



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mráky ve věci žalobkyně: **UNOCOM spol. s r. o.**, Plaská 3, Praha 5, zastoupené advokátem Mgr. Petrem Novotným, V Jámě 1, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2019, čj. 16410/19/5300-22444-707622, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 8. 2022, čj. 3 Af 24/2019 - 137,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci soud řeší stanovení daně z přidané hodnoty společnosti UNOCOM a jeho souvislost s podvodným řetězcem, který byl vytvořen při obchodování se spotřební elektronikou.

1. Popis věci

[2] Finanční úřad pro hlavní město Prahu stanovil žalobkyni daň z přidané hodnoty za období června roku 2016 až ledna roku 2017. Žalobkyně v těchto obdobích obchodovala se spotřební elektronikou. Tato obchodní jednání však byla zatížena podvodem na dani, o kterém žalobkyně mohla a měla vědět. Správce daně jí tedy odepřel nárok na odpočet daně ze zakoupené elektroniky. Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, ta

ale žalovaný zamítl (ve dvou případech změnil datum splatnosti, závěr o daňovém podvodu ale vždy potvrdil).

[3] Žalobkyně se proti tomuto rozhodnutí bránila u Městského soudu v Praze, ani s žalobou však neuspěla. Podle městského soudu daňové orgány prokázaly existenci daňového podvodu. Na tento závěr neměl vliv postup orgánů činných v trestním řízení ani rozhodnutí celních orgánů o vrácení dokumentů. Žalobkyně o daňovém podvodu mohla a měla vědět, nepřijala však dostatečná opatření, aby se do podvodného jednání nezapojovala. Daňové orgány jí proto oprávněně odepřely nárok na odpočet daně, a žalobkyni tedy správně doměřily daň i penále. Nárok daňových orgánů na úhradu penále vznikl ze zákona bez ohledu na to, zda žalobkyně složila kauci distributora pohonných hmot. Na stanovení daně nemělo vliv ani řízení o zajišťovacích příkazech.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

[4] Žalobkyně podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost (NSS ji proto dále bude označovat jako *stěžovatelku*). Podle stěžovatelky se daňový podvod nestal. Stěžovatelka podala trestní oznámení na neznámého pachatele pro podezření z krácení daně, policie toto podezření prošetřila a věc odložila. Podobně reagovala i celní správa, která vrátila stěžovatelce podklady se závěrem, že nejsou předmětem dalšího trestního řízení. Není jasné, proč daňové orgány ani městský soud jejich závěry nerespektují. Stěžovatelka také popírá vědomé zapojení do podvodného řetězce. Přijala navíc dostatečná opatření: prověřila své přímé dodavatele v registru nespolehlivých plátců daně z přidané hodnoty. Jiná opatření přijímat nemusela. U městského soudu pak probíhá rozsáhlé trestní řízení, ve kterém jsou obviněni zástupci subdodavatelů, nikoli zástupci stěžovatelky. Stěžovatelka tak nemůže být za podvodné jednání odpovědná. Správce daně také neuvedl faktury, podle kterých stanovil daň.

[5] Stěžovatelka nerozumí tomu, proč se daňové orgány domnívají, že se zapojila do podvodu na dani. Stěžovatelka funguje na trhu od roku 1994. Spadá do koncernu UNO Group a obchoduje s nadnárodními společnostmi jako Škoda Auto nebo DHL. Její jednatel i ředitel jsou známými osobami v podnikatelském prostředí, nejde tedy o žádné nastrčené „bílé koně“. Stěžovatelka navíc poskytla finanční správě kauci 20 milionů Kč jako distributor pohonných hmot. Je tedy nepravděpodobné, že by se zapojovala do podvodných řetězců.

[6] Zajišťovací příkazy podle stěžovatelky souvisí se stanovením daně. Stěžovatelka byla potrestána nejprve zajišťovacími příkazy a poté, co byly zrušeny, byla potrestána znovu stanovením daně. Daňové řízení však neslouží k trestání daňových subjektů.

[7] Kromě toho soudy mají rozhodovat spravedlivě a „v souladu s dobrými mravy“. Městský soud však jen odkázal na výsledky daňové kontroly a odůvodnění rozhodnutí žalovaného, které bez dalšího dokazování považoval za správné. Navíc mu trvalo více než tři roky, aby rozhodl. A také nezmínil, že stěžovatelkou provedené transakce byly reálné, ne fiktivní.

pokračování

Vyjádření ke kasační stížnosti

[8] Žalovaný souhlasí se závěry městského soudu. Daňové orgány prokázaly vznik podvodného řetězce, do kterého byla zapojena i stěžovatelka. Tyto závěry ob stojí bez ohledu na to, že policie odložila stěžovatelčina trestní oznámení nebo že dosud probíhá trestní řízení se zástupci subdodavatelů. Výsledky trestního řízení totiž nelze automaticky přebírat do řízení daňového. Stěžovatelka měla učinit dostatečná opatření, aby předešla zapojení do podvodného řetězce. Prověření obchodních partnerů v registru plátců daně z přidané hodnoty bylo základním krokem, ne však krokem dostatečným.

[9] Stěžovatelčinu zapojení do daňového podvodu nebrání ani skutečnost, že stěžovatelka poskytla finanční správě kauci 20 milionů Kč jako distributor pohonných hmot. Stěžovatelka navíc tuto námitku uvádí poprvé až v kasačním řízení, neboť v řízení před městským soudem tvrdila jen to, že vzhledem ke kauci jí nemělo být stanoveno penále. Zajištění daně pak není v řízení o jejím stanovení podstatné. I podle žalovaného mají soudy rozhodovat spravedlivě; právě proto však musejí podmínky odpočtu daně platit pro všechny stejně, stěžovatelku nevyjímaje. Městský soud nepochybil, pokud neprovedl vlastní dokazování, neboť vycházel jen ze správního spisu.

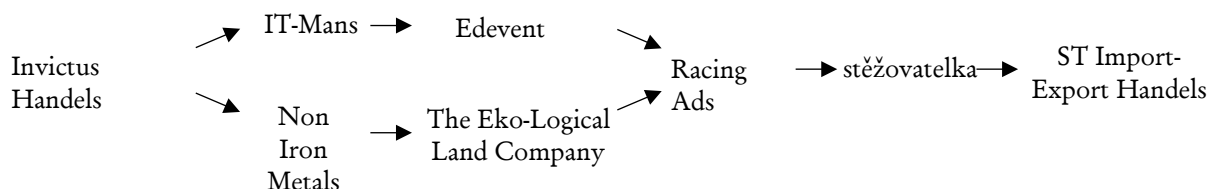
3. Právní hodnocení

[10] Kasační stížnost není důvodná. Soud při hodnocení kasačních důvodů vycházel ze svého dřívějšího rozsudku v obdobné věci mezi týmiž účastníky (rozsudek ze dne 2. 3. 2023, čj. 6 Afs 353/2021-44).

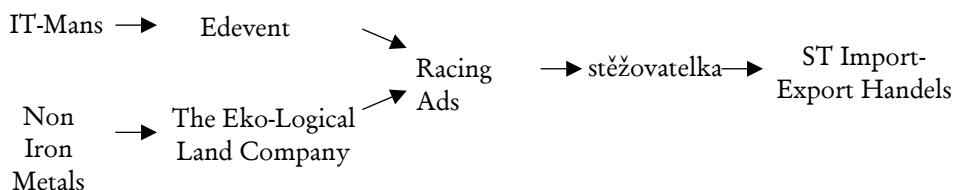
[11] Podvody na DPH se soud už mnohokrát zabýval a vycházel při tom z judikatury Soudního dvora Evropské unie, která se týká zneužití práva či kolotočových podvodů na DPH [například rozsudky ve věci C-255/02, *Halifax plc*; ve věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd*; ve věci C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*; nebo ve věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében Kft a Péter Dávid*]. Judikatura pod pojmem podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, aby získal zvýhodnění, a 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 (rozsudky NSS ze dne 18. 3. 2010, čj. 9 Afs 83/2009 - 232, *PRIMOSSA*; nebo ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*).

[12] Daňové orgány v této věci řádně vymezily jak daňový podvod, tak stěžovatelčinu vědomost o tomto podvodu. Závěry podložily rozsáhlými důkazy, podle kterých stěžovatelka obchodovala se zbožím (spotřební elektronika) v těchto podvodných řetězcích:

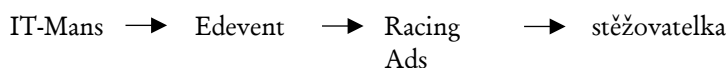
Červenec a září roku 2016:



Červen, srpen, říjen, listopad a prosinec roku 2016:



Leden roku 2017:



[13] Společnosti IT-Mans a Non Iron Metals nehradily daň ze zdanitelného plnění ve sporných zdaňovacích obdobích červen roku 2016 až leden roku 2017, čímž narušily daňovou neutralitu v uvedených řetězcích dodavatelů. Nejednalo se však o prosté podnikatelské selhání společností IT-Mans a Non Iron Metals. Obchodování v řetězcích provázely i různé podezřelé okolnosti svědčící o podvodném jednání, především:

- Společnosti IT-Mans, Non Iron Metals, Edevent a The Eko-Logical Land Company nezveřejňovaly účetní uzávěrky, měly virtuální sídla a v letech 2016 a 2017 se staly nespolehlivými plátcí. Jednatel společnosti Edevent, The Eko-Logical Land Company a Racing Ads se postupně stal Povilas Strelkauskas. Ten podle vyjádření zaměstnance společnosti Racing Ads, D. S., řídil obchody v řetězci. O propojení společností svědčí i to, že na dotaz správce daně zaslaly zcela totožnou odpověď. Později se společnosti staly nekontaktními.
- Společnosti v řetězci včetně stěžovatelky platily za zboží mj. formou vícestranných zápočtů vzájemných pohledávek. Dohody o zápočtu uzavíraly i několik týdnů po splatnosti. Společnosti IT-Mans a Non Iron Metals měly za zboží dostat zaplacenou platbou na bankovní účet, žádné takové platby ale nepřijaly. Společnosti Edevent a The Eko-Logical Land Company sice dostaly za zboží zaplacenou na bankovní účet, výše plateb ale neodpovídala ceně zboží po započtení pohledávek. Peníze byly navíc z účtu vždy obratem vybrány. Stěžovatelka platila zboží částečně vzájemnými zápočty a částečně v hotovosti (v takovém případě rozdělila úhradu do několika dnů, aby jednotlivé částky nepřevýšily limit stanovený zákonem o platbách v hotovosti). Případně v červenci a září roku 2016 zajistila svůj dluh směnečným prohlášením.
- Protože společnosti uzavíraly dohody o zápočtech vzájemných pohledávek, znaly i další články v řetězci. Mohly tedy pořídit zboží u subdodavatelů za výhodnější cenu. Společnosti přesto zboží přeprodávaly v uvedeném pořadí a při tom zvyšovaly jeho cenu, aniž to bylo ekonomicky opodstatněné.
- Stěžovatelčina dodavatelská společnost Racing Ads měla virtuální sídlo, na jehož adrese nebyla řádně označena názvem ani jinými identifikačními údaji. Tato společnost nezveřejňovala od roku 2014 účetní závěrky, neměla webové stránky a její činnost nebyla zřejmá ani z jiných veřejně dostupných zdrojů. Její tehdejší jednatel, Lukáš Pardon, měl bydliště na adrese brněnského magistrátu. Obchodní spolupráci se stěžovatelkou zprostředkoval D. S., který už dříve zprostředkoval spolupráci mezi stěžovatelkou a společností iConsulting4Companies, a proto se stěžovatelce podle jejích slov jevil jako solidní obchodní partner. (I obchodování s touto společností však bylo stiženo podvodem.)

pokračování

- Stěžovatelka uzavřela se společností Racing Ads rámcovou smlouvu o nákupu zboží a smlouvu příkazní. Za stěžovatelku smlouvy podepsal její zaměstnanec, Ing. J. M.. Za společnost Racing Ads je podepsala její údajná jednatelka, žena okolo 35 let, jejíž totožnost stěžovatelčin zaměstnanec neznal.
- Rámcová smlouva vymezovala předmět koupě jen obecně jako movitou věc a neupravovala žádné kontrolní mechanismy jako pojištění či výhradu vlastnictví. Stěžovatelka mohla zboží objednávat telefonicky, faxem, poštou nebo elektronicky. Stěžovatelka ale žádné objednávky nepředložila. Obchod totiž plně zajišťovala na základě příkazní smlouvy společnost Racing Ads, respektive D. S.. Ten vyřizoval za stěžovatelku objednávky zboží, další prodej zboží i jeho přepravu stěžovatelčinu jedinému odběrateli, společnosti ST Import-Export Handels. Stěžovatelka se tedy na obchodu aktivně nepodílela, zboží nekontrolovala, jen vystavovala faktury.

[14] Daňové orgány i městský soud proto dospěly ke správnému závěru, že stěžovatelka obchodovala v řetězcích zasažených daňovým podvodem.

[15] Podezřelé okolnosti se navíc netýkaly jen stěžovatelčiných dodavatelů, ale i obchodů samotné stěžovatelky. Stěžovatelka si mohla být vědoma toho, že její obchody nebyly standardní: obchodní spolupráci se společností Racing Ads navázala jen na základě osobních vazeb s D. S.. Důvěryhodnost dodavatelské společnosti nezkoumala a například v obchodním rejstříku ji neprověřovala. Jinak by musela zjistit, že tato společnost od roku 2014 nezveřejňuje účetní závěrky, má jen virtuální sídlo a jejím jednatelem je pan Lukáš Pardon (s trvalým pobytem na adrese ohlašovny), nikoli žena okolo 35 let, která podepsala za společnost Racing Ads rámcovou a příkazní smlouvu. Stěžovatelka tak uzavřela smlouvy s osobou, o které nevěděla, zda má oprávnění jednat za dodavatelskou společnost. Bez ohledu na to stěžovatelka ponechala vedení celého obchodu zaměstnanci dodavatelské společnosti, D. S., který jí zboží dodával a zároveň pro zboží zajišťoval odběratele. Stěžovatelka nedbala ani toho, že si společnosti nevymezily v rámcové smlouvě druh obchodovaného zboží. Zboží stejně nekontrolovala, jen vystavovala faktury. Tyto okolnosti tak svědčí o stěžovatelčině neopatrnosti v obchodním styku, stejně jako o možné účelovosti obchodního modelu.

[16] Běžný nebyl ani způsob úhrad za dodané zboží. Stěžovatelka platila za dodané zboží obvykle formou vícestranných vzájemných zápočtů, někdy svůj dluh vůči společnosti Racing Ads zajistila i směnečným prohlášením. To mělo stěžovatelku přivést k zamyšlení, zda je cílem obchodních transakcí ekonomický zisk, nebo získání jiné (neoprávněné) výhody.

[17] Tyto skutečnosti – jsou-li posouzeny v uvedených souvislostech – tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě prokazují, že stěžovatelka o podvodu na dani z přidané hodnoty mohla a měla vědět.

[18] Stěžovatelka kromě toho po celou dobu řízení neprokázala, že přijala veškerá rozumná opatření, aby se nezapojila do pochybných obchodních operací stížených podvodem, a že tedy byla v dobré víře, že není součástí podvodného řetězce.

[19] Dodavatelskou společnost sice prověřila v registru nespolehlivých plátců daně z přidané hodnoty, to však nelze považovat vzhledem k dalším okolnostem za dostatečné.

Samotná skutečnost, že společnost Racing Ads nebyla nespolehlivým plátcem, totiž neznamená, že byla důvěryhodným obchodním partnerem. V obchodním styku s touto společností vyvstaly mnohé podezřelé okolnosti, které měly ve stěžovatelce vzbudit podezření, že by obchodní transakce s touto společností mohly být zatíženy daňovým podvodem. O to více pak měla být stěžovatelka obezřetná a měla přijmout opatření, která by odpovídala intenzitě nestandardních okolností provázejících obchod (rozsudky NSS ze dne 26. 8. 2020, čj. 4 Afs 10/2020 - 58, *Hydroenergie*, bod 56; a ze dne 12. 11. 2020, čj. 7 Afs 132/2019 - 38, *Phobos Bohemia*, bod 21).

[20] Stěžovatelka však dodavatele dále neprověřovala ani nepřijala jiná opatření. Tento přístup svědčí o nedostatku obezřetnosti, jak podrobně popsaly už daňové orgány i městský soud. Bylo v zájmu stěžovatelky, aby si sama opatřila dostatečné důkazy o své dobré víře. Pokud to neudělala a přes veškeré podezřelé okolnosti svého obchodního partnera dále neprověřovala, musí nyní nést následky svého neopatrného počínání v podobě odepření odpočtu daně.

[21] Není přitom podstatné, že policie odložila stěžovatelčina trestní oznámení, nebo že proti stěžovatelčiným funkcionářům není vedeno trestní řízení. Postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně se vzájemně nepodmiňují. Předmět a podmínky daňového a trestního řízení totiž jsou odlišné a výsledky řízení – byť se týkají jedné obchodní transakce – se proto nemusejí shodovat (rozsudky NSS ze dne 2. 5. 2018, čj. 1 Afs 220/2017 - 28, bod 34; nebo ze dne 5. 8. 2020, čj. 10 Afs 43/2020 - 35, *VHS – ROPA plus*, bod 24). Daňové orgány ani městský soud se proto správně neřídily závěry policie, nepřihlížely k vedeným trestním řízením a věc posoudily samy. Podobně nemělo na věc vliv, že celní správa vrátila stěžovatelce podklady se závěrem, že nejsou předmětem dalšího trestního řízení.

[22] Soud se dále zabýval stěžovatelčinými námitkami o zajišťovacích příkazech. Zajišťovací příkaz je samostatným rozhodnutím předběžné povahy. Lze jej vydat, pokud je odůvodněná obava, že daň bude v budoucnu stanovena a zároveň že bude v době vymahatelnosti nedobytná nebo ji bude možné vybrat jen se značnými potížemi. Při stanovení daně však není nutné vycházet jen z důvodů uvedených v zajišťovacím příkazu, lze přihlížet také k později učiněným podrobnějším zjištěním. Případné odchylky od původních závěrů je však nutné zdůvodnit, neboť při zajištění i při stanovení daně je posuzována tatáž obchodní transakce. Pokud tedy soud zruší zajišťovací příkaz, může to mít vliv i na rozhodnutí o stanovení daně (rozsudek 6 Afs 353/2021, body 20 a 21 a zde citovaná judikatura).

[23] To však není tento případ. Městský soud zrušil zajišťovací příkazy ve stěžovatelčině věci kvůli tomu, že se daňové orgány nezabývaly kaucí ve výši 20 milionů Kč a možným uhrazením daně z této částky. Důvod pro stanovení daně – zapojení stěžovatelky do daňového podvodu – nijak nezpochybnil. Zrušení zajišťovacích příkazů proto nemělo vliv na důvody stanovení daně. Nebylo tedy třeba, aby se městský soud touto otázkou podrobně zabýval. Žádné konkrétní námitky v tomto směru ostatně neuvádí ani stěžovatelka, jen obecně upozorňuje na zrušené zajišťovací příkazy.

pokračování

[24] Stěžovatelka se dále dovolávala zásad spravedlnosti a „dobrých mravů“. Konkrétně zdůraznila, že správní soud má chránit slabší stranu, a proto by měl žalobu zkoumat detailněji a sám více dokazovat. NSS však zjistil, že městský soud se vypořádal se stěžovatelčinou žalobou přiměřeně s ohledem na obsah a kvalitu žalobních bodů. Nebyl povinen reagovat na každou dílčí námitku nebo snad za stěžovatelku tyto námitky domýšlet. Je proto v pořádku, pokud se městský soud vypořádal s obecnými námitkami také jen obecně

[25] NSS uznává, že účastník má právo na projednání věci bez zbytečných průtahů. Soudy by proto neměly s rozhodováním otálet, naopak by měly věci projednávat rychle. Samotná skutečnost, že městský soud rozhodl v této věci po více než třech letech, ovšem není důvodem pro zrušení napadeného rozsudku (ostatně takové zrušení by nijak nepřispělo k rychlosti řízení a ani by nepřineslo stěžovatelce příznivější výsledek před městským soudem).

[26] Městský soud se nedopustil ani vad v dokazování, které podle stěžovatelky spočívaly v neprovedení navrhovaných důkazů. Stěžovatelka se domáhala provedení dvou listinných důkazů: usnesení Policie ČR a usnesení Generálního ředitelství cel. Městský soud tyto důkazy neprovedl pro nadbytečnost, což řádně odůvodnil v bodě 22 napadeného rozsudku. Postupoval tedy podle zásady volného hodnocení důkazů, podle které soud nemusí provést všechny navržené důkazy, avšak musí v rozhodnutí náležitě odůvodnit, proč tak neudělal, jako tomu bylo nyní (rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS, *Starobrněnská obchodní společnost*). Městský soud při rozhodování vycházel z obsahu správního spisu. Tím se ale dokazování ve správním soudnictví neprovádí (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, čj. 9 Afs 8/2008 - 117, č. 2383/2011 Sb. NSS, *ECOPLAST*). Městský soud proto žádné dokazování provádět nemusel.

[27] Nebyl také důvod, aby městský soud zmiňoval, že obchodní transakce zasažené podvodem byly reálné, nikoli fiktivní. Daňový podvod se totiž posuzuje vždy u transakcí, o nichž není pochyb, že se uskutečnily. Pokud tedy městský soud přezkoumával, zda byly transakce zasaženy podvodem, implicitně tím potvrzoval, že se transakce uskutečnily.

[28] Soud se nezabýval námitkami, že správce daně neuvedl faktury, podle kterých stanovil daň; že daňové orgány trestaly stěžovatelku nejprve zajišťovacími příkazy a poté stanovením daně; a že stěžovatelka neměla důvod se zapojit do podvodného řetězce, protože působila dlouhodobě na trhu, spadala do koncernu UNO Group, obchodovala s nadnárodními společnostmi, její funkcionáři nebyli „bílými koňmi“ a ona sama poskytla finanční správě kauci ve výši 20 milionů Kč. Stěžovatelka tyto námitky vznesla poprvé až v kasační stížnosti. Jde tedy o nové právní důvody, který stěžovatelka neuplatnila v žalobě, i když je uplatnit mohla. Takové námitky jsou nyní nepřijatelné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

4. Závěr a náklady řízení

[29] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla, a NSS proto kasační stížnost zamítl. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému nevznikly náklady řízení vymykající se z běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. března 2024

Michaela Bejčková
předsedkyně senátu