádí, že stěžovatelka nezpochybnila samotnou existenci podvodného řetězce, jak jej popsaly správní orgány. NSS proto jen shrnuje, že za nejpřesvědčivější okolnosti svědčící o existenci podvodného řetězce považuje, že společnosti ZUMBIT, CONTODENT a BMB Power Technology využívaly tytéž zahraniční účty, vlastníci všech těchto společností pocházeli ze Spojeného království a k získání vlastnictví prvních dvou zmíněných společností navíc došlo v tentýž den, a to 21. 8. 2013, kdy se pan S. (jednatel i vlastník společnosti CONTODENT) sešel se členem představenstva stěžovatelky za účelem dojednání rámcové smlouvy. ZUMBIT i CONTODENT i nadále vykazovaly řadu podezřelých vlastností (fiktivní sídlo, žádný sklad ani provozovna atp.), společnost CONTODENT měla z obchodů nevěrohodně nízkou marži a neměla žádné náklady spojené s běžnou ekonomickou činností, k přeprodeji docházelo během jediného dne a společnost ZUMBIT přímo do skladu pronajatého stěžovatelkou.

[33] Chybějící daň správce daně identifikoval u společnosti ZUMBIT, která za rozhodné období nepodala daňové přiznání a DPH nezaplatila. Nejvyšší správní soud připomíná, že *„[j]ako chybějící daň nelze chápat pouze situaci, kdy je daň vyměřena a konkrétní daňový subjekt ji neubrání. Chybějící daň, jakožto předpoklad prokázání existence podvodu na dani, je nutno chápat jako narušení neutrality daně, přičemž toto narušení neutrality daně může být představováno již jen tím, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání. V případě nepodání daňového přiznání pak nelze vyčíslit konkrétní výši daňového úniku, neboť správce daně nemá žádné podklady pro její vyčíslení. Obdobně je nutno považovat za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH“* (viz rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020-46). Tímto prismatem je třeba nahlížet i na nyní posuzovanou věc. Lze tedy konstatovat, že chybějící daň byla identifikována, neboť se společnost ZUMBIT zapojila do obchodování, aniž by podala daňové přiznání, a stala se nekontaktní, což samo o sobě představovalo narušení daňové neutrality.

[34] Není ani relevantním způsobem zpochybněn závěr, že zboží dodávané stěžovatelce pocházelo od společnosti ZUMBIT – viz odpověď společnosti CONTODENT ze dne 18. 7. 2014 na výzvu správce daně ze dne 21. 7. 2014, č. j. 4630340/14/2001-05401-108625, a přiložené faktury svědčící o tom, že společnost CONTODENT koupila zboží od společnosti ZUMBIT a tentýž den ho prodala stěžovatelce (sklad určený stěžovatelkou je nadto uveden již na fakturách od společnosti ZUMBIT).

[35] Stěžovatelčin argument, že městský soud pochybil, pokud považoval výhodu vyplývající z daňového podvodu za irelevantní, je nutno zasadit do širšího kontextu posuzovaného případu. Stěžovatelka v žalobě namítala, že se žalovaný nijak nevypořádal s námitkou, že není doloženo zvýhodnění, kterého měla stěžovatelka z šetřených obchodů dosáhnout. V reakci na to městský soud uvedl, že zvýhodnění není z hlediska právní úpravy relevantní. Ačkoliv je tento závěr zjednodušující a poněkud zavádějící, v daném

pokračování

případě jako reakce na námitku stěžovatelky ob stojí. Smyslem podvodu na DPH skutečně musí být získání zvýhodnění v rozporu se směrnicí Rady 2006/112/ES, toto zvýhodnění se však nemusí týkat každého jednotlivého článku řetězce – srov. např. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, věci C-439/04 a C-440/04, body 31 a 56. V posuzovaném případě je zvýhodnění zcela zřejmé vzhledem k tomu, že společnost ZUMBIT prodávala zboží bez odvedení DPH, které si pak stěžovatelka odečetla. Za takové situace je skutečně irelevantní, zda zapojení do řetězce přineslo daňové zvýhodnění přímo stěžovateli.

[36] Lze tedy uzavřít, že v daném případě byla existence daňového podvodu prokázána, a to včetně chybějící daně.

[37] Nejvýznamnější otázkou posuzovaného případu je, zda stěžovatelka věděla či mohla a měla vědět o svém zapojení do podvodného řetězce, resp. zda přijala dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu zamezila.

[38] Nejvyšší správní soud považuje za zcela zásadní objektivní okolnost, která stěžovatelku musela nutně upozornit na neregulérnost transakcí, způsob navázání spolupráce se společností CONTODENT. K navázání kontaktu s panem S. došlo dne 19. 8. 2013 prostřednictvím stěžovatelčina inzerátu na internetových stránkách www.phonelot.com. Pan S. má cizí státní příslušnost (Spojené království), přesto již dne 21. 8. 2013 přicestoval do České republiky, kde téhož dne koupil společnost CONTODENT a uzavřel rámcovou smlouvu se stěžovatelkou. Obchodovat se přitom mělo s rizikovým zbožím – mobilními telefony. Pan S. navíc požadoval posílat platby na účty vedené v Číně a Turecku.

[39] Není bez významu, že pan S. neměl české státní občanství, neboť právě řetězce navázané na zahraniční osoby jsou typickými představiteli podvodných řetězců. Na tom nic nemění ani skutečnost, že byl S. občanem EU, neboť ani podvodné řetězce na půdorysu členských států EU nejsou výjimkou. Rovněž okamžité porřízení společnosti CONTODENT za účelem obchodování se stěžovatelkou muselo rovněž ve stěžovateli vzbudit pochyby o standardnosti obchodu.

[40] Žalovaný k objektivním okolnostem svědčícím o tom, že stěžovatelka věděla nebo měla vědět o tom, že se účastní podvodu, přičetl i fiktivní sídlo společnosti CONTODENT a skutečnost, že tato společnost nezveřejnila žádnou účetní uzávěrku. Nejvyšší správní soud musí přisvědčit stěžovateli, že tyto okolnosti lze vysvětlit tím, že byla společnost zcela neaktivní, vytvořena pouze za účelem prodeje a pan S. ji při navázání spolupráce koupil. Toto vysvětlení však nijak nezlehčuje podezření, které tato situace budí. Okolnosti jako fiktivní sídlo, absence vlastního zázemí a nezveřejňování účetních závěrek jsou způsobilé vzbudit pochybnosti zpravidla proto, že znemožňují kontrolu reálného podnikání subjektu, a budí tak obavy, že se jedná o subjekt existující toliko formálně, a to pouze pro účely daňového podvodu, pro jehož úspěch může být „obětován“. Stěžovatelka však navázala obchodní spolupráci se společností, která byla do té doby zcela pasivní, a prostřednictvím osoby, o níž nevěděla v podstatě vůbec nic.

[41] Pokud jde o zahraniční účty, na které stěžovatelka posílala platby, Nejvyšší správní soud konstatuje, že podle § 109 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty ve znění

účinném do 31. 12. 2014 „[p]říjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko“. Stěžovatelka tedy v důsledku provedených plateb ručila za DPH, kterou měla odvést společnost CONTODENT. Stěžovatelka si této skutečnosti byla vědoma a riziko vědomě podstoupila. Důvod této úpravy přitom tkívá právě v tom, že platby tuzemským subjektům na zahraniční účty mohou signalizovat zapojení do podvodného řetězce a takové účty jsou zároveň jen obtížně postižitelné daňovou exekucí (srov. NOVOTNÁ, Monika, OLŠANSKÝ, Václav. Zákon o dani z přidané hodnoty. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 699). Stěžovatelka sice tvrdí, že placení na zahraniční účet akceptovala jako přechodný stav, ani půl roku od počátku spolupráce však důsledně netrvala na platbách na tuzemský účet.

[42] Co se týče rizikovosti obchodování s mobilními telefony, stěžovatelka v průběhu řízení několikrát uvedla, že o rizikovosti komodity nevěděla a nemusela o ní vědět, neboť její rizikovost vyplývala z tiskové zprávy finanční správy, čemuž městský soud přisvědčil, ale dodal, že je s podivem, že stěžovatelka našla v rekordně krátkém čase odběratele i pro jiné zboží než mobilní telefony (iPady a absorbery elektromagnetické radiace). Nejvyšší správní soud konstatuje, že povědomost stěžovatelky o rizikovosti obchodované komodity vyplývá přímo ze spisu správce daně: v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností pod č. j. 5952999/15/2001-61561-108026 stěžovatelka sama uvedla, že musela vyřadit několik nabídek mj. kvůli nesmyslně nízké ceně či proto, že dodavatel nebudil důvěru. Je tedy zřejmé, že si stěžovatelka specifik obchodu s mobilními telefony byla vědoma. Nadto, míra podvodného obchodování s mobilními telefony vedla k tomu, že se s účinností od 1. 1. 2015 u mobilních telefonů uplatní režim přenesení daňové povinnosti (neboli reverse charge); srov. nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, což již jen podtrhuje výše uvedený závěr, že si stěžovatelka rizikovosti transakcí jako v dané oblasti zkušený obchodník musela být vědoma.

[43] Podpůrným indikátorem hrozby zapojení do podvodného řetězce byla též absence internetových stránek společnosti CONTODENT či pana Sorrella. Městský soud se k této otázce pohříchu nevyjádřil. Ačkoliv se nejedná o rozhodnou otázku, Nejvyšší správní soud považuje za vhodné pro úplnost uvést, že i v řetězci podnikajících subjektů absence internetových stránek přijímá jako objektivní okolnost svědčící o podvodu, o které daňový subjekt má vědět – srov. např. rozsudek ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, podle něhož absence jakékoliv prezentace na internetu „svědčí o tom, že k obchodování spíše docházelo v uzavřeném kruhu společnosti. Noví potenciální obchodní partneři nemají – měřeno standardy druhé dekády 21. století – jak získat informace o těchto společnostech.“

[44] Podle NSS shora uvedené skutečnosti jasně značí, že si stěžovatelka mohla a měla být vědoma, že riskuje své zapojení do podvodného řetězce. Právě na tom, že stěžovatelka o zapojení do podvodného řetězce přinejmenším měla a mohla vědět, žalovaný své rozhodnutí založil. Věnoval se ovšem i dalším podezřelým okolnostem týkajícím se zkoumaných transakcí. Tyto další okolnosti však již stěžovatelčinu věc toliko dokreslují a poukazují na možnost, že stěžovatelka o své účasti na podvodu nejen měla vědět, ale skutečně i věděla. Takto kategorický závěr pro odepření nároku na odpočet není nutný, nicméně okolnosti, které mu nasvědčují, nelze označit za zcela irelevantní, neboť dokreslují

pokračování

okolnosti stěžovatelčina příběhu. Ačkoliv tedy další okolnosti nejsou způsobilé zcela vyvrátit, ani prokázat stěžovatelčinu vědomost o účasti na podvodu, ani nemohly stěžovatelce sloužit jako indikátor zapojení do podvodného řetězce, Nejvyšší správní soud se k nim musel alespoň stručně vyjádřit.

[45] V tomto ohledu soud přitakává stěžovatelce, že její přehlédnutí záměny zkratk CIF a CIP v právně nezávazné komunikaci může jen stěží mít jakoukoliv vypovídající hodnotu. Ani obchodování za pomoci softwarového překladače pomocí emailu a za přítomnosti překladatele při osobním setkání nepovažuje soud za podezřelé, a to zvláště za situace, kdy je ve správním spise založena emailová komunikace, z níž je patrné, že používání překladače sice mohlo poněkud ztížit dorozumění, nikoliv jej však zásadním způsobem zhatit. Ani absenci kontroly IMEI kódu nelze za dané procesní situace klást stěžovatelce k tíži: městský soud totiž stěžovatelčinu vysvětlení, proč nebyla schopna doložit kódy IMEI, přisvědčil a žalovaný s tímto závěrem nepolemizuje; povzdechu městského soudu nad tím, že stěžovatelka nedoložila, jakým způsobem kontrolovala jiné produkty než mobilní telefony, nelze přičítat přílišnou váhu, neboť stěžovatelka v žalobě reagovala na výtku žalovaného, která se týkala kódů IMEI, tedy výlučně mobilních telefonů, a neměla proto důvod rozvádět obdobnou argumentaci i k ostatnímu zboží.

[46] Pokud jde o průběh obchodů a kontrolu zboží, Nejvyšší správní soud předně upozorňuje, že správce daně stěžovatelku vyzýval k předložení všech podkladů týkajících se dopravy a přejímky zboží (výzva ze dne 7. 9. 2015, č. j. 5952999/15/2001-61561-108026), přičemž stěžovatelka nepředložila jednotlivá potvrzení o převzetí zboží zaměstnanci skladu ani nedoložila nic, z čeho by vyplývalo, že prováděla kontrolu zboží – předložila v podstatě jen instrukce zaslané skladu a sdělení skladu, že bylo zboží vydáno odběrateli (nikoliv přijato od dodavatele). S tím souvisí rovněž závěr žalovaného, že stěžovatelka zaplatila za dodané zboží, aniž by měla doloženo, že již bylo doručeno. Podle žalovaného se pře prodej zboží v řetězci jevil jako předem připravený vzhledem k tomu, že za zboží zaplatil prvně stěžovatelčin odběratel stěžovatelce a teprve poté ona svému dodavateli, přičemž k platbám docházelo ve velmi krátkých intervalech. Podle zdejšího soudu sice taková posloupnost plateb společně s jejich rychlostí může svědčit o obchodování podle připraveného scénáře, k prokázání vědomého podvodného jednání však nepostačuje. S ohledem na to NSS nepovažuje za nezbytné ani detailní zkoumání obchodních zvyklostí na relevantním trhu.

[47] Městskému soudu lze vytknout, že se blíže nezabýval doklady, které stěžovatelka předložila k žalobě, aby doložila, že prostřednictvím skladu docházelo k přiměřené kontrole zboží. Ovšem vzhledem k tomu, že na tomto podkladu nestojí stěžejní závěr, že stěžovatelka mohla a měla vědět, že se účastní podvodného řetězce (naopak by na něm byl závislý závěr, že se jej účastnila vědomě), Nejvyšší správní soud toto opomenutí neshledal natolik významným, aby bylo kvůli němu třeba považovat napadený rozsudek za nepřezkoumatelný.

[48] Vzhledem k závěru, že si stěžovatelka mohla a měla být vědoma své účasti na podvodném řetězci, se Nejvyšší správní soud musel dále zabývat otázkou, zda stěžovatelka přijala veškerá nezbytná opatření, aby své účasti na podvodu zabránila. K tomu je třeba uvést, že opatření musí odpovídat okolnostem případu. Vysoká míra obezřetnosti je na

místě tam, kde „*již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o ‚solidnosti‘ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu)*“ (srov. výše citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 60/2017-60). Jak již bylo shora uvedeno, stěžovatelka obchodovala se subjektem, který vzbuzoval silné podezření – jednalo se o doposud neaktivní společnost, kterou za účelem obchodu se stěžovatelkou zakoupil příslušník cizího státu, který hodlal obchodovat s rizikovou komoditou a požadoval platby na zahraniční účty. Kombinace těchto faktorů ospravedlňuje požadavek na vysoký stupeň obezřetnosti ze strany stěžovatelky, na níž bylo, aby vzhledem k tomu, že navázala kontakt s novým obchodním partnerem, provedla jeho důkladné prověření (tzv. *due diligence*).

[49] Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že přijala několik konkrétních opatření, která považuje za dostatečná. Jako takové opatření uvádí, že prověřovala skutečného vlastníka dodavatele a požadovala jeho doklady. Takové opatření je však zcela základním (až samozřejmým) postupem při uzavírání smluv, na jejichž základě má být obchodováno zbožím v hodnotě desítek milionů korun. Nejedná se o opatření, které by významně snížilo riziko zapojení do podvodného řetězce. Ověření, zda je dodavatel nespolehlivým plátcem, je rovněž zcela základním opatřením, které je navíc ve stěžovatelčině případě oslabeno tím, že vědomě obchodovala se společností, která před jejich obchodováním byla zcela pasivní a pan S. ji koupil teprve v den, kdy se stěžovatelkou uzavřel rámcovou smlouvu. Za takové situace mohla stěžovatelka jen stěží spoléhat pouze na informace o (ne)spolehlivosti uvedené v registru plátců DPH. Nelze přisvědčit ani jejímu názoru, že lze mezi opatřeními proti účasti na podvodu počítat její vědomé převzetí rizika spočívající v ručení za odvedení DPH dodavatelem. Z povahy věci se totiž nejedná o opatření, které by bylo způsobilé vyloučit zapojení do podvodného řetězce, pouze zjednodušuje vymáhání daně v případě, že k zapojení do řetězce dojde. Ani skutečnost, že si stěžovatelka nechala potvrdit, že platby na zahraniční účet budou považovány za plnění vůči společnosti CONTODENT, nelze považovat za opatření proti podvodu na DPH. Takové opatření má totiž především soukromoprávní význam a soudu není zřejmé, jak se takovým opatřením mohlo snížit riziko účasti stěžovatelky na podvodném řetězci.

[50] Za popsané situace nelze dojít k závěru, že by stěžovatelka svého nového dodavatele důkladně prověřila. Měla se zabývat ověřením obchodních aktivit pana S., resp. se měla pokusit zjistit původ jím dodávaného zboží. Pokud tak neučinila, ať už proto, že tak činit nechtěla, nebo proto, že detailnějšího prověření nebyla schopna, mělo být zřejmé, že se vystavuje riziku účasti na daňovém podvodu, neboť obchoduje s osobou, o které kromě její totožnosti neví vůbec nic. Stěžovatelka se však přesto do obchodování zapojila, a nezbývá tak, než aby byla nucena snést negativní důsledek přijatého rizika v podobě odepření odpočtu DPH.

[51] Nejvyšší správní soud se dále zabýval poslední stěžovatelčinou námitkou, podle které vzhledem k tomu, že byl dodatečný platební výměr podepsán neoprávněnou osobou, neměl žalovaný jinou možnost než tento dodatečný platební výměr zrušit (resp. osvědčit neplatnost), a neučinil-li tak, učinil vlastní rozhodnutí nezákonným.

pokračování

[52] V posuzované věci je v záhlaví dodatečného platebního výměru uvedeno, že byl dokument elektronicky podepsán odborným referentem M. T. Rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností ze dne 18. 7. 2016, č. j. 5662676/16/2001-52050-100140, správce daně opravil podpis M. T. na podpis „*JUDr. M. K. ředitel odboru (v zastoupení)*“. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval, že stěžovatelka proti samotnému rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností nebrojila opravným prostředkem a vytýkaná vada v daném případě nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Podle městského soudu pak žalovaný tím, že nevyhověl odvolání, implicitně zhojil i nedostatek v podpisu platebního výměru.

[53] Nejvyšší správní soud se otázkou dopadů podpisu platebních výměrů či absence tohoto podpisu ve své judikatuře již zabýval. Odkázat lze např. na rozsudek ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69, podle něhož pro adresáta rozhodnutí „*je podstatné, že mu bylo doručeno rozhodnutí, které je vydáno věcně, místně i funkčně příslušným správním orgánem a které má veškeré náležitosti, které požaduje právní úprava. Již sama forma doručení písemnosti prostřednictvím datové schránky garantuje, že písemnost vydal k tomu zmocněný správní orgán. Podpisový, případně organizační řád, jsou vnitřními předpisy daného správního orgánu, které nemají charakter obecně závazné právní normy, a proto ani jejich teoretické porušení by nemohlo nijak krátiť práva žalobce jako daňového subjektu.*“

[54] Podle rozsudku ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 169/2014-55, pak „*[a]bsence podpisu na písemném vyhotovení správního rozhodnutí, které bylo stěžovateli doručeno elektronicky, nezpůsobuje nicotnost tohoto rozhodnutí. Neuvedení podpisu oprávněné úřední osoby na rozhodnutí, které bylo doručeno do datové schránky, není podle Nejvyššího správního soudu ani vadou mající za následek jeho zrušení*“. Není-li ani absence podpisu na rozhodnutí doručovaného prostřednictvím datové schránky vadou, kvůli které by mělo být rozhodnutí zrušeno, nemůže být ani vadou způsobující nezákonnost rozhodnutí, je-li toto rozhodnutí podepsáno jinou osobou, než jakou stěžovatelka očekávala (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 8/2019-56). Uvedené judikaturní závěry, od nichž soud nemá důvod se odchylovat, lze aplikovat i na nyní posuzovaný případ. Stěžovatelka ostatně ani v kasační stížnosti neuvádí, jaký mohla mít okolnost, že dodatečný platební výměr podepsala neoprávněná osoba, negativní dopad do jejích práv, a soudu tak není zřejmé, proč by se mělo jednat o vadu, která mohla zapříčinit nezákonnost dodatečného platebního výměru. Za takové situace v procesním postupu městského soudu ani žalovaného neshledal žádné pochybení, pro které by bylo nutno zrušit žalobou napadené rozhodnutí či kasační stížností napadený rozsudek.

V. Závěr a náklady řízení

[55] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[56] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.)

V Brně dne 24. února 2023

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu