ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **COMMEMAX spol. s r. o.,** se sídlem Hnězdenská 735/6, Praha 8, zastoupena JUDr. Vítem Hrnčiříkem, LL.M., Ph.D., advokátem se sídlem Šrobárova 2002/40, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 1. 2020, č. j. 2813/20/5300-21441-708460, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 2. 2021, č. j. 11 Af 19/2020 - 85,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) doměřil žalobkyni třemi dodatečnými platebními výměry daň přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2014, duben 2015 a květen 2015 (dále jen „platební výměry“).

Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji napadeným rozsudkem zamítl. Předně shrnul, že žalobkyně podala za jednotlivá sporná zdaňovací období přiznání k DPH, ve kterých uplatnila odpočet DPH mimo jiné z daňových dokladů vystavených společnosti VONORE s.r.o. (dále jen „VONORE“) a společnosti FFUS spol. s r.o. (dále jen „FFUS“). Správce daně provedl u žalobkyně (i) daňovou kontrolu za období říjen 2014 a (ii) daňovou kontrolu za období duben 2015 a květen 2015. a dospěl k závěru, že žalobkyně byla součástí transakcí stižených podvodem na DPH. Za výše uvedená zdaňovací období tak vyloučil z nároku na odpočet daně přijatá zdanitelná plnění od společností VONORE a FFUS a žalobkyni zároveň nepřiznal odpočet na dani dle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

[3] Městský soud konstatoval, že v posuzované věci není sporu o tom, zda žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH. Jako jádro sporu označil posouzení, zda daňové orgány dostatečně prokázaly existenci podvodu na DPH a pokud ano, zda žalobkyně o existenci tohoto podvodu věděla, či mohla a měla vědět a zároveň nepřijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně požadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu na DPH.

[4] Ze správního spisu dle městského soudu vyplynulo, že žalobkyně přijímala zdanitelná plnění od společností VONORE a FFUS, které tato plnění pořídily od společnosti RENTAL INVEST, spol. s r.o. (dále jen „RENTAL INVEST“) a ta od společnosti BUSSMARK s.r.o. (dále jen „BUSSMARK“). Konstatoval, že společnost BUSSMARK nepodává od února 2014 daňová přiznání. Společnost RENTAL INVEST za období srpen a září 2014 daňová přiznání podala, následně se však stala nekontaktní a správce daně tak nemohl postupem k odstranění pochybností ověřit, zda plnění, ohledně kterého si žalobkyně nárok na odpočet DPH nárokovala (DVD s projektem rodinného domu), zahrnula společnost RENTAL INVEST do evidence pro daňové účely a zda je vykázala v daňovém přiznání. Výslednou daňovou povinnost společnost RENTAL INVEST neuhradila. Daňové orgány tedy došly k závěru, že společnosti BUSSMARK a RENTAL INVEST působily v řetězci na pozici tzv. *missing tradera* a společnosti VONORE a FFUS (přímí dodavatelé žalobkyně) na pozici tzv. *buffera*. Na tomto závěru daňových orgánů neshledal městský soud nic nesrozumitelného.

[5] Daňové orgány v popsaném řetězci identifikovaly množství dalších nestandardních okolností stran umístění sídla žalobkyně, jejichž popisu se městský soud věnoval v odstavci 38 napadeného rozsudku. Konstatoval, že sídlo žalobkyně bylo pouze formální, a poukázal přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které jde o jednu ze skutkových okolnosti, která svědčí tomu, že došlo k podvodu na DPH.

[6] Městský soud poukázal i na zjištění daňových orgánů týkající se existence personálních vazeb mezi společnostmi zapojenými v řetězci. Uvedl, že společnosti

RENTAL INVEST, VONORE a FFUS byly mj. personálně propojeny paní Z. B., která vystavovala daňové doklady za tyto společnosti i za žalobkyni. Paní B. disponovala oprávněním k bankovnímu účtu žalobkyně a k bankovnímu účtu společnosti FFUS a jednatelka žalobkyně měla dispoziční oprávnění k bankovnímu účtu žalobkyně a k bankovnímu účtu společností VONORE a FFUS (tedy společností, které byly přímí dodavatelé plnění, za které si žalobkyně nárokovala odpočet na DPH).

[7] Žalobní námitce, dle které žalovaný neprokázal existenci chybějící daně, městský soud nepřisvědčil. Konstatoval, že nekontaktnost je ve smyslu judikatury a odborné literatury jedním ze základních znaků podvodů na DPH a daňové orgány dostatečně prokázaly, že došlo k narušení neutrality daně. S ohledem na jejich zjištění stran dodavatelů žalobkyně, i na další nestandardnosti v celém řetězci městský soud uzavřel, že správně identifikovaly narušení neutrality daně a došlo tak ke splnění prvního kroku testu, jehož naplnění je předpokladem pro možnost daňových orgánu odepřít daňovému subjektu nárok na odpočet DPH.

[8] Jako nedůvodnou hodnotil městský soud i námitku, dle které žalovaný vyložil definici chybějící daně příliš extenzivně, neboť chybějící daň z prosince 2014 nemůže být vztahována k plněním v obdobích říjen 2014, duben 2015 a kveten 2015. Žalobkyně odpočet týkající se těchto daňových dokladů uplatnila za zdaňovací období říjen 2014, duben 2015 a květen 2015, přičemž městský soud v tomto postupu správce daně neshledal nic extenzivního.

[9] Městský soud nedal žalobkyni za pravdu ani v případě námitky, dle které byla společnosti RENTAL INVEST doměřena daň až na základě postupu k odstranění pochybností prostřednictvím pomůcek. Žalobkyně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63 namítala, že uvedené nelze označit za chybějící daň. Dle městského soudu se žalovaný s touto námitkou vypořádal a pokud jde o její meritum, poukázal na skutkovou odlišnost mezi nyní projednávanou věcí a situací, která byla předmětem přezkumu v žalobkyní odkazovaném rozhodnutí, kdy byla daňovému subjektu vyměřena daň v rámci postupu k odstranění pochybností ve výši 0 Kč. V posuzované věci však byla společnosti RENTAL INVEST vyměřena daň na výstupu ve výši 1 722 000 Kč a dle městského soudu se tudíž jedná o situaci skutkově odlišnou. Skutečnost, že daň byla stanovena až na základě postupu k odstranění pochybností nepovažoval městský soud za rozhodnou, naopak za rozhodnou pokládal skutečnost, že vyměřená daň nebyla uhrazena.

[10] Důvodnou městský soud neshledal ani námitku žalobkyně, dle které nebyla splněna podmínka prokázání jejího zapojení do daňového podvodu. Dle názoru městského soudu získali žalovaný, resp. správce daně množství důkazního materiálu na základě kterého doložili dostatek objektivních okolností svědčících o vědomosti žalobkyně o podvodu na DPH (resp. o tom, že žalobkyně na základě těchto okolností o podvodu na DPH vědět mohla a měla) a tyto závěry ve svém rozhodnutí logicky a podrobně odůvodnili.

[11] Žalobkyně neuspěla ani s námitkou, dle které měl žalovaný standard obchodních případů žalobkyně posuzovat podle obchodů u jiných srovnatelných subjektů. Uvedl, že okolnosti popsané v rozhodnutí žalovaného se obecně vymykají standardním obchodním transakcím (personální propojenost, absence písemných smluv, sídla na tzv. virtuálních adresách). Tyto skutečnosti považoval městský soud za dostačující pro posouzení splnění druhého kroku testu.

[12] Žalobkyně dále namítala, že žalovaný neprokázal tvrzení o tom, že nepřijala dostatečná opatření pro zamezení daňového podvodu; dle jejího přesvědčení neunesl žalovaný důkazní břemeno, které navíc v rozporu s daňovým řádem přenášel na žalobkyni. Dle městského soudu však bylo na žalobkyní, aby nepřiznivá zjištění daňových orgánů zvrátila tím, že vylíčí a prokáže, jaká dostatečná opatření přijala. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu městský soud doplnil, že se v takovém případě nejedná o přenášení důkazního břemena, ale o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání.

[13] Konečně, městský soud neshledal důvodnou ani námitku nepřezkoumatelnosti, dle které se žalovaný nijak nevypořádal s jejími námitkami uvedenými v odvolání.

II.
Kasační stížnost a další vyjádření účastníků řízení

II. A.
Kasační stížnost

[14] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů, který podřadila pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[15] Namítala, že závěr městského soudu, dle kterého žalovaný prokázal existenci chybějící daně, je nesprávný. Městský soud jej nepřiléhavě odůvodnil tím, že nekontaktnost je jedním ze základních znaků podvodu na DPH. Chybějící daň a nekontaktnost jsou ovšem odlišné věci, které nelze směšovat dohromady; ze samotné nekontaktnosti nelze dovozovat prokázání existence chybějící daně. Jako nesprávnou označila stěžovatelka i úvahu městského soudu, dle které není rozhodné, že správce daně stanovil daň až na základě postupu k odstranění pochybností. Namítala, že městský soud nesprávně interpretoval rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 333/2017 – 63; stěžovatelka nemohla v době uskutečnění transakcí vědět, že u některých jiných subjektů bude v budoucnu zahájen postup k odstranění pochybností, na jehož základě bude správce daně tvrdit chybějící daň. Žalovaný i městský soud dle stěžovatelky vyvozují nesprávně závěry, které nemají oporu v provedeném dokazování – žalovaný v odstavci 48 svého rozhodnutí uvedl, že situace, kdy nejsou subjekty v řetězci pro správce daně kontaktní, automaticky znamenají, že neodvádějí daň z poskytnutých plnění a automaticky z toho byla dovozena chybějící daň.

[16] Definici chybějící daně si žalovaný dle stěžovatelky vykládá extenzivně, neboť chybějící daň z prosince 2014 nemůže být vztahována k plněním s datem uskutečnění zdanitelného plnění v obdobích říjen 2014, duben 2015 a květen 2015. Závěr, dle kterého se chybějící daň vztahovala ke konkrétním transakcím a konkrétním daňovým dokladům nemá dle jejího tvrzení oporu v provedeném dokazování. Poukázala i na vnitřní rozpornost napadeného rozsudku, neboť v odstavci 37 městský soud uvedl, že údaje uvedené v daňovém přiznání podaném společností RENTAL INVEST nebylo možné ověřit a následně uvedl (odstavec 43 napadeného rozsudku), že identifikovaná chybějící daň se vztahovala ke konkrétním transakcím a konkrétním daňovým dokladům.

[17] Žalovaný se dle stěžovatelky nevypořádal s námitkou, že daň byla společnosti RENTAL INVEST doměřena až na základě postupu k odstranění pochybností. Tato pochybení při svém rozhodování následně zopakoval (převzal) městský soud, který meritorně přezkoumal rozhodnutí žalovaného, jež nebylo dle jeho názoru pro absenci řádného odůvodnění způsobilé soudního přezkumu. Žalovaný se dostatečně nevypořádal ani s odvolacími důvody stran jejího zapojení do podvodu na DPH. Stejnou chybu zopakoval i městský soud, který pouze konstatoval, že rozhodnutí žalovaného čítá 36 stran a označil body, ve kterých se žalovaný odvolacími námitkami zabýval. Vypořádání jednotlivých námitek je dle tvrzení stěžovatelky strohé a častokrát obecné. Žalovaný dále dle stěžovatelky pominul důkazy, které navrhovala, či je hodnotil účelově.

[18] Za nesprávné označila stěžovatelka konstatování žalovaného, že dodavatelé stěžovatelky neměli zřízené webové stránky. Za chybné označila i jeho úvahy o personální propojenosti; uvedla, že v obchodních vztazích je obvyklé, že se osoby v rámci uskutečňování obchodních transakcí postupně poznají. Pokud jde o personální propojenost subjektů skrz osobu p. Bezdíčkové, stěžovatelka poukázala na povinnost mlčenlivosti, kterou je jakožto účetní vázána. Za běžnou záležitost označila i to, že Ing. Milton (který byl jednatelem a společníkem společnosti RENTAL INVEST v době od 26. 7. 2012 do 15. 9. 2014 a společníkem stěžovatelky v době od 16. 1. 2007 do 29. 1. 2011) měl i po ukončení svého angažmá u společnosti RENTAL INVEST dispoziční oprávnění k účtům této společnosti, neboť měl ještě *„dotáhnout“* jím rozjednané záležitosti. Za absurdní označila stěžovatelka i závěr žalovaného, který považoval za nestandardní absenci písmenných smluv; k tomu uvedla, že se jednalo o jednoduché plnění, jehož kvalitu zúčastněné subjekty znaly. Tvrzení žalovaného ohledně licencí k projektu na DVD označila stěžovatelka za tvrzení *„pomýlená“*, jež nemají oporu v provedeném dokazování. Za nedostatečné považuje stěžovatelka odůvodnění rozhodnutí žalovaného týkající se doplnění informace ve vztahu k společnosti RENTAL INVEST (odstavec [110] rozhodnutí žalovaného), neboť z něj není zřejmé, o jakou informaci se mělo jednat. Stěžovatelka napadla i závěr městského soudu, dle kterého daňové orgány prokázaly splnění druhého kroku testu (vědomost stěžovatelky o jejím zapojení do podvodu na DPH). Tento závěr nemá dle jejího tvrzení oporu v provedeném dokazování.

[19] V otázce tzv. přijetí rozumných opatření k zabránění účastí na podvodu na DPH, stěžovatelka napadenému rozsudku vytkla nepřezkoumatelnost. Dle jejího tvrzení totiž

městský soud neuvedl, jaké rozumná opatření měla přijmout a odkázal pouze na rozhodnutí žalovaného, kde se však odůvodnění naplnění třetího kroku testu nenachází. Dle stěžovatelky je na správci daně, aby vysvětlil, co měla učinit (jaká opatření měla přijmout) a neučinila, důkazní břemeno zde plně tíží správce daně. Uvedla, že náležitá míra opatrnosti se skládá ze subjektivní a objektivní stránky, přičemž tou subjektivní, jež spočívá v konkrétních okolnostech daného případu (historie obchodních partnerů, zda se jednalo o plnění dlouhodobého charakteru nebo jednorázové povahy, složitost plnění apod.), se nezabývali ani žalovaný, ani městský soud.

[20] Závěrem kasační stížnosti stěžovatelka městskému soudu vytkla, že napadeným rozsudkem přispěl k řetězení nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti rozhodnutí. Městský soud se s námitkami stěžovatelky nevypořádal, pouze odkázal na rozhodnutí žalovaného, které však skutečné zdůvodnění neobsahuje. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatovala, že požadavku na řádné vypořádání žalobní námitky soudem nevyhovuje pouhé odmítnutí argumentace účastníka řízení pro nesprávnost.

II. B.
Vyjádření žalovaného

[21] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu a odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Prostřednictvím vyjádření se však postupně vyjádřil i ke kasačním námitkám, které stěžovatelka vznesla.

[22] Pokud jde o otázku chybějící daně a dílčí námitku stran nekontaktnosti, jakožto jednoho ze základních znaků podvodu, dle žalovaného vytrhla stěžovatelka z kontextu závěry uvedené v odstavci 40 napadeného rozsudku. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že nemožnost ověření správnosti výše daňové povinnosti z důvodu nekontaktnosti daňového subjektu lze podřadit pod pojem chybějící daně. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 333/2017 - 63 není na nyní projednávanou věc přiléhavý.

[23] Závěr městského soudu o tom, že rozhodující je skutečnost, že chybějící daň nebyla společností RENTAL INVEST uhrazena, považuje žalovaný za správný, stejně jako úvahu městského soudu, že chybějící daň může být vyčíslena až s odstupem času. Závěry městského soudu o tom, že chybějící daň se vztahovala ke konkrétním transakcím a konkrétním daňovým dokladům, a rovněž že postup správce daně ve vztahu k detekci chybějící daně nebyl nikterak extenzivní, označil žalovaný za správné. Dle jeho názoru městský soud rovněž specifikoval konkrétní obchodní transakce (dodání DVD s projektem rodinného domu), a konkrétní daňové doklady, ke kterým se vztahovala chybějící daň. Odstavce 37 a 43 napadeného rozsudku žalovaný neshledal rozpornými. Uvedl, že chybějící daň se může vztahovat ke konkrétním transakcím a daňovým dokladům, aniž by byla přesně vyčíslena. Chybějící daň dle jeho tvrzení nelze chápat dogmaticky jako daň, která byla některým článkem řetězce vyčíslena a správcem daně přesně vyměřena, ale jako širší množinu případů, kam lze zařadit případy, kdy daň není článkem v řetězci přiznána a vyčíslena. Dle žalovaného je tedy přesnější hovořit o narušení daňové neutrality.

[24] Námitky stran personální propojenosti, absence písemných smluv, licenci k DVD označil žalovaný za nepřípustné dle § 104 odst. 4 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."), stejně jako námitky týkající se absence webových stránek dodavatelů. I přes toto tvrzení žalovaný z procesní opatrnosti doplnil argumentaci i k těmto tvrzením stěžovatelky.

[25] K námitkám, kterými stěžovatelka vytýkala žalovanému i městskému soudu, že neuvedli konkrétní rozumná opatření, které měla učinit, konstatoval, že v tomto případě nedochází k přenosu důkazního břemena na stěžovatelku, musí jí však být poskytnut prostor k doložení takových opatření. Stěžovatelka však přijetí rozumných opatření nedoložila. Polemiku stran posuzovaní přijatých opatření ze subjektivní stránky považuje žalovaný za právně nevýznamnou.

[26] Žalovaný označil za nedůvodné i výtky stěžovatelky ohledně tvrzeného nedostatečného vypořádání odvolacích námitek, kterým měl žalovaný zatížit své rozhodnutí a na které nesprávně odkázal i městský soud.

II. C.
Další procesní podání účastníků řízení

[27] V návaznosti na vyjádření žalovaného učinila stěžovatelka repliku, prostřednictvím které reagovala na tvrzení v něm uvedené. Namítala, že výklad pojmu narušení daňové neutrality nemůže zahrnovat případy, kdy chybějící daň není zjištěna. Poukázala i na rozpor ve vyjádření žalovaného stran přijetí rozumných opatření a namítla, že přesně neuvedl, jaká konkrétní opatření měla k zabránění své účasti na daňovém podvodu provést. K doložení rozumných opatření může být stěžovatelka dle dalšího tvrzení vyzvána až poté, co je splněn druhý krok testu.

[28] Žalovaný na předmětnou repliku reagoval krátkým vyjádřením. Dle jeho tvrzení lze pod pojem „chybějící daň" podřadit i případy, kdy se daňový subjekt stane nekontaktním a neumožní tak její konkrétní vyčíslení, jinak by nebylo možno postihovat podvody na DPH v případě tzv. *missing traderů*. Konečně neshledal ani stěžovatelkou tvrzený rozpor ve vyjádření ke kasační stížnosti ve vztahu k přijetí rozumných opatření. Prokázání splnění druhého kroku testu bylo prokázáno výzvami správce daně k prokázaní skutečností ze dne 20. 10. 2017 a 17. 1. 2018.

III.
Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[29] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek městského sodu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatelka uplatnila, přičemž se zabýval i otázkou, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[30] Kasační stížnost není důvodná.

[31] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti, neboť existence takové vady mu zpravidla neumožňuje přezkoumat námitky věcného charakteru a bez dalšího proto vede k jeho zrušení. Lze říct, že jádrem těchto námitek jsou tvrzení stěžovatelky, že městský soud v napadeném rozsudku odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného (které stěžovatelka rovněž označila za nepřezkoumatelné) aniž by své rozhodnutí sám odůvodnil. K vypořádání námitek stěžovatelky tak dle jejího přesvědčení nedošlo, resp. došlo zdánlivě.

[32] Jelikož tedy stěžovatelka v kasační stížnosti namítala nedostatečné vypořádání odvolacích důvodů žalovaným (na které měl posléze odkázat městský soud a tím zatížit napadený rozsudek nepřezkoumatelnosti), Nejvyšší správní soud se předně seznámil s obsahem správní žaloby, aby mohl posoudit, jaké konkrétní námitky ohledně této tvrzené vady stěžovatelka vznesla a jak k jejich hodnocení přistoupil městský soud.

[33] Ještě před tím, že Nejvyšší správní soud v této souvislosti vysloví vlastní závěr, považuje za nezbytné připomenout, že podoba (konkrétnost či obecnost) soudního rozhodnutí je vždy zásadním způsobem předurčena kvalitou a podobou návrhu. V případě žaloby pak platí, že čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu správní soud přistoupí a posoudí ho. Není na místě, aby soud obecně za žalobce spekulativně domýšlel argumentaci či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebral by funkci žalobcova advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, a na něj navazující rozhodnutí).

[34] Z obsahu žaloby Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelka namítala, že se žalovaný nevypořádal s odvolacími námitkami, že (i) daň byla společnosti RENTAL INVEST doměřena až na základě postupu k odstranění pochybností, (ii) nebyla splněna podmínka prokázání zapojení stěžovatelky do daňového podvodu, (iii) žalovaný neprokázal, že by stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření k zamezení své účasti na podvodu na DPH. Následně v závěru žaloby stěžovatelka vznesla „procesní vadu nepřezkoumatelnosti“, neboť dle jejího tvrzení se žalovaný nevypořádal s jejími námitky obsaženými v odvolání ze dne 22. 10. 2018.

[35] Městský soud se však jednotlivými námitkami v napadeném rozsudku zabýval. K námitce, dle které se žalovaný nevypořádal s tím, že daň byla společnosti RENTAL INVEST doměřena až na základě postupu k odstranění pochybností, se městský soud vyjádřil v odstavcích 44 až 46 napadeného rozsudku. Pokud jde o námitku ohledně prokázání zapojení stěžovatelky do daňového podvodu, tou se městský soud zabýval v odstavcích 47 až 52 napadeného rozsudku. Námitce, dle které žalovaný neprokázal, že by stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření a nepřípustně na ní přenesl důkazní břemeno, věnoval městský soud prostor v odstavcích 57 až 64 napadeného rozsudku. K posledně uvedené námitce městský soud správně uvedl, že se nejedná o přenášení důkazního břemene a bylo na stěžovatelce, aby reagovala na výzvy správce daně a vylíčila,

že v rámci svých obchodních aktivit přijala dostatečná opatření, která by bránila riziku jejího zapojení do možného daňového podvodu.

[36] Jelikož tyto námitky formulovala stěžovatelka konkrétně, vytvořila městskému soudu dostatečný prostor pro jejich posouzení, který městský soud využil a ve výše uvedených odstavcích se těmito námitkami dostatečně zabýval.

[37] Pokud jde o námitku, prostřednictvím které stěžovatelka v žalobě obecně namítala nedostatečnost vypořádání jí vznesených odvolacích námitek, je na místě připomenout shora formulovanou tezi (viz odstavec [33] výše) dle které je kvalita a podoba (konkrétnost či obecnost) soudního rozhodnutí vždy zásadním způsobem předurčena kvalitou a podobou návrhu. Pokud tedy stěžovatelka pouze v obecné rovině v žalobě namítala, že žalovaný nevypořádal odvolací námitky, které vznesla v odvolání ze dne 22. 10. 2018, nelze mu klást k tíži, že na takto formulovanou námitku reagoval městský soud v závěru napadeného rozsudku odkazy na rozhodnutí žalovaného, které nadto doplnil konstatováním, že *„žalobkyně ve své žalobě nespecifikovala, jakou její konkrétní námitku z třiceti tří stránkového odvolání žalovaný ve svém rozhodnutí nevypořádal“*.

[38] Ke kasační námitce, v níž označila stěžovatelka odůvodnění rozhodnutí žalovaného v části týkající se doplnění informace ve vztahu k společnosti RENTAL INVEST (odstavec 110 rozhodnutí žalovaného), za nepřezkoumatelné (dle stěžovatelky nebylo zřejmé, o jakou informaci se mělo jednat), lze uvést, že stěžovatelce nic nebránilo vznést takovou námitku již v žalobě. K tomu je nezbytné dodat, že se svojí povahou nejedná o námitku nepřezkoumatelnosti; jednalo by se o dílčí vadu odůvodnění, kterou měla stěžovatelka uplatnit již v žalobě (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[39] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené neshledal existenci vady napadeného rozsudku dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Pokud městský soud konstatoval, že rozhodnutí žalovaného čítá 36 stran, neodvozoval z tohoto kvantitativného parametru rozhodnutí žalovaného automaticky jeho kvalitu. Nejvyšší správní soud si je vědom (jak podotkla stěžovatelka), že žalovaný část textu svých rozhodnutí věnuje i popisu dosavadního řízení. Nutno však poznamenat, že v nyní projednávané věci tak neučinil na úkor kvality samotného rozhodnutí a vypořádání odvolacích námitek přednesených stěžovatelkou. Přehled, který žalovaný popisem průběhu řízení účastníkům řízení (či případnému jinému čtenáři poskytne) poskytl, naopak přispívá k celkové srozumitelnosti takového rozhodnutí.

[40] Vedle námitek nepřezkoumatelnosti stěžovatelka mj. namítala, že žalovaný pominul důkazy, které navrhovala a některé důkazy hodnotil účelově.

[41] K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelka nikterak nespecifikovala, jaké konkrétní důkazy měl žalovaný opomenout a toto své tvrzení ponechala pouze v obecné rovině, aniž by uvedla, jaký vztah má k napadenému rozsudku. Uvedené platí beze zbytku i o námitce, dle níž důkazy hodnotila účelově.

[42] Stěžovatelka v kasační stížnosti věnovala značný prostor tvrzením stran okolností jejího zapojení do podvodu na DPH. Uvedla, že v obchodních vztazích je zcela obvyklé, že se osoby v rámci uskutečňování obchodních transakcí postupně poznají; v případě personální propojenosti subjektů skrz osobu p. B., poukazovala na její povinnost mlčenlivosti, kterou je jakožto účetní vázána. Za běžnou označila stěžovatelka skutečnost, že Ing. Milton měl i po ukončení angažmá u společnosti RENTAL INVEST dispoziční oprávnění k účtům této společnosti. Tvrzení žalovaného v jeho rozhodnutí stran licencí k projektu na DVD považovala stěžovatelka za tvrzení *„pomýlená“*. Jako absurdní nazvala též závěry plynoucí z odstavce 66 rozhodnutí žalovaného, kde žalovaný poukázal na skutečnost, že dodavatelé stěžovatelky neměly zřízené webové stránky.

[43] Byť tyto námitky stěžovatelka v kasační stížnosti relativně obsáhlé rozvedla (a Nejvyšší správní soud neopomněl, že diskuse o těchto námitkách byla i obsahem dalších procesních podání účastníků řízení v rámci řízení před zdejším soudem), nemůže je v řízení o kasační stížnosti úspěšně uplatnit. Jedná se totiž o nepřípustné námitky dle § 104 odst. 4 s. ř. s., které stěžovatelka neuplatnila v žalobě, ačkoliv tak učinit mohla. Nejvyšší správní soud se těmito námitkami tudíž nezabýval.

[44] Projednatelné námitky představují námitky ohledně neprokázání existence chybějící daně. Stěžovatelka v postupu městského soudu spařovala totiž řadu deficitů. Dle jejího názoru městský soud nepřiléhavě odůvodnil existenci chybějící daně, když konstatoval, že nekontaktnost je jedním ze základních znaků podvodu na DPH a v této souvislosti odkázala na odstavec 40. napadeného rozsudku. Úvahu městského soudu, dle které není rozhodné, že správce daně stanovil daň až na základě postupu k odstranění pochybností, označila stěžovatelka za nesprávnou a domáhá se aplikace závěrů vyplývajících z rozsudku Nejvyššího správného soudu č. j. 9 Afs 333/2017 - 63.

[45] Městský soud v odstavci 40 napadeného rozsudku shrnul, proč považoval námitku ve vztahu k existenci chybějící daně za nedůvodnou. Stěžovatelka se patrně zaměřila na jeho první větu, dle které: *„Soud tak nesouhlasí s námitkou žalobkyně, že žalovaný neprokázal existenci chybějící daně. Je tomu tak proto, že tzv. nekontaktnost ve smyslu daňové judikatury a odborné literatury je jedním ze základních znaků podvodů na DPH“*, a pominula celkový kontext vypořádání žalobní námitky i skutečnost, že sám městský soud uvedl, že se jedná o jeden ze základních znaků podvodů na DPH, k čemuž správně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55. Jak přiléhavě uvedl žalovaný, městský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku věnoval popisu situace, kdy subjekty z podvodného řetězce najednou „zmizí“ ze scény a vystupují tudíž v roli tzv. *missing tradera*. V nyní projednávané věci sehrály tuto roli společnosti BUSSMARK a RENTAL INVEST.

[46] Žalovaný v tomto směru rovněž správně poukázal na to, že tzv. chybějící daň nelze vnímat dogmaticky, jako daň, která byla některým článkem řetězce vyčíslena a správcem daně přesně vyměřena. Takové úzké vymezení pojmu tzv. chybějící daně však neodpovídá jejímu judikaturnímu pojetí, dle kterého může být nemožnost ověřit přesnou částku chybějící daně dána následným jednáním dotčených subjektů, přičemž i tyto situace je

třeba hodnotit jako případy chybějící daně. Jednání subjektů spočívající v tom, že po provedení podezřelých transakcí *„zmizí ze scény“*, je totiž pro daňové podvody typické. Požadavek na přesné ověření výše neodvedené daně by bránil účinnému postihu daňových podvodů, a je třeba jej odmítnout (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021 - 40). Nejvyšší správní soud neshledal ani existenci stěžovatelkou tvrzeného rozporu v odůvodnění napadeného rozsudku. Ten měl dle jejího názoru spočívat v tom, že městský soud v odstavci 37 uvedl, že údaje uvedené v daňovém přiznání podané společností RENTAL INVEST nebylo možné ověřit a v odstavci 43 napadeného rozsudku naproti tomu uvedl, že identifikovaná chybějící daň se vztahovala ke konkrétním transakcím a konkrétním daňovým dokladům. Městský soud jednak popsal nekontaktnost člena řetězce (odstavec 37 napadeného rozsudku) a na jiném místě uvedl, že správce daně identifikoval transakce a konkrétní daňové doklady, ke kterým se chybějící daň vztahovala (odstavec 43 napadeného rozsudku); na tomto neshledal Nejvyšší správní soud nic rozporného.

[47] Stěžovatelka se také opakovaně domáhala aplikace závěrů, které vyplývají z rozsudku Nejvyššího správného soudu č. j. 9 Afs 333/2017 - 63. Byť se jí na tuto otázku dostalo ze strany městského soudu správné odpovědi (odstavce 44 až 46 napadeného rozsudku), kasační soud nyní navíc poukáže na skutkové odlišnosti, které zamezují aplikaci závěrů tohoto rozsudku na nyní projednávanou věc.

[48] Devátý senát ve stěžovatelkou odkazovaném rozhodnutí posuzoval skutkovou situaci, kdy byl předmětem sporu nárok na odpočet DPH za pořízení zboží, které stěžovatelka v tamní věci (společnost KRPOL s.r.o.) prokazatelně pořídila od společnosti ALS BUILDING, s. r. o., která toto zboží pořídila od společnosti TAX-TECH EU, s. r. o. (dále jen „Tax Tech“.). Posledně jmenované společnosti správce daně postupem k odstranění pochybností vyměřil daňovou povinnost ve výši 0 Kč.

[49] V nyní projednávané věci byla postupem k odstranění pochybností společnosti RENTAL INVEST stanovena daňová povinnost ve výši 1 722 000 Kč; tuto skutečnost stěžovatelka ostatně nikterak nerozporovala, naopak svou kasační argumentaci zaměřila výhradně na to, že městský soud nesprávně interpretoval závěry rozsudku devátého senátu tak, že se uplatí pouze v situacích, kde je daňová povinnost nula. Skutečnost, že vyměřovací řízení u společnosti Tax Tech výslednou dlužnou daní na výstupu neskončilo, však byla v tam projednávané věci zásadní. Jinými slovy, elementárním předpokladem pro odepření odpočtu na DPH je prokázaní existence újmy státního rozpočtu, která na sebe bere podobu chybějící daně.

[50] V souvislosti s rozsudkem devátého senátu stěžovatelka namítala, že závěr městského soudu, dle kterého není rozhodné, že správce daně stanovil daň až na základě postupu k odstranění pochybností, je nesprávný. Své úvahy městský soud podpořil mj. i následující citací z tohoto rozsudku: „[n]*ad rámec rozhodovacích důvodů soud uvádí, že se stěžovatelkou lze v obecné rovině souhlasit, že při standardních obchodních operacích <u>není dost dobře možné předvídat výsledek postupu k odstranění pochybností u jiného daňového subjektu</u>*“ (jedná se o citaci z odstavce 40 rozsudku devátého senátu, stěžovatelkou uváděná

citace v kasační stížnosti je delší, přičemž akcentovala zejména část, jejíž podtržení Nejvyšší správní soud převzal, pozn. NSS).

[51] Uvedená citace však z rozsudku devátého senátu pokračuje následovně: „[t]*oto tvrzení však neplatí v obchodním řetězci, u kterého jeho účastníci věděli nebo mohli vědět, že DPH odvedena nebude. Většinou lze v těchto případech naopak předpokládat, že ten článek řetězce, který podvod na DPH uskutečnil, následně zmizí a nebude se správcem daně spolupracovat. Je pravdou, že dle závěrů uvedených ve věci sp. zn. 6 Afs 130/2014 pouhá nekontaktnost dodavatelské společnosti žalobce ve spojení s neuhrazením příslušné DPH nepostačuje ke spolehlivému závěru o účasti žalobce na daňovém podvodu. Jinými slovy, i kdyby byla plátci v řetězci vyměřena dlužná daňová povinnost na výstupu, která zůstane neuhrazena, nelze uplatnění nároku na odpočet dalším plátcem v řetězci hodnotit pouze v kontextu jednání jeho dodavatele (viz také rozsudek Soudního dvora ve věci Optigen). Účast, resp. vědomí stěžovatelky o daňovém podvodu, však v projednávané věci nebyla dovozována z nekontaktnosti Tax Tech, ale zejména z personálního propojení všech společností, vědomosti stěžovatelky o trestním řízení a finančních potížích Tax Tech, finančních potížích Als Building a úhrady daně prostřednictvím neregistrovaného účtu PROMOX s.r.o., jakož i dalších okolností. Tyto okolnosti však nejsou předmětem kasačních námitek.*“ (zde podtržení doplněno Nejvyšším správním soudem)

[52] Z textu rozsudku devátého senátu sice plyne skutečnost, kterou opakovaně zdůrazňuje v kasační stížnosti stěžovatelka a to, že nelze v běžné obchodní činnosti dost dobře možné předvídat výsledky postupu k odstranění pochybností u jiných daňových subjektů, z citace je však zároveň zřejmé, že je nezbytné zkoumat i další aspekty v podobě účasti či vědomí stěžovatelky o daňovém podvodu. Byť se tyto snažila kasační stížnost rozporovat, nelze její snahy hodnotit jako úspěšné – jak již bylo uvedeno výše, námitky stěžovatelky týkající se zapojení do podvodu na DPH byly hodnoceny zdejším soudem jako nepřípustné. Ani opakovaný odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 333/2017 - 63 nemůže tedy stěžovatelce přinést úspěch v řízení o kasační stížnosti. Sada objektivních skutečností, které popsal ve svém rozhodnutí žalovaný (odstavce 68 až 84 rozhodnutí žalovaného), kterou nadto městský soud podrobil přezkumu (odstavce 47 až 52 napadeného rozsudku) ukazuje na to, že stěžovatelka o svém zapojení do podvodu na DPH mohla a měla vědět.

IV.
Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[53] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek městského soudu je zákonný, a proto kasační stížnost proti němu podanou podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[54] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení ze zákona. Žalovaný byl ve věci úspěšný, prokazatelné náklady nad rámec běžné úřední činnosti mu však v souvislosti s řízením o kasační stížnosti nevznikly. Nejvyšší správní

soud proto rozhodl tak, že ani jednomu z účastníků nepřiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 8. srpna 2023

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senát