



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Michala Bobka, soudce JUDr. Radana Malíka a soudkyně JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Speciální stavby Most spol. s r.o.**, se sídlem Josefa Suka 261/11, Most, zast. JUDr. Jiřím Sehnalem, advokátem se sídlem Politických vězňů 27, Kolín, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 10. 2019, č. j. 42357/19/5300-21441-712772 a č. j. 41796/19/5300-21441-712772, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 12. 2022, č. j. 16 Af 21/2019-131,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj doměřil žalobkyni DPH a uložil jí povinnost uhradit penále za zdaňovací období září - prosinec 2015, únor - květen 2016 a červenec 2016. Žalobkyně se bránila odvoláním, které žalovaný zamítl ve vztahu ke zdaňovacím obdobím z roku 2015 rozhodnutím ze dne 12. 10. 2019, č. j. 42357/19/5300-21441-712772 (dále jen „rozhodnutí k roku 2015“), a ve vztahu ke zdaňovacím obdobím z roku 2016 rozhodnutím ze dne 12. 10. 2019, č. j. 41796/19/5300-21441-712772 (dále jen „rozhodnutí k roku 2016“).

[2] Obě tato rozhodnutí napadla žalobkyně u Krajského soudu v Ústí nad Labem. Ten výrokem I. v záhlaví uvedeného rozsudku zrušil rozhodnutí k roku 2015 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, a to z důvodu vady řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. (neprovedení důkazů výsledkem navrhaných svědků). Výrokem II. téhož rozsudku zamítl žalobu v rozsahu rozhodnutí k roku 2016. Výrokem III. téhož rozsudku krajský soud uložil žalovanému zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši odpovídající jejímu úspěchu v soudním řízení. Klíčové pro posouzení zákonnosti obou rozhodnutí bylo posouzení dvou dílčích okruhů otázek: 1) existence daňového podvodu v obchodním řetězci

společností FK TEPLICE a. s. (dále jen „FK Teplice“) – REFIKO, s. r. o. (dále jen „Refiko“) – žalobkyně, a 2) přiznání nároku na odpočet DPH za plnění poskytnutá žalobkyni P. K.

[3] Pro posouzení prvního okruhu otázek se krajský soud nejprve zabýval tím, zda lze ve zkoumaném obchodním řetězci identifikovat chybějící daň. Z šetření daňových orgánů vyplynulo, že společnost Refiko, která byla přímým dodavatelem žalobce, plnila ve zkoumaném obchodním řetězci funkci tzv. chybějícího obchodníka. Jejím úkolem bylo navýšit cenu plnění a následně tato plnění zastřít a kompenzovat oproti jiným účelovým plněním pro třetí subjekty, které však jako plnění fiktivní nesplňovaly hmotněprávní podmínky dle ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH. Refiko poskytovala žalobkyni reklamní služby za 6,7 - 7,8 násobně vyšší cenu, než za jakou Refiko reklamní plnění poskytovala společnost FK Teplice. Žalobkyně na základě těchto plnění uplatnila nárok na odpočet DPH. Proti tomuto nároku však chyběla odvedená daň na straně Refiko.

[4] Krajský soud dále zkoumal, zda žalobkyně měla a mohla vědět o své účasti na podvodném jednání. Na základě souboru zjištěných objektivních skutečností (výrazné navýšení ceny zdanitelného plnění, charakter smluvní dokumentace k předmětným zdanitelným plněním, existence dřívější spolupráce mezi FK Teplice a žalobkyní bez přítomnosti Refiko jako prostředníka, netransparentní vystupování Refiko a absence vyhodnocení přínosu reklamy žalobkyní) krajský soud konstatoval, že daňové orgány náležitě prokázaly, že žalobkyně o své účasti na daňovém podvodu vědět měla, nebo alespoň mohla. Dále krajský soud dospěl k závěru, že veškeré námitky žalobkyně vztahující se k otázce její účasti na daňovém podvodu a důvodnosti nepřiznání odpočtu na dani z přidané hodnoty na plněních od společnosti Refiko jsou nedůvodné ve vztahu ke všem řešeným zdaňovacím obdobím.

[5] Otázka přiznání nároku na odpočet DPH za plnění poskytnutá žalobkyni P. K. měla vliv pouze na rozhodnutí k roku 2015. Krajský soud zde shledal pochybení žalovaného spočívající v nedostatečném odůvodnění neprovedení důkazu výsledkem některých žalobkyní navrhovaných svědků. Z toho důvodu zrušil rozhodnutí k roku 2015.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného k ní

[6] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadá kasační stížností rozsudek krajského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b), zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“). Navrhuje zrušit výrok II. napadeného rozsudku i rozhodnutí k roku 2016 a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatelka rozděluje své námitky do dvou okruhů. První okruh se vztahuje k otázce chybějící daně z přidané hodnoty a druhý okruh k tomu, zda měla a mohla vědět o své účasti na daňovém podvodu.

[8] V první řadě namítá, že závěr krajského soudu o chybějící dani v důsledku podvodného jednání je spekulativní a nemá oporu ve správním ani soudním spise. Společnost Refiko dluží na DPH nikoli v důsledku podvodného jednání, nýbrž z důvodu neunesení důkazního břemene v daňové kontrole a následující platební neschopnosti. Krajský soud nevysvětlil, jak by chybějící daň mohla být dána do souvislosti s domnělým podvodným jednáním, jehož se stěžovatelka měla účastnit. Dále namítá, že jí nemůže být vytýkána chybějící daň u společností UNIMAP spl. s r. o. (dále jen „UNIMAP“) a CUCINI Trade

pokračování

s. r. o. (dále jen „CUCINI“), se kterými byla ve smluvním vztahu pouze společnost Refiko, nikoli stěžovatelka.

[9] K otázce objektivních okolností stěžovatelka namítá, že se krajský soud omezil na popsání neobvyklostí v řetězci, avšak neobjasnil její zapojení do daňového podvodu. Krajský soud se mylí, že nebylo třeba prokázat, že stěžovatelka vstoupila do obchodního vztahu se společností Refiko za účelem získání výhody z čerpání neoprávněného odpočtu DPH. Závěr, že získání daňové výhody není pojmovým znakem účasti na daňovém podvodu, označuje stěžovatelka za nesprávný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31.

[10] Stěžovatelka rovněž zpochybňuje jednotlivé objektivní okolnosti. Krajský soud se měl zabývat důvody přítomnosti nestandardních znaků u společnosti Refiko (jmenovitě nezakládání účetních závěrek do Sbírký listin a virtuální sídlo společnosti) a vysvětlit, proč tyto okolnosti mají svědčit o existenci daňového podvodu. FK Teplice neposkytuje reklamní plnění, nýbrž jen pronajímá reklamní plochy. Společnost Refiko tedy nepřeprodávala totožné plnění stěžovatelce a navýšení ceny bylo důvodné. K neprovedení vyhodnocení efektivity reklamních plnění stěžovatelka uvádí, že jí není jasné, jak by provedením takového vyhodnocení měla poznat, že se účastní na daňovém podvodu. Dále rozporuje i stručnou a vágní smluvní dokumentaci k reklamním plněním jako krajským soudem tvrzenou objektivní okolnost daňového podvodu. Dle jejího názoru na takto formulované smlouvě není nic neobvyklého.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Zdůrazňuje, že chybějící daň byla identifikována v rámci konkrétního řetězce (FK Teplice – Refiko – stěžovatelka) u společnosti Refiko – přímého dodavatele stěžovatelky. Krajský soud v napadeném rozsudku jednoznačně identifikoval chybějící daň a analyzoval veškeré okolnosti obchodování v řetězci. Tyto okolnosti vykazovaly znaky typické pro daňové podvody.

[12] K okruhu námitek týkajícímu se objektivních okolností žalovaný uvádí, že stěžovatelka pomíjí skutečnost, že je tyto okolnosti třeba hodnotit v jejich souhrnu. Na základě jejich komplexního hodnocení lze jednoznačně dojít k závěru, že stěžovatelka měla a mohla vědět, že se podílí na podvodném jednání. Nebylo povinností žalovaného ani soudu jednoznačně prokázat povědomí stěžovatelky o podvodném jednání společnosti Refiko. Postačilo prokázání objektivních okolností, na základě kterých mohla stěžovatelka nabýt podezření o podvodném charakteru transakce jako celku.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti. Shledal, že byla podána včas oprávněnou osobou, proti rozhodnutí, proti němuž je přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Napadený rozsudek proto přezkoumal v rozsahu a z důvodů vymezených stěžovatelky v kasační stížnosti. Přihlížel při tom k případným vadám, které je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost **není** důvodná.

[15] Nejprve se NSS zabýval námitkami zpochybňujícími závěry krajského soudu ohledně daně chybějící v důsledku podvodného jednání. Naplnění podmínky chybějící daně zkoumal jak krajský soud v napadeném rozsudku, tak žalovaný v obou v záhlaví specifikovaných rozhodnutích. NSS se při posuzování těchto námitek řídil svou ustálenou judikaturou k otázce prokazování daňového podvodu v dodavatelsko-odběratelském řetězci. „*Není (...) povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, (...)*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2012, čj. 1 Afs 37/2012-50, bod [57]).

[16] V nyní posuzovaném případě krajský soud jasně popsal, že chybějící daň lze v obchodním řetězci, jehož bezprostředním a konečným článkem je stěžovatelka, identifikovat u společnosti Refiko v důsledku neodvedení daně na výstupu z plnění vykázaného stěžovatelce. Tento závěr i obecný mechanismus, jakým u společnosti Refiko chybějící daň vznikla, krajský soud rozebral podrobně v bodech 69. až 75. napadeného rozsudku. NSS ověřil ze spisového materiálu, že nejde jen o závěr spekulativní, jak tvrdí stěžovatelka, nýbrž o popis fungování celého mechanismu, dále rozvedený v rozhodnutích žalovaného i správce daně.

[17] V bodě 73. a 74. napadeného rozsudku vysvětluje krajský soud, proč nelze jako důvod chybějící daně spatřovat nemajetnost nebo manažerské pochybení na straně Refiko. Jak plyne ze zpráv o daňové kontrole společnosti Refiko, daňové orgány posuzovaly okolnosti týkající se zdanitelných plnění od FK Teplice odděleně od ostatních zdanitelných plnění. Chybějící daň byla identifikována právě ve dodavatelsko-odběratelském řetězci, na jehož konci stojí stěžovatelka. Nejednalo se tedy o chybějící daň, která by vznikla bez souvislosti s plněním v řetězci, na jehož konci se nacházela stěžovatelka.

[18] Nedůvodná je také stěžovatelčina námitka, že krajský soud nevysvětlil souvislost mezi chybějící daní a „*domnělým podvodným jednáním, jehož se stěžovatelka měla účastnit*“. Touto souvislostí je již prostý fakt, že chybějící daní je DPH na výstupu související s plněním poskytnutým v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce přímo stěžovatelce. Stejně jako krajský soud, ani NSS nespatřuje relevantní námitku, že stěžovatelce nemůže být vytýkána chybějící daň u společností UNIMAP a CUCINI. Souvislostí mezi stěžovatelkou a těmito společnostmi je společnost Refiko. Ta se pokusila snížit svou daň na výstupu související s plněním poskytnutým stěžovatelce o uplatněnou daň na vstupu související s (fiktivními) plněními, která společnosti UNIMAP a CUCINI poskytli Refiko. Jakkoli tedy stěžovatelka nebyla v obchodním vztahu přímo se společností UNIMAP ani se společností CUCINI, její přímá dodavatelka (Refiko) se prostřednictvím obchodních vztahů s nimi pokoušela „výrazně modifikovat“ svou daňovou povinnost. V kontextu objektivních okolností přítomných přímo v řetězci FK Teplice – Refiko – stěžovatelka a podezřelých okolností na straně společností UNIMAP a CUCINI (tak, jak jsou popsány žalovaným v rozhodnutí k roku 2016 v bodě [42]), nebyla daň chybějící u těchto společností přímo vytýkána stěžovatelce, byla však oprávněně brána v potaz krajským soudem a žalovaným při hodnocení existence daňového podvodu.

[19] Dále NSS posuzoval otázkou objektivních okolností, na jejichž základě stěžovatelka mohla a měla vědět o podvodném jednání v řetězci, jehož byla součástí. Stěžovatelka namítá pochybení krajského soudu spočívající v neobjasnění jejího zapojení do daňového podvodu.

pokračování

Takové námitky nelze přisvědčit. Zapojení stěžovatelky plyne už ze samotné struktury dodavatelsko-odběratelského řetězce FK Teplice– Refiko – stěžovatelka. Prostřednictvím plnění poskytovaného společností Refiko stěžovatelce, jehož cena byla násobně navýšena oproti plnění poskytovanému ze strany FK Teplice společnosti Refiko, vznikl potřebný rámec pro daňový podvod.

[20] Stěžovatelka rovněž spatřuje pochybení krajského soudu v tom, že neusiloval o prokázání jejího vstoupení do obchodního vztahu se společností Refiko za účelem získání výhody z čerpání neoprávněného odpočtu DPH. Jak již NSS konstatoval výše, prokázány musí být pouze skutkové okolnosti, ve kterých daňový podvod spočíval. Prokázání úmyslu dotčených subjektů není při posuzování daňového podvodu požadováno, jinak by se takové prokazování stalo pro daňové orgány prakticky nemožné. Stěžovatelkou citovaný rozsudek 5 Afs 252/2017-31 nepodepírá její tvrzení a je přílehlavý spíše k argumentaci žalovaného vyzdvihující souhrnné posuzování objektivních okolností.

[21] Následně NSS vypořádal stěžovatelčinu polemiku nad jednotlivými objektivními okolnostmi daňového podvodu. V rozsudku ze dne 18. 5. 2023, čj. 8 Afs 201/2021-74, č. 4491/2023 Sb. NSS, NSS konstatoval: „*K prokázání vědomé účasti na podvodu na DPH postačí, zjistí-li správce daně řadu nepřímých indicií, které ve svém souhrnu prokazují, že se daňový subjekt podvodu na DPH účastnil a že o tom musel vědět. Správce daně však nemusí prokázat, že daňový subjekt věděl o tom, u kterého článku řetězce byla identifikována chybějící daň a v jakých detailech podvodný mechanismus spočíval (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).*“ Toto pravidlo je klíčem k posouzení všech kasačních námitek k otázce objektivních okolností. Lze sice přisvědčit, že jednotlivé objektivní okolnosti popsané v napadeném rozsudku (a předtím v rozhodnutích žalovaného) by samy o sobě, vnímány izolovaně, nemusely stačit k prokázání, že stěžovatelka mohla a měla vědět o přítomnosti daňového podvodu. Ve svém celku však tvoří *souvislý komplex* okolností, z něž je takový závěr zřejmý. Není povinností daňových orgánů ani správních soudů prokázat nad rámec tohoto standardu všechny detaily daňového podvodu. Krajský soud proto nepochybil, když se nezabýval konkrétními důvody nezakládání účetních závěrek do Sbírký listin a využívání virtuálního sídla ze strany společnosti Refiko. Neprovedení vyhodnocení efektivity reklamních plnění a stručná a vágní smluvní dokumentace k nim pak svědčí zejména o lhostejnosti stěžovatelky vůči kvalitě plnění jí poskytnutých společností Refiko a jsou dalšími indiciemi ve vztahu ke stěžovatelčinu zavinění.

[22] Závěrem NSS podotýká, že se nezabýval ryze skutkovou otázkou charakteru služeb, které poskytuje přímo FK Teplice, a které mohla podle daňových orgánů stěžovatelka poptávat bez zprostředkování společností Refiko. Posouzení této otázky nemá vliv na posouzení ostatních kasačních námitek z důvodu přítomnosti dalších objektivních okolností a nemá vliv ani na zákonnost napadeného rozhodnutí.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Z uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[24] O náhradě nákladů řízení NSS rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla. Nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady v řízení nad rámec běžné úřední činnosti o kasační stížnosti nevznikly. Žádný z účastníků proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 20. května 2024

Mgr. Michal Bobek
předseda senátu