



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Václava Štencla a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně **ALTA PRAHA s. r. o. v likvidaci**, se sídlem Praha, U Šumavy 287/14, zastoupené Mgr. Pavlem Čálkem, advokátem se sídlem Praha, Hornokrčská 707/7, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 5. 2019, č. j. 16783/19/5300-21441-711676, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2021, č. j. 15 Af 26/2019-83,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 5. 2019, č. j. 16783/19/5300-21441-711676, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem devatenáct platebních výměrů ze dne 30. 11. 2017 a 1. 12. 2017, kterými Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „*správce daně*“) žalobkyni vyměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za období duben 2013 až říjen 2014 v celkové výši 21 306 664 Kč a uložil žalobkyni povinnost uhradit penále. Důvodem pro vydání platebních výměrů bylo zjištění, že obchodní transakce, které žalobkyně uskutečnila s dodavatelem TANAGA TRADE, s. r. o. (dále jen „*TANAGA*“), Facility Consulting & Engineering, s. r. o. v likvidaci (dále jen „*Facility*“) a LIGERINVEST s. r. o.

(dále jen „LIGERINVEST“), byly zasaženy podvodem na DPH, o němž žalobkyně vědět mohla a měla. Za tyto transakce jí proto nebyl uznán nárokovaný odpočet daně. Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) shora označeným rozsudkem zamítl.

[2] Městský soud shrnul výčet skutečností, které nasvědčují závěru, že v dané věci nešlo o standardní obchodní případy, ale o podvodné jednání za účelem krácení daně. Městský soud poukázal mimo jiné na nedostatky ve smluvní dokumentaci, existenci personálního propojení dodavatelů, nedoložení způsobu navázání kontaktu s dodavateli, podezřelé množství dodávaných dobíjecích kuponů (pro mobilní síť českých mobilních operátorů) a jejich cenu, nestandardní platby před dodáním kuponů, změnu u společnosti LIGERINVEST z dodavatele na odběratele, sídla dotčených společností na virtuálních adresách a jejich nekontaktnost, neplnění povinnosti zveřejnění účetních závěrek, podobný *modus operandi* transakcí a nelogické odebírání dobíjecích kuponů pro tuzemské operátory od společnosti se sídlem ve Slovensku. Ve vztahu k závěru o vědomosti žalobkyně o možné existenci řetězce zasaženého daňovým podvodem se městský soud zabýval pouze těmi okolnostmi, které žalobkyně zpochybňovala. Virtuální sídlo dodavatelů bylo pouze jednou z řady indicií. Rozdíl mezi cenou dle cen tuzemských mobilních operátorů a cenou, za kterou žalobkyně kupony pořizovala od uvedených dodavatelů, se pohyboval až do výše 23 Kč. Žalobkyně si musela být vědoma toho, že se nejednalo o ceny běžné. Od společnosti Facility byly žalobkyni kupony fakturovány za ještě nižší ceny, než jí tato společnost nabízela v nabídkovém listu. Nepoměr mezi cenou žalobkyni nakupovaných dobíjecích kuponů a cenou, za jakou je obchodovali tzv. prvoposkytovatelé, je proti obchodnímu smyslu. Žalobkyni muselo být zřejmé, že nízká cena mohla být způsobena právě neodvedením DPH. U plnění v řádu několika milionů korun lze důvodně předpokládat, že řádný hospodář obchodní případ náležitě smluvně „ošetří“. Absence písemné smlouvy je okolností svědčící o nestandardnosti transakcí a lze z ní dovodit, že žalobkyně nepřijala opatření, kterými by zajistila svou neúčast na daňovém podvodu. Rámcovou smlouvu s LIGERINVEST žalobkyně nedoložila. Obrana žalobkyně, že smlouvy byly uzavírány ústně, telefonicky či po e-mailu, zůstala v rovině ničím neprokázaného tvrzení. Faktický prodej dobíjecích kuponů není relevantní, neboť doměření daně není založeno na zpochybnění faktického uskutečnění zdanitelného plnění. Existovaly důvodné pochybnosti, ze kterých mohlo a mělo být žalobkyni zřejmé, že je daný obchodní řetězec zatížen podvodem na DPH. Žalobkyně si nedostatečně prověřila své obchodní partnery, nedbala na řádnou smluvní dokumentaci a nezjišťovala informace o cenách dobíjecích kuponů. Nepřijala tedy dostatečná opatření k ověření, že transakce nepovede k její účasti v podvodném řetězci. Závěrem městský soud neshledal ani porušení zásad daňového řízení.

[3] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Stěžovatelka své kasační námitky uplatňuje k jednotlivým bodům odůvodnění napadeného rozsudku. Ve vztahu k bodům odůvodnění, které zahrnují nosné důvody napadeného rozsudku (tj. body 43 a násl.), především namítá, že o skutečnostech, v nichž je spatřována existence podvodu na DPH, nevěděla a vědět nemohla. Stěžovatelka prokázala, že se chovala v rámci své běžné činnosti dostatečně obezřetně, že si své dodavatele kontrolovala a využívala všech možností, které mohla mít k dispozici. Pokud se v běžném

pokračování

obchodním styku vše uskutečňuje na základě e-mailových objednávek, kde se mění objemy dodávek dle aktuálních potřeb a možností obou stran, písemná smlouva by ztrácela smysl, a současná legislativa ji ani nevyžaduje. Prokazatelně byly písemně (elektronicky) prováděny objednávky dodávek zboží. Množství kuponů odpovídalo požadavkům stěžovatelky a všechny byly dodány odběratelům. Ceny zjištěné správcem daně od operátorů nedokáže stěžovatelka posoudit; operátoři poskytují velkoodběratelům množstevní slevy a tyto skutečnosti nejdou nikde zjistit. Platba před dodáním zboží je běžná a zákon ji nezakazuje. Nezveřejňování účetních závěrek není v běžném obchodním styku podstatné. V době uskutečnění obchodních případů nic nesevěčilo podezřelým okolnostem, jinak by jistě finanční správa již tehdy zasáhla. O subdodávkách pro své dodavatele nemohla mít stěžovatelka žádné informace. Žalovaný uvádí pouze nepřímé indicie, které ve výsledku nic nepotvrzují. Virtuální sídlo nebrání uzavření obchodního vztahu a není patrné na první pohled. Pokud na adrese sídlí tisíce společností, nemusí to nic znamenat. V případě společnosti Facility se na adrese jejího sídla dá podle neoficiálních údajů dohledat sídlo 25 společností. Stěžovatelka si proto klade otázku, zda je už tento počet podezřelý. Rozdíl v cenách nebyl dramatický. U této komodity běžně velkoodběratelé dostávali množstevní slevy. Na závěr stěžovatelka zdůrazňuje, že se pro ni nejednalo o jediný druh odebíraného zboží, ale o součást celkových dodávek pro zákazníky.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že argumentace směřující proti části napadeného rozsudku, v němž městský soud toliko shrnuje obsah správního rozhodnutí, je nepřijatelná. Samotná absence písemných smluv není důkazem o podvodu, ovšem je jednou ze skutečností poukazujících na podezřelé jednání účastníků. Stěžovatelka poukazovala na existenci e-mailové komunikace toliko ve vztahu k dodavateli LIGERINVEST, ani v tomto případě však existenci písemných objednávek neprokázala. Personální propojenost existovala mezi dvěma přímými obchodními partnery stěžovatele. Také okolnosti zahájení ekonomické spolupráce mají svůj význam v kontextu posuzování podvodu na DPH. Stěžovatelka uvádí, že neznala ceníky operátorů, přestože sama pořizovala dobíjecí kupony i od nich. Své vysvětlení k nestandardnímu množství obchodovaných kuponů a jeho rozdělení na jednotlivé doklady nebyla schopna doložit. Nedokládá ani své vysvětlení k náhlému obrácení rolí v obchodech se společností LIGERINVEST. Sídla společností a zveřejňování závěrek nejsou zásadní pro závěr o daňovém podvodu, ovšem nejsou ani bez významu. Nekontaktnost dodavatelů a obchodování prostřednictvím slovenského subjektu byly základem toliko pro posouzení otázky existence podvodného řetězce. Většina dílčích námitek v bodu 14 doplnění kasační stížnosti navíc není přípustná, jelikož byly prvně uplatněny až v řízení o kasační stížnosti. Stěžovatelčina vědomost o podvodu je dovozována ze skutečností, o nichž při vynaložení minimálního úsilí vědět mohla. Chybějící daň je doprovázena takovými nestandardnostmi, že o existenci podvodu na dani nelze pochybovat. Zjištění o větším počtu subjektů sídlících na jedné adrese by mělo být důvodem k vyšší pozornosti. Zjištěný údaj je nutno stavět do kontextu. 25 subjektů je v případě budovy na adrese Jaurisova 515/4, 140 00 Praha neobvykle vysoké číslo. Pořízením kuponů od zprostředkovatele nelze očekávat nižší cenu oproti pořízení kuponu od operátora, a to i s ohledem na skutečnost, že dodavatelé na první pohled nepůsobí dojem seriózních velkoodběratelů, kteří by mohli u operátorů získat individuální přístup. Žalovaný proto navrhuje, aby soud kasační stížnost zamítl.

[6] Stěžovatelka v replice uvádí, že na dodávky byly sepisovány objednávky, které si obě strany potvrzovaly. Tento postup je v obchodních vztazích naprosto běžný. Stěžovatelka neuváděla, že nezná ceníky operátorů, ale že nezná všechny ceníky, vzhledem k tomu, že velkoodběratelům jsou poskytovány slevy. Důkazní břemeno ohledně podvodu na DPH je na správci daně. Na adrese Jaurisova 515 se nachází čtyřpatrový obytný dům s kanceláři v přízemí. Počet 25 společností je tak odpovídající. Ostatně na adrese Masarykova 427, Brno se dají dohledat adresy více než 25 společností.

[7] V následném doplnění kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že platební výměry nebyly řádně doručeny, nemají proto vůči stěžovateli účinky, a z tohoto důvodu byla překročena lhůta pro vyměření daně.

[8] Žalovaný v duplice uvádí, že platební výměry správce daně skutečně doručil osobě odlišné od tehdejšího zmocněnce stěžovatelky. Ten však následně podal odvolání, nepochybně tedy došlo k jeho seznámení s obsahem platebních výměrů. K jejich doručení v materiálním smyslu došlo nejpozději 4. 1. 2018, kdy zmocněnec podal odvolání. S námitkou prekluze se proto nelze ztotožnit.

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Úvodem Nejvyšší správní soud předesílá, že „*podoba a důkladnost argumentace účastníka řízení předurčují také důkladnost a meze obsahu soudního rozsudku*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2022, č. j. 2 Afs 32/2021-36, nebo ze dne 10. 6. 2021, č. j. 7 As 20/2021-72; všechna zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná také na www.nssoud.cz). Lze tak odkázat například na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2011, č. j. 2 Afs 11/2011 - 90, podle kterého „*řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu [...]. Pro úspěch v kasačním řízení je tak rozhodující, jak kvalitně je stěžovatel schopen odůvodnit jím uplatněné námitky*“.

[12] Jelikož je kasační stížnost opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.), musí se kasační námitky upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Kasační stížnost je nepřipustná, pokud nesměruje proti rozhodovacím důvodům napadeného rozsudku (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017,

č. j. 1 Azs 249/2016-38, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 - 351, a judikaturu citovanou v jeho odstavci [140]). Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřipustná, „*opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit*

pokračování

mohl“. Stěžovatel tak musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné.

[13] Proti rozhodovacím důvodům, na nichž městský soud vystavěl svůj rozsudek, přitom z povahy věci nesměřují námitky, kterými stěžovatelka vyslovuje nesouhlas s body 4, 5, 7, 8, 10, 15, 17 a 18 odůvodnění napadeného rozsudku. Tyto body totiž obsahují pouhou rekapitulaci průběhu řízení a obsahu žalobou napadeného rozhodnutí. Rozhodovací důvody městského soudu jsou zjevně obsaženy až od bodu 43, což je patrné také z jasného uvození této části rozsudku nadpisem „*V. Posouzení věci soudem*“. Uvedené kasační námitky jsou proto podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelné a Nejvyšší správní soud se jimi věcně nezabýval.

[14] Nejvyšší správní soud se nemohl zabývat ani námitkami, které stěžovatelka uplatnila poprvé až v řízení o kasační stížnosti, ačkoliv tak mohla učinit již v žalobě. Takové námitky jsou totiž ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. taktéž nepřijatelné (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 - 155, č. 1743/2009 Sb. NSS). To se týká některých námitek směřujících proti jednotlivým objektivním okolnostem nasvědčujícím tomu, že stěžovatelka o svém zapojení do řetězce zasaženého podvodem na DPH vědět měla a mohla. Neuplatnila-li stěžovatelka tyto námitky (v podrobnostech viz bod [26] tohoto rozsudku) ve lhůtě pro podání žaloby, ačkoliv tak učinit mohla, jedná se o námitky nepřijatelné.

[15] Stěžovatelka dále namítá uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně z důvodu, že jí (resp. jejímu zástupci) platební výměry nebyly řádně doručeny, a tudíž nemohly vést k prodloužení prekluzivní lhůty. Byť tuto námitku uplatnila až v doplnění kasační stížnosti, k možné prekluzi práva by Nejvyšší správní soud byl povinen přihlídnout i bez námitek (viz například nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). Uplatněnou argumentací se proto Nejvyšší správní soud zabýval, důvodnou ji však neshledal.

[16] Mezi účastníky není sporu o tom, že správce daně v posuzované věci chybně doručil platební výměry dne 4. 12. 2017 původnímu zmocněnci stěžovatelky, Ing. J. D., přestože od 18. 5. 2017 byla stěžovatelka zastoupena Bc. Z. V. Proti platebním výměrům pak podal Bc. Z. V. jménem stěžovatelky odvolání dne 4. 1. 2018. Řízení o tomto odvolání původně správce daně zastavil rozhodnutím ze dne 1. 2. 2018, č. j. 8249778/18/2000-11451-711990, pro opožděnost podaného odvolání. Následně však správce daně na základě dalšího odvolání toto rozhodnutí zrušil, a to rozhodnutím ze dne 6. 11. 2018, č. j. 8249778/18/2000-11451-711990. Přisvědčil totiž námitce stěžovatelky, že platební výměry byly vadně doručeny a měly být doručovány Bc. Z. V. Správce daně pak již platební výměry opětovně nedoručoval a o odvolání následně rozhodl žalovaným věcně rozhodnutím, které stěžovatelka napadla žalobou v této věci.

[17] Stěžovatelka tvrdí, že výše popsané procesní pochybení správce daně mělo za následek to, že platební výměry nebyly nikdy řádně oznámeny, a tudíž nebyl splněn předpoklad § 148 odst. 2 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu pro prodloužení lhůty pro stanovení daně o rok. Nejvyšší správní soud se však s touto argumentací neztotožňuje. K oznámení platebních výměrů zástupci stěžovatelky totiž prokazatelně

došlo, a to nejpozději dne 4. 1. 2018, kdy podal odvolání, z něhož je patrné, že se s platebními výměry seznámil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 - 73). Jestliže lhůta pro stanovení daně počala běžet (znovu) zahájením daňové kontroly dne 14. 7. 2015 a měla původně plynout do 14. 7. 2018, došlo oznámením platebních výměrů zástupci stěžovatelky během této doby (nejpozději dne 4. 1. 2018) k prodloužení této lhůty o rok, tj. do 14. 7. 2019. Žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 13. 5. 2019, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud navíc poznamenává, že stěžovatelce nic nebránilo v tom, aby tvrzené procesní pochybení namítala jak v řízení o odvolání, tak v řízení o žalobě. Takto pozdní uplatnění námítka neúčinnosti doručení (až v doplnění kasační stížnosti) vykazuje všechny znaky účelového jednání, které nepoživá právní ochrany (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 - 73, nebo ze dne 12. 3. 2020, č. j. 9 Ads 337/2019-64).

[18] Jádrem sporu je v posuzované věci otázka, zda byly naplněny podmínky pro odmítnutí nároku na odpočet DPH z důvodu zapojení stěžovatelky do dodavatelsko-odběratelského řetězce zasaženého daňovým podvodem. Konkrétně byly v posuzované věci správcem daně identifikovány tři řetězce, ve kterých byli přímými dodavateli stěžovatelky společnosti TANAGA, Facility a LIGERINVEST. Stěžovatelka si v kontrolovaných zdaňovacích obdobích uplatnila nárok na odpočet DPH z nákupu telekomunikačních služeb – dobíjecích kuponů od všech těchto dodavatelů a právě tento nárok nebyl daňovými orgány v nyní posuzované věci uznán.

[19] Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval a vycházel při tom z judikatury SDEU (např. rozsudky ve věci C-255/02, *Halifax plc*; ve věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd*; ve věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*; nebo ve věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében Kft a Péter Dávid*). Ta pod pojmem *podvod na DPH* označuje situace, v nichž 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 o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. I když varianty daňového podvodu mohou být rozmanité, jeho podstatou je, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232, nebo ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS).

[20] Pro odmítnutí nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik skutečností. Je nutno zjistit, zda podvod na dani skutečně existoval (1. podmínka). Dále je na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra). Posuzování splnění 2. a 3. podmínky je společně označováno jako tzv. vědomostní test a v řadě aspektů splývá, neboť ona rozumně vyžadovaná opatření se odvíjí mimo jiné také od toho, jak zásadní jsou objektivní okolnosti nasvědčující tomu, že by daňový subjekt měl a mohl vědět o podvodu

pokračování

na DPH. Jinými slovy, čím více je transakce podezřelá, tím více by měl daňový subjekt zbystrit a přijmout opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu.

[21] Pokud jde o prokazování existence daňového podvodu (tj. shora uvedenou 1. podmínku), jak uvedl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63, daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval. Nemusí tedy například prokazovat aktivní účast daňového subjektu na daňovém podvodu, neboť v případech daňových podvodů je společným typickým znakem častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu (srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2023, č. j. 8 Afs 201/2021 - 74, č. 4491/2023 Sb. NSS). Daňové orgány proto musí pouze vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, tj. vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání neoprávněného zvýhodnění.

[22] Správce daně i žalovaný přitom řádně vylíčili řetězec skutkových okolností, ze kterých v souhrnu vyplývá existence daňového podvodu. Vždy jasně uvedli, v čem je spatřována v daném konkrétním řetězci chybějící daň, a poukázali na řadu nestandardních okolností, které nasvědčovaly existenci daňového podvodu. Mezi tyto nestandardní okolnosti zařadily skutečnosti, které se týkaly převážné většiny všech společností zapojených do řetězců:

1. neplnění povinností zveřejňovat účetní závěrky,
2. virtuální sídla,
3. přeposílání prostředků mezi společnostmi v řetězci obratem a vybírání zbývajících volných prostředků z účtů společností v hotovosti,
4. nekontaktnost společností,
5. personální propojení společností,
6. nepodávání daňových přiznání,
7. zrušení registrace k DPH či prohlášení konkursu u některých společnostech,
8. přeprodávání dobíjecích kuponů pro české operátory přes slovenskou společnost v případě plnění od dodavatele TANAGA,
9. trvalé bydliště jednatele Facility evidované na ohlašovně,
10. v některých případech jednatele cizí státní příslušnosti v době uskutečnění plnění či následná změna jednatele na osobu cizí státní příslušnosti,
11. úhrady výhradně v hotovosti (v případě plnění v řetězci, do něhož byla zapojena společnost LIGERINVEST),
12. neobvykle nízká cena dobíjecích kuponů,
13. postupné snižování ceny v řetězcích.

[23] Nejvyšší správní soud souhlasí s daňovými orgány i krajským soudem v tom, že popsání skutečnosti ve svém souhrnu svědčí o existenci daňového podvodu, tj. o tom, že v daném případě nešlo o běžné obchodní transakce, nýbrž o transakce realizované za účelem získání neoprávněné daňové výhody.

[24] Proti závěru o existenci daňového podvodu stěžovatelka buďto brojí zcela povšechně (blíže nezdůvodněným tvrzením opaku), nebo namítá, že o řadě z podezřelých skutečností nemohla vědět. K těmto námitkám je nutno poznamenat, že pro závěr o existenci daňového podvodu není nutné, aby o skutečnostech, které k tomuto závěru vedou, věděl daňový subjekt, jemuž je odepírán nárok na odpočet DPH. Závěr o existenci daňového podvodu je toliko jednou z podmínek odepření nároku na odpočet DPH (viz shora uvedené tři podmínky). Vědomostní test je prováděn až následně v rámci posuzování shora uvedené 2. a 3. podmínky. Námitky stěžovatelky, že nevěděla či nemohla vědět o indiciích svědčících pro závěr o existenci daňového podvodu, proto nejsou vůbec způsobilé závěr o splnění 1. podmínky zpochybnit.

[25] V rámci tzv. vědomostního testu vycházely daňové orgány zejména z následujících objektivních okolností, o kterých stěžovatelka mohla vědět (v podrobnostech viz strany 19 až 23 žalobou napadeného rozhodnutí):

1. podezřele nízká cena plnění,
2. absence písemné smluvní dokumentace,
3. personální propojení Facility a LIGERINVEST,
4. nevysvětlení způsobu stanovování množství objednaných kuponů,
5. přebírání shodného plnění více fakturami,
6. placení před převzetím kuponů přes absenci písemné smlouvy,
7. změna toku kuponů – změna LIGERINVEST z dodavatele v odběratele stěžovatelky,
8. nevysvětlení způsobu navázání kontaktu s dodavatelem,
9. nedostatečná obchodní historie a veřejná prezentace dodavatelů,
10. virtuální sídla dodavatelů,
11. trvalé bydliště jednatele Facility na adrese Městského úřadu v Pelhřimově,
12. neplnění povinnosti zveřejňovat účetní závěrky ze strany dodavatelů,
13. zápis LIGERINVEST do obchodního rejstříku bezprostředně před uskutečněním šetřených plnění.

[26] Předně je nutno uvést, že stěžovatelka v žalobě brojila proti pravdivosti či relevanci pouze skutečností uvedených pod body 1., 2., 10. a 11. Jestliže v kasační stížnosti nově zpochybňuje také například pravdivost či relevanci skutečností uvedených pod body 6., 7., 8. a 12., jedná se o námitky nepřijatelné (viz bod [14] výše).

[27] Přípustnými kasačními námitkami stěžovatelka zpochybňuje pouze skutečnosti uvedené pod body 1., 2. a 10. (námitku týkající se skutečnosti uvedené pod bodem 11. již v kasační stížnosti neuplatňuje). Je však nutno poznamenat, že hodnocení prováděné v rámci tzv. vědomostního testu musí vždy zohledňovat veškeré zjištěné objektivní okolnosti ve svém souhrnu. Jedná se o komplexní postup, který nelze založit na izolovaném hodnocení tří z třinácti skutečností. Jen stěží si lze proto představit, že by zpochybnění pouze zlomku zjištěných objektivních okolností stěžovatelkou mohlo samo o sobě vést k závěru o nezákonnosti komplexního hodnocení provedeného daňovými orgány či městským soudem. Nejvyšší správní soud má navíc za to, že námitky směřující proti zjištěním uvedeným pod body 1., 2. a 10. nejsou důvodné.

pokračování

[28] Jestliže stěžovatelka obchodovala také přímo s prvními poskytovateli – mobilními operátory (což sama tvrdila), a ti dle ceníků pro velkoobchodníky nabízeli dobíjecí kupony za ceny vyšší v některých případech až o 23 Kč než dodavatelé stěžovatelky, musela si být stěžovatelka vědoma toho, že se jedná o podezřele nízkou cenu. Nutno poznamenat, že už ceny nabízené mobilními operátory jsou o cca 20 % nižší než nominální ceny dobíjecích kuponů. I kdyby snad stěžovatelka mohla v obecné rovině nabýt domnění, že větší obchodníci mohli dostávat ještě větší slevu, rozhodně za ony větší obchodníky nemohla považovat své, na první pohled nepřilíš důvěryhodné dodavatele s virtuálními sídly a bez obchodní historie či veřejné prezentace. V souhrnu s ostatními objektivními skutečnostmi tak podezřele nízké ceny podporují závěr o tom, že stěžovatelka měla a mohla vědět o tom, že transakce může být zasažena daňovým podvodem.

[29] Pokud jde o absenci písemné dokumentace a virtuální sídla dodavatelů, jedná se o skutečnosti, které jsou hodnoceny souhrnně v rámci vědomostního testu – při posuzování těchto skutečností do určité míry shora popsany 2. krok splývá s 3. krokem. Platí totiž, že míra požadované obezřetnosti je přímo úměrná množství a významu podezřelých okolností, které transakci doprovázejí. Zatímco v dlouhodobě fungujících obchodních vztazích či při obchodování s renomovanými subjekty nemusí daňové subjekty při absenci jakýchkoliv nestandardních okolností provádět hlubší prověřování svých obchodních partnerů či vyžadovat uzavření písemné smlouvy, v případě transakcí v řádech milionů Kč se společnostmi bez historie a bez věrohodné veřejné prezentace je požadavek na podrobnější prověření takových partnerů zcela na místě.

[30] Nelze však vyslovit univerzální pravidlo, v jaké situaci má daňový subjekt vynaložit vyšší úsilí pro to, aby například zjistil, zda sídlo jeho dodavatele není virtuální. Nutno poznamenat, že alespoň rámcové prověření této skutečnosti prostřednictvím běžně dostupných webových stránek, jako například www.mapy.cz, www.firmy.cz, www.kurzy.cz či www.penize.cz není nijak náročnou činností. Stejně tak neplatí žádný konkrétní počet subjektů na jedné adrese, který by již měl vzbuzovat další podezření. Vyhodnocování otázky, zda daňový subjekt vstupuje do standardního či nestandardního obchodního vztahu a zda lze po něm spravedlivě žádat provádění dalších kroků k prověření obchodního partnera, vždy závisí na všech okolnostech případu. V dané konkrétní věci má přitom Nejvyšší správní soud za to, že výše popsané okolnosti v souhrnu měly vést stěžovatelku k tomu, aby své obchodní partnery více prověřovala a věnovala větší pozornost například také smluvnímu zajištění transakcí. Není zcela podstatné ani to, že písemná forma smlouvy není zákonem vyžadována a že by se smlouvy musely s každou dodávkou měnit. Přinejmenším uzavírání rámcových smluv se základními právy a povinnostmi po ní bylo možné rozumně žádat. Stěžovatelka sice tvrdila, že alespoň objednávky byly prováděny pomocí e-mailů, nicméně toto tvrzení v rámci daňové kontroly nijak nedoložila.

[31] Lze tedy uzavřít, že stěžovatelce se v posuzované věci nepodařilo vyvrátit klíčové poznatky daňových orgánů, které kasační soud obdobně jako městský soud považuje za natolik silné, že ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů. Ty spolehlivě vedou k závěru, že stěžovatelka o své účasti na podvodu na DPH měla a mohla vědět a nepřijala přitom dostatečná opatření, která po ní mohou být rozumně požadována, aby své účasti na podvodu zabránila.

[32] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[33] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 31. ledna 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu