



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: **EMES-OST, s. r. o.**, se sídlem Levského 3201/12, Praha 4, zastoupená advokátem Mgr. Petrem Rudlovčákem, se sídlem Revoluční 1082/8, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 7. 2021, č. j. 25519/21/5300-21441-705341, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 6. 2023, č. j. 11 Af 44/2021 - 71,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně uplatnila v řádném daňovém přiznání za zdaňovací období duben 2014 odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 2 205 591 Kč ze základu daně 10 502 811 Kč. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, od koho byla skutečně přijata zdanitelná plnění v základu daně

10 460 691,15 Kč, a proto dne 25. 8. 2017 vydal platební výměr na DPH č. j. 6719495/17/2012-50523-105348 ve výši 2 227 034 Kč. Odvolání, které proti němu žalobkyně podala, žalovaný zamítl a platební výměr potvrdil. Městský soud však na základě podané žaloby shledal, že žalobkyně prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH, a proto rozhodnutí žalovaného zrušil rozsudkem ze dne 16. 9. 2020, č. j. 10 Af 13/2018 - 76. Po vrácení věci a doplnění dokazování dospěl žalovaný k závěru, že zdanitelné plnění přijaté od společnosti ALESSIA butik s. r. o. (dále jen „ALESSIA“ nebo „dodavatelka zdanitelného plnění“) bylo zatíženo podvodem na DPH, a došlo tak k narušení daňové neutrality. Žalobkyně podle něj o existenci tohoto podvodu měla a mohla vědět, a nepřijala ani taková rozumná opatření, aby zajistila, že zdanitelné plnění nebude součástí podvodného jednání. Shledal tedy, že je namístě uplatněný nárok na odpočet DPH žalobkyni odepřít, a proto i napodruhé její odvolání zamítl a platební výměr v záhlaví uvedeným rozhodnutím potvrdil.

[2] Stejně postupoval i městský soud, který ve druhém kole žalobu zamítl. V odůvodnění se ztotožnil se žalovaným, že v posuzovaném obchodním řetězci (dodavatelka – žalobkyně – odběratelka MAXmobil s. r. o.) došlo k narušení daňové neutrality. K tomu poznamenal, že žalovaný tento závěr neučinil pouze na základě nekontaktnosti dodavatelky, ale že kromě této skutečnosti popsal i další nestandardní okolnosti, které k závěru o narušení daňové neutrality stačí. Městský soud se se žalovaným ztotožnil i v tom, že zjištěné objektivní okolnosti, jejichž existenci žalobkyně nezpochybňuje a které izolovaně nejsou nezákonné ve svém souhrnu napovídají tomu, že žalobkyně se daňového podvodu účastnila vědomě. Konečně se žalovaným souhlasil i v tom, že žalobkyně neprokázala, že přijala dostatečná opatření, kterými by zamezila účasti na podvodném jednání, ačkoli jí žalovaný k takovému kroku poskytl prostor.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, v níž uplatnila důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Stěžovatelka v kasační stížnosti zopakovala svoji žalobní argumentaci. Nad její rámeček uvedla, že se městský soud nesprávně ztotožnil se závěry druhostupňového správního rozhodnutí, neboť žalovaný neprokázal narušení daňové neutrality. Tento závěr přitom městský soud akceptoval, aniž by se relevantně vypořádal se žalobní argumentací.

[5] Stěžovatelka dále poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 - 41, z něhož dovozuje, že nekontaktnost daňového subjektu je nestandardní okolností jen ve velmi specifických a komplikovaných obchodních řetězcích a musí k ní navíc přistoupit i další podezřelé okolnosti. Má proto za to, že správce daně nemůže např. nepodání daňového přiznání přičítat k tíži jinému plátcovi daně, který chce uplatnit nárok na odpočet, a to obzvláště tam, kde je posuzován zcela jednoduchý tříčlankový obchodní řetězec. Podotkla také, že i když správce daně věděl, že dodavatelka je v likvidaci, nedoměřil jí daň a ani jinak svoji údajnou daňovou pohledávku nevymáhal, a naopak tuto daň doměřil stěžovateli, což městský soud akceptoval.

pokračování

[6] Městský soud podle ní založil svůj závěr ohledně chybějící daně jen na skutečnosti, že dodavatelka zdanitelného plnění je nekontaktní a že správci daně neposkytla podklady, jež by mu umožnily ověřit správnost výše vykázané daňové povinnosti. Má za to, že z této skutečnosti nemůže vyplývat důvodná domněnka daňového podvodu. Městský soud sice v napadeném rozsudku poukazuje i na ostatní nesrovnalosti, avšak pomíjí, že platební podmínky, sankce za porušení smluvní povinnosti a práva z vadného plnění podléhají v rozsahu neupraveném smlouvou úpravě stanovené v občanském zákoníku, což byl ostatně důvod, proč v předchozím rozsudku městský soud shledal, že zdanitelné plnění bylo v posuzovaném případě uskutečněno.

[7] Žalovaný navrhuje odmítnutí kasační stížnosti. Poukazuje přitom na její nepřipustnost, neboť z převážné části pouze kopíruje žalobní argumentaci obsaženou v žalobě a replice. Má proto za to, že stěžovatelka nepolemizuje se závěry napadeného rozsudku, ale že napadá opět závěry žalovaného obsažené v jeho rozhodnutí. Pro případ, že by Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnosti přípustnou, navrhuje její zamítnutí.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v intencích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a v rozsahu uplatněných námitek. Vady, ke kterým by musel přihlídnout z úřední povinnosti, neshledal a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud předesílá, že rozsudek městského soudu považuje za přezkoumatelný. Městský soud se zabýval podstatou žalobní argumentace, což k vypořádání žalobních námitek stačí (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III ÚS 989/08, odst. 68). Obstojí i skutečnost, že se ztotožnil se závěry žalovaného, neboť dostatečně vysvětlil, proč je považuje za správné a žalobní argumentaci za nedůvodnou (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 105). Městský soud rovněž vysvětlil, proč zjištěné nestandardní okolnosti vedoucí k závěru o existenci daňového podvodu automaticky nestavějí další články řetězce do bezmocné pozice (odst. 44) a vypořádal i okruh námitek, jimiž stěžovatelka rozporovala relevanci skutečnosti, že se daňovým orgánům nepodařilo ověřit, zda její dodavatelka vykážala svoji daňovou povinnost ve správné výši (odst. 43). Námitka nepřezkoumatelnosti je tak nedůvodná.

[10] Žalovaný má pravdu v tom, že obsah kasační stížnosti tvoří z převážné části pouze zkopírovaný text žaloby. Nad rámec žalobní argumentace se však stěžovatelka přece jen vymezila i proti závěrům městského soudu, a její kasační stížnost proto není možné jako celek označit za nepřipustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Na druhou stranu však platí, že není-li napadený rozsudek nepřezkoumatelný, pak kasační námitky, které jsou pouhou kopií žalobní argumentace, neobsahují důvody podle § 103 s. ř. s. (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019 - 63, č. 4051/2020 Sb. NSS). Takovými námitkami se proto Nejvyšší správní soud nebude pro jejich nepřipustnost zabývat.

[11] Věcně stěžovatelka namítá pouze to, že městský soud nesprávně posoudil otázku, zda žalovaný prokázal narušení daňové neutrality – tj. otázku chybějící daně. Žalovaný

totiž podle ní založil chybějící daň pouze na své domněnce, že daňové přiznání podané dodavatelkou zdanitelného plnění není pravdivé, jestliže jeho správnost nebylo možné pro nekontaktnost této společnosti ověřit. To stěžovatelka považuje za rozporné s rozsudkem ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 - 41, z něhož dovozuje, že Nejvyšší správní soud označil nekontaktnost daňového subjektu za nestandardní okolnost jen ve velmi specifických a komplikovaných obchodních řetězcích, k níž navíc musí přistoupit i další podezřelé okolnosti. V předložené věci však šlo pouze o jednoduchý tříčlankový obchodní řetězec, a proto pouhá skutečnost, že nebylo možné ověřit správnost výše daňové povinnosti, nemohla vést k závěru o narušení daňové neutrality.

[12] Takto zjednodušeně však uvedený rozsudek interpretovat nelze. Stěžovatelka má sice pravdu v tom, že nelze pomíjet skutkové okolnosti toho kterého případu, avšak skutečnost, že společnost zastávající roli *missing tradera* „zmizí ze scény“ a stane se nekontaktní, je typickým znakem daňových podvodů. Cílem takového jednání je totiž snaha znemožnit šetření, které by správci daně umožnilo zkontrolovat, zda byla daň přiznána pravdivě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2022, č. j. 10 Afs 314/2020 - 50). Příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a odpočtem tak nelze spatřovat v požadavku na prokázání, jakým způsobem, v jaké výši a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, ale v souhrnu zjištěných skutkových okolností, které s dostatečnou pravděpodobností nasvědčují tomu, že nesoučinnost jednoho z článků řetězce byla záměrná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021 - 40). To se přitom žalovanému podařilo prokázat.

[13] Žalovaný identifikoval daňový podvod v obchodním řetězci ALESSIA → stěžovatelka → MAXmobil. Uvedl, že stěžovatelka v dubnu 2014 nakoupila 700 ks mobilních telefonů značky iPhone 5S, 32 GB, zlaté barvy od společnosti ALESSIA a že téhož dne je prodala společnosti MAXmobil. ALESSIA v tomto řetězci podle žalovaného plnila roli *missing tradera* – neměla evidovány žádné provozovny, sídlila na virtuální adrese, neměla vlastní webové stránky, na nichž by si veřejnost, a tedy i stěžovatelka mohly ověřit její činnost. Její jedinou jednatelkou byla do 25. 8. 2014 česká státní občanka, poté se jím do doby, než Městský soud v Praze dodavatelku zrušil s likvidací a jmenoval likvidátora, stal státní příslušník Slovenské republiky. Od likvidátora se žalovaný dozvěděl, že od vedení společnosti neobdržel žádné doklady ani účetnictví, a proto mu nemůže poskytnout žádnou součinnost k ověření daňových povinností jím likvidované společnosti. Žalovaný poukázal také na evidenci místně příslušného správce daně, z níž zjistil, že ALESSIA vykazovala ve svých daňových přiznáních od druhého čtvrtletí 2012 ekonomickou činnost pouze v prvním a druhém čtvrtletí 2014, přičemž poměr uskutečněných a přijatých plnění za tato jediná aktivní zdaňovací období činil pouze 1,0062. Toto zjištění vyhodnotil rovněž jako nestandardní, neboť obchodní marže dodavatelky by v takovém případě činila jen 1 %. Podezřelé pak bylo rovněž to, že po uskutečnění posuzovaného zdanitelného plnění ALESSIA utlumila svoji činnost, na výzvy správce daně ohledně dané transakce nereagovala, stala se nekontaktní, což v konečném důsledku vedlo k tomu, že ke dni 28. 7. 2015 jí byla zrušena registrace k DPH z důvodu neuskutečňování plnění po dobu minimálně 12 měsíců a neplnění povinností.

[14] Žalovaný však nedetekoval chybějící daň pouze na základě zjištění, že ALESSIA naposledy podala přiznání k DPH za druhé čtvrtletí 2014, a že správnost jí vykázané daňové

pokračování

povinnosti neumožnila ověřit. Podvodnému charakteru řetězce totiž podle něj nasvědčovalo i zjištění, že stěžovatelčina odběratelka (společnost MAXmobil) byla již v minulosti zapojena do podvodu na DPH s mobilními telefony značky iPhone, dále že stěžovatelka uskutečnila objednávku v hodnotě mnoha milionů korun bez prověření kvality a původu zboží a bez písemných smluv. Podezřelé podle žalovaného byl rovněž způsob úhrady kupní ceny, která v dané věci proběhla pozpátku. Stěžovatelka za nákup mobilních telefonů zaplatila až v okamžiku, kdy jí za zboží zaplatila jeho odběratelka. Velmi nestandardní pak podle žalovaného byl rovněž fakt, že kupní cenu hradily jednotlivé články řetězce na zahraniční bankovní účty, přičemž stěžovatelka tak činila na účet, který v době uskutečnění předmětné transakce nebyl zveřejněn. Tím se však vystavila riziku ručení za nezaplacenou daň podle § 109 odst. 2 písm. b) zákona o DPH. Postoupení takového rizika jen kvůli nižším poplatkům za několik málo transakcí bylo podle žalovaného značně neobvyklé.

[15] Nelze tedy souhlasit se stěžovatelkou v tom, že městský soud akceptoval závěr žalovaného o narušení daňové neutrality pouze na podkladě zjištění, že dodavatelka zdanitelného plnění je nekontaktní a nelze tak ověřit správnost výše její daňové povinnosti. Naopak z výše uvedeného je zřejmé, že žalovaný tento závěr učinil na podkladě dostatečného množství okolností, jejichž existenci stěžovatelka nijak nezpochybňuje a které ve svém souhrnu k jeho důvodnosti stačí. Skutečnost, že městskému soudu tyto okolnosti v předchozím zrušujícím rozsudku nebránily učinit závěr o splnění hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH, na věci nic nemění. Městský soud totiž správně poznamenal, že ač tyto okolnosti izolovaně nejsou nezákonné, ve svém souhrnu ukazují na to, že obchodní společnosti zapojené v posuzovaném řetězci nebyly běžnými obchodníky, ale že jejich počínání cílilo na neoprávněné daňové zvýhodnění.

IV. Závěr a náklady řízení

[16] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. zamítl.

[17] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl ve věci úspěšný, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, kasační soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 14. listopadu 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu