



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudce JUDr. Josefa Baxy a soudkyně Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **PALETY-KUPKA GROUP s.r.o.**, se sídlem Hřímálého 2707/20, Plzeň, zastoupena Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2018, č. j. 45058/18/5300-21443-710979, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 6. 2021, č. j. 9 Af 49/2018 - 66,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e 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] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil celkem 13 platebních výměrů ze dne 20. 9. 2017, jimiž byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014 a za období leden až prosinec 2015. Platebními výměry byla žalobkyni vyměřena daňová povinnost na základě daňových kontrol, při nichž bylo zjištěno, že část plnění (dřevěných palet) pocházející z Polska, která žalobkyně odebírala od společnosti EBRO trade s. r. o. a dále dodávala svým odběratelům v tuzemsku, byla stížena podvodem na DPH, a u druhé části plnění, která končila u zákazníků žalobkyně v Rakousku a Německu, nebylo prokázáno, že se místo plnění nacházelo v tuzemsku. Správce daně a žalovaný proto neuznali žalobkyni uplatňovaný nárok na odpočet daně.

[2] Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). V první řadě namítala uplynutí lhůty pro stanovení daně. Dále namítla, že s ohledem na závěry uvedené v rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 33/2016 - 60, jí neměl být odepřen nárok na odpočet DPH, ale správní orgány měly přednostně aplikovat institut ručení podle § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“). Žalobkyně rovněž namítala nepřezkoumatelnost části napadeného rozhodnutí, která je postavena na závěru, že žalobkyně neprokázala, že u zboží dodávaného odběratelům v jiných členských státech (Rakousko a Německo) bylo místem plnění tuzemsko. Tento závěr je založen na nedostatečném zjišťování skutkového stavu. Při rozporných výpovědích svědka Uherka, který měl zboží při jeho přepravě převzít a kontrolovat na území ČR, a svědka M., který tuto výpověď naopak nepotvrdil, se žalovaný přiklonil k jednostrannému hodnocení v neprospěch žalobkyně.

[3] Konečně poslední část námitek žalobkyně směřovala proti závěru, že dodávky palet pro její zákazníky v tuzemsku byly stíženy podvodem na DPH a že žalobkyně o této skutečnosti věděla či přinejmenším vědět měla a neuskutečnila dostatečná opatření. Žalovaný podvodné jednání spatřuje v tom, že společnosti EBRO trade s. r. o. (dále jen „EBRO trade“) či EBRO pack s. r. o. (dále jen „EBRO pack“) nehradily své daňové povinnosti. To však není podvodné jednání, nýbrž běžná platební nekázeň, kterou měl a mohl zjistit místně příslušný správce daně. Žalovaný nepopisuje, proč bylo samotné nezaplacení daně podvodným jednáním, a nesplnil tak druhý krok Axell-Kittel testu. Nebyl splněn ani třetí krok, kterým je zjištění, zda je identifikované podvodné jednání spojeno s transakcemi žalobkyně. K tomu žalovaný zcela mlčí, protože nebyl schopen popsat samotné podvodné jednání.

[4] Žalobkyni v průběhu jednání s jejím dodavatelem nevzešly žádné pochybnosti, z nichž by mohla usuzovat, že plnění je stíženo podvodným jednáním. Žalovaný při tzv. vědomostním testu opomenul, že jednatel žalobkyně a jednatelka dodavatele spolu obchodovali řadu let a přenesli dobrou spolupráci na nově vzniklé společnosti. Žalovaným zmíněné virtuální sídlo dodavatele EBRO trade nebylo na překážku vzájemné spolupráci, jelikož jednající osoby se znaly již delší dobu a zárukou řádných dodávek palet byla předchozí obchodní spolupráce. Neobstojí proto ani tvrzení žalovaného, že se žalobkyně neověřila nebo ignorovala volně dostupné informace o svém obchodním partnerovi. Naopak, v daném případě stačilo, pokud žalobkyně svého přímého dodavatele kontrolovala ve veřejných rejstřících. Pro odepření nároku na odpočet daně navíc nestačí, pokud je osobě povinné k dani známo pouze riziko, že by transakce mohla být zasažena podvodem. Musí být postaveno najisto, že tato osoba o těchto skutečnostech věděla či měla vědět. Žalovaný si podle žalobkyně v napadeném rozhodnutí ani neujasně, zda jí odpírá nárok na odpočet DPH pro vědomou či nevědomou účast na daňovém podvodu. Poukázala na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016 - 28, z něhož má vyplývat povinnost daňových orgánů prokázat zavinění.

[5] V průběhu ústního jednání před městským soudem pak žalobkyně doplnila žalobní argumentaci odkazem na stanovisko generální advokátky v řízení vedeném Soudním dvorem EU (dále jen „SDEU“) pod sp. zn. C-4/2020, *ALTI*. Toto stanovisko podporuje námitku žalobkyně, podle níž má mít v případě nezaplacené daně jiným daňovým subjektem přednost institut ručení. Generální advokátka pak podle žalobkyně pouze navazuje na rozsudek SDEU ze dne 2. 5. 2018, C-574/15, *Scialdone*, podle kterého nezaplacená daň není daní ztracenou a taková situace nemůže být hodnocena jako podvod, ale jako pouhá platební nekázeň.

pokračování

[6] Městský soud žalobu zamítl. Přisvědčil žalovanému, že k prekluzi práva na stanovení daně nedošlo. Žalobkyně totiž opomíjí, že tříletá lhůta se stavěla zahájením daňové kontroly a oznámením rozhodnutí o stanovení daně došlo k jejímu prodloužení o jeden rok. Pokud jde o námitku týkající se přednostní aplikace institutu ručení, městský soud uvedl, že žalobkyni citovaný rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 33/2016 - 60 byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2018, č. j. 7 Afs 8/2018 - 56. V něm kasační soud naopak uzavřel, že právní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění obsažená v § 109 odst. 1 zákona o DPH není speciální právní úpravou vůči odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce. Městský soud tudíž nepřisvědčil názoru žalobkyně, že daňové orgány měly primárně užít § 109 odst. 1 zákona o DPH a neměl mu být odepřen nárok na odpočet. Za nerelevantní proto označil odkaz žalobkyně na řízení vedené před SDEU pod sp. zn. C-4/2020 a stanovisko generální advokátky.

[7] Městský soud také akceptoval závěr, podle něhož žalobkyně neprokázala, že místem plnění u dodávek, které směřovaly do Rakouska a Německa, bylo tuzemsko. Podle soudu naopak bylo prokázáno, že zboží bylo přepravováno od polského výrobce přímo k zákazníkům žalobkyně a žalobkyně přitom nebyla zadavatelkou a organizátorkou přepravy. Žalobkyni se pak nepodařilo prokázat tvrzení, že by zboží přebírala a kontrolovala na území ČR, konkrétně v Českém Těšíně.

[8] Městský soud se také ztotožnil s hodnocením žalovaného, pokud jde o splnění podmínek účasti žalobkyně na daňovém podvodu podle tzv. Axel Kittel testu. Žalovaný dostatečně odůvodnil, na základě jakých skutečností dospěl k závěru o existenci podvodu (včetně chybějící daně) a jaké objektivní skutečnosti vedly k hodnocení nestandardnosti jednání všech článků řetězce. Řetězec společností EBRO pack a EBRO trade, které přeprodávaly palety žalobkyni, byl vytvořen účelově, obě společnosti byly založeny těsně před uskutečňováním těchto obchodů, měly virtuální sídlo na stejné adrese, měly stejnou jednatelku a jedinou společníci, všechny články řetězce se navzájem znaly a znaly také všechny odběratele žalobkyně, v obdobích leden a únor 2015 bylo dokonce zjištěno, že faktury vystavené polským dodavatelem společností EBRO pack ve skutečnosti hradila ze svého bankovního účtu společnost EBRO trade. Rovněž sama žalobkyně vznikla těsně před uskutečňováním těchto obchodů a také měla v době uskutečnění transakcí virtuální sídlo v Praze, ačkoliv její jednatel P. K. jako fyzická osoba dlouhodobě obchoduje s paletami a má provozovny v Plzni. Žalobkyně pak ihned po navázání spolupráce se společností EBRO trade uskutečňovala obchody ve velkých objemech. Ani jedna z těchto společností neplnila své daňové povinnosti, společnost EBRO pack sice podala za zdaňovací období měsíce prosince roku 2014 příznání k DPH, avšak vadným způsobem a na výzvy správce daně již nereagovala. Městský soud proto uzavřel, že v daném případě došlo k porušení principu daňové neutrality.

[9] Žalovaný se podle městského soudu zabýval dostatečně i existencí objektivních okolností, které svědčí o tom, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět o tom, že je účastna transakcí zatížených podvodem na DPH. Městský soud odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde jsou všechny tyto okolnosti podrobně vyjmenovány a rozebrány. Žalobkyně si měla být vědoma toho, že obě společnosti zapojené do řetězce vznikly těsně před zahájením obchodů, měla si ověřit jejich personální propojenost, žalobkyně nebyla dostatečně obezřetná ani při uzavírání rámcové kupní smlouvy, kterou uzavřela nikoliv s jednatelkou společností EBRO trade, ale s jejím manželem, který nebyl osobou oprávněnou za společnost jednat, žalobkyně odebírané zboží sama nepřepravovala, ani nezajišťovala přepravu a před dodáním konečnému zákazníkovi je nekontrolovala.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[10] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou založila na důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního. Konkrétně namítla, že žalovaný nevysvětluje, jak mohly být společnosti EBRO trade a EBRO pack dlouhou dobu spolehlivými plátcí, pokud podvodné jednání spatřuje v okolnosti lehce zjištělné – v platební nekázni, o které byly daňové orgány informovány. Daňové orgány spravující daně těchto společností měly provést např. místní šetření a varovat stěžovatelku, že jejich daňová povinnost není uhrazena. Žalovaný nepopisuje blíže okolnosti, proč bylo samotné nezaplacení daně podvodným jednáním, a nesplnil tak druhý krok Axell Kittel testu.

[11] Mezi účastníky nebylo sporu, že žalovaný spatřuje tzv. ztracenou daň v tom, že ji dodavatel stěžovatelky přiznal, ale nezaplatil a měla by být vydána stěžovatelce jako nárok na odpočet. Městský soud tvrdí, že ze skutkových okolností daňového podvodu plyne, že by i nezaplacená daň mohla být tzv. ztracenou (chybějící) daní a naplnit tak první krok Axell Kittel testu. Podle stěžovatelky je to chybná úvaha. Nezaplacená daň totiž nikdy nemůže být ztracenou daní, protože ji jiná osoba dluží, tedy logicky nechybí a je na daňovém orgánu, aby si ji od ní vymohl.

[12] Stěžovatelka na podporu svého názoru odkázala již při ústním jednání před městským soudem na rozsudek SDEU ze dne 2. 5. 2018 ve věci C-574/15, *Scialdone*, s tím, že je podstatný rozdíl mezi neodvedením a nepřiznáním DPH daňovým dlužníkem. Podle něj osoba povinná k dani v souvislosti s neodvedením přiznané DPH v zákonem stanovených lhůtách nemá žádný prospěch, neboť daň i nadále dluží. Neodvedení daně proto nemá stejný stupeň závažnosti jako úniky na DPH a v neodvedení řádně přiznané daně nelze spatřovat klamavé (podvodné) jednání vůči daňové správě. Ke stejnému závěru dospěla generální advokátka Juliane Kokott ve svém stanovisku ze dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20, *ALTI*. Městský soud se těmito úvahami však vůbec nezabýval a stanovisko generální advokátky vztáhl pouze k otázce přednosti ručení před odepřením nároku na odpočet. Stěžovatelka dále upozornila, že i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, přijal závěr, že samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není. Kasační soud dále uvedenou myšlenku rozvinul v rozsudku ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 - 44, z něhož stěžovatelka dovozuje, že pokud jeden plátec daň řádně přizná a neuhradí, tak zde není chybějící daň ve smyslu prvního kroku Axell Kittel testu, protože v majetku státu je pohledávka z titulu daní, kterou je povinen vymáhat po dlužníkovi a ne přenášet cestou odepření nároku na odpočet na jiný subjekt odlišný od dlužníka. Stěžovatelka tak má za to, že je napadené rozhodnutí nezákonné, protože nebylo možné aprobovat odepření nároku na odpočet daně, pokud zde nebyla tzv. ztracená daň.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že u přijatých zdanitelných plnění určených tuzemským zákazníkům byl stěžovatelce odepřen nárok na odpočet daně, přestože hmotněprávní podmínky byly splněny. Správce daně totiž dospěl k závěru, že stěžovatelka nedoložila, že jednala v dobré víře a přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována. Pokud jde o námitku, že městský soud opomenul vyjádřit se k odkazům na rozsudek SDEU ve věci *Scialdone* a na stanovisko generální advokátky ve věci *ALTI*, žalovaný uvedl, že městský soud nebyl povinen výslovně reagovat na každý jednotlivý odkaz podporující argumentaci stěžovatelky. Rozsudek soudu musí obstát jako ucelený argumentační systém a soud

pokračování

není povinen reagovat na každou dílčí námitku. Pokud městský soud žalobní námitce nepřisvědčil, bylo již nadbytečné dodávat, že stěžovatelka nesprávně vykládá na podporu své argumentace i odkazovaný rozsudek.

[14] Argumentace stěžovatelky, podle níž zde není tzv. chybějící daň, je v příkrém rozporu s ustálenou judikaturou SDEU týkající se nároku na odpočet DPH. V ní SDEU opakovaně dovozuje, že vnitrostátní správní orgány a soudy musí odmítnout přiznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Přijetí výkladu stěžovatelky by znamenalo, že neuhrazená DPH některým z článků v řetězci by neměla nikdy za následek odepření nároku na odpočet v řetězci, pokud by byla řádně přiznána, a to bez ohledu na to, že by byl řetězec zasažen podvodem. Takový závěr nemůže s ohledem na judikaturu SDEU obstát a neplyne ani ze stěžovatelkou zmíněného rozsudku SDEU ve věci *Scialdone* ani ze stanoviska generální advokátky ve věci *ALTI*. Názor stěžovatelky nemá oporu ani v judikatuře Nejvyššího správního soudu, včetně té, na kterou odkazuje. Tzv. chybějící daň je nutno chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu samotné, resp. fungování podvodných řetězců. Na rozdíl od stěžovatelky má žalovaný za to, že z odkazovaného rozsudku SDEU ani ze stanoviska generální advokátky nelze dovodit, že je možné ignorovat situaci, kdy přiznaná, nicméně neodvedená daň je v příčinné souvislosti s podvodným jednáním. Smyslem odepření nároku na odpočet u konkrétního subjektu z důvodu jeho účasti na podvodu na DPH není a nemůže být získání finančních prostředků pro státní rozpočet, které chybějí v důsledku neodvedení daně jiným článkem v řetězci, ale ochrana systému DPH. Na druhé straně za chybějící daň v rámci podvodného řetězce nemůže být označeno jakékoliv její neuhrazení. Proto je vždy nezbytné adekvátně popsat okolnosti týkající se chybějící daně, resp. okolnosti osvědčující podvodný charakter zkoumaných transakcí, tj. že k absenci daně došlo v důsledku podvodného jednání.

[15] V obchodním řetězci s účastí stěžovatelky byly zjištěny nestandardnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu. Články v řetězci, které neuhradily daň, byly typickými *missing traders* a nic nenasvědčuje verzi, ke které směřuje stěžovatelka, tj. že by nezaplacení daně bylo toliko běžnou platební nekázní. V rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017 - 60 se jednalo o odlišný případ, v němž daňové orgány neunesly důkazní břemeno stran prokázání vědomosti daňového subjektu o podvodném jednání či účasti na něm a neobezřetnosti při uzavírání obchodu. K této situaci v posuzované věci nedošlo a ani námitky stěžovatelky nemíří proti závěrům o vědomé účasti na daňovém podvodu nebo o nepřijetí relevantních opatření, které by takové účasti mohly zabránit. Naopak, v nynější věci bylo porušení daňové neutrality následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Pokud pak stěžovatelka své obchodní partnery prověřovala toliko formálně a nevěnovala pozornost tomu, jaká je podstata ekonomické aktivity jejich dodavatelů, naprosto zanedbala opatření k zamezení daňových podvodů, která od ní mohou být rozumně vyžadována.

[16] Žalovaný proto uzavřel, že v daném případě byla neuhrazená daň v příčinné souvislosti s podvodným jednáním, nikoliv jen výsledkem finančních problémů plátce DPH, a tuto neuhrazenou daň lze považovat za narušení principu daňové neutrality a za tzv. ztracenou daň. S ohledem na to navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační

stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

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

[19] Nejvyšší správní soud předesílá, že skutkově a právně obdobnou věcí téže stěžovatelky, v níž šlo o posouzení jejích daňových povinností v odlišných zdaňovacích obdobích (červenec – listopad 2014), se již zabýval v rozsudku ze dne 22. 2. 2022, č. j. 4 Afs 247/2021 - 32. V něm dospěl k závěru, že požadavky tzv. Axel Kittel testu na prokázání účasti stěžovatelky na podvodném řetězci byly splněny, přičemž rozsudek SDEU *Scialdone* a stanovisko generální advokátky ve věci *ALTI* nejsou pro věc relevantní, resp. z nich neplynou závěry, které dovozuje stěžovatelka. Kasační soud neshledal důvodu se od těchto závěrů odchýlit ani v nyní projednávaném případě a z výše uvedeného rozsudku plně vychází.

[20] Nejvyšší správní soud se však nejprve zabýval přezkoumatelností napadeného rozsudku městského soudu. Stěžovatelka sice výslovně námitku nepřezkoumatelnosti v kasační stížnosti nevznesla, avšak namítla, že městský soud se vůbec nezabýval její argumentací, v níž odkazovala na rozsudek SDEU *Scialdone* a stanovisko generální advokátky ve věci *ALTI*.

[21] Podle ustálené judikatury nemusí správní soud nutně volit cestu vypořádání se s každým dílčím argumentem uvedeným v žalobě. Požadavku na odůvodnění rozhodnutí soudů vyhovuje rovněž to, pokud krajský soud proti žalobě postaví právní názor, v jehož konkurenci žalobní námitky jako celek neobstojí. Jak k tomu uvedl Ústavní soud, „není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ [nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, srov. též rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, nebo ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014 - 108].

[22] Nejvyšší správní soud již také v minulosti uvedl, že s tímto kasačním důvodem (nepřezkoumatelností), který by jinak měl bez dalšího za následek zrušení napadeného rozsudku městského soudu, je třeba zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení a ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy. Proto ke zrušení rozsudku by měl Nejvyšší správní soud přistoupit teprve tehdy, nelze-li vady řízení a jeho nepřezkoumatelnost odstranit jinak, např. výkladem s přihlédnutím k obsahu spisu, k úkonům soudu a účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25).

[23] V daném případě kasační soud ověřil, že stěžovatelka na rozsudek SDEU *Scialdone* a stanovisko generální advokátky ve věci *ALTI* odkázala při ústím jednání dne 9. 6. 2021, a to primárně na podporu námítka, že správce daně měl přednostně aplikovat institut ručení podle § 109 odst. 1 zákona o DPH. Také však uvedla, že z nich plyne závěr, že priznanou, avšak neodvedenou daň nelze pro účely prokazování daňového podvodu posuzovat jako tzv. ztracenou daň. Městský soud se této části argumentace skutečně výslovně nevěnoval a závěry konstruované

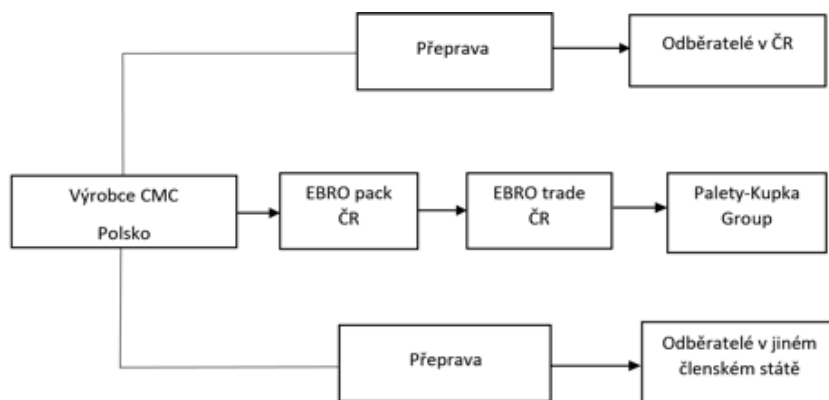
pokračování

stěžovatelkou nijak nevyvrátil. Z odůvodnění rozsudku je však zřejmé, že městský soud považoval tuto část argumentace za lichou. Navíc v situaci, kdy se k totožným námitkám podrobně vyjádřil Nejvyšší správní soud v již uváděném rozsudku č. j. 4 Afs 247/2021 - 32 (viz k tomu níže), by bylo nadmíru formalistické z tohoto důvodu napadený rozsudek městského soudu zrušit a zavázat jej, aby tuto dílčí argumentaci stěžovatelky vypořádal podrobněji, byť se stejným závěrem, k němuž již městský soud jednou dospěl. Jak již bylo výše uvedeno, takový postup by pouze zbytečně oddaloval vyřešení podstaty sporu. Kasační soud proto neshledal důvodu pro zrušení napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost a přikročil k vypořádání věcných námitek stěžovatelky.

[24] Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019 - 32, „*podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH [rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL, či rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11]. Judikatura Soudního dvora jako 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 zvyhodnění, 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. Soud připomíná, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně uznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět, a to k okamžiku obchodování. 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 (srov. rozsudek ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či 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 daňového zvyhodnění.“*

[25] Z rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling*, vyplývá tzv. „Axel Kittel test“, který se sestává ze čtyř podmínek. Nesplnění jakékoli z těchto podmínek znamená, že daňovému subjektu nelze odepřít nárok na odpočet daně. První podmínkou testu je existence daňové ztráty ke dni rozhodování. Druhou podmínkou je, že prokázaná existence daňové ztráty dle první podmínky testu byla důsledkem podvodného jednání. Pro splnění třetí podmínky testu je rozhodné, zda podvodné jednání (2. podmínka), v důsledku kterého vznikla daňová ztráta (1. podmínka), bylo spojeno s obchodními transakcemi. Konečně podle 4. podmínky Axel Kittel testu je třeba prokázat, zda daňový subjekt věděl či při vynaložení náležité opatrnosti mohl vědět o spojení podvodného jednání s obchodními transakcemi (3. podmínka).

[26] Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že obchodní řetězec, v němž bylo v posuzované věci obchodováno s paletami za předmětná zdaňovací období, vypadal následovně:



[27] Žalovaný dále popsal nestandardní okolnosti tohoto obchodního řetězce z hlediska podvodu na DPH (str. 30 – 32 napadeného rozhodnutí). Mimo jiné poukázal na skutečnost, že společnosti EBRO pack a EBRO trade nehradily své daňové povinnosti a byly tzv. *missing traders*. Stěžovatelce pak vznikl nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění nákupem od uvedených společností. Společnost CMC, tj. polský výrobce palet, již při fakturaci s prvním článkem v České republice – společností EBRO pack, přesně znal konečného odběratele stěžovatelky. Společnost EBRO pack vznikla těsně před zahájením těchto obchodů, měla virtuální sídlo na stejné adrese jako další článek řetězce, řádně nespolečně pracovala se správcem daně, ani nehradila své daňové povinnosti. Příznání k DPH za zdaňovací období měsíce prosinec 2014 sice byla podána, avšak osobou neoprávněnou za společnost jednat, na výzvu správce daně již společnost nereagovala a daň neuhradila. Této společnosti byl navíc přidělen status nespolehlivého plátce s datem zveřejnění 10. 5. 2015.

[28] Společnost EBRO trade sídlila na stejném virtuálním sídle jako společnost EBRO pack. Jednatelkou této společnosti byla paní Hana Povolná, která byla také jediným společníkem obou společností zapojených do řetězce. O propojení obou společností svědčí také fakt, že část faktur vystavených polským dodavatelem pro společnost EBRO pack byla hrazena z bankovního účtu společnosti EBRO trade. Společnost EBRO trade uplatňovala minimální marži. Konečně ani společnost EBRO trade neplnila své daňové povinnosti. Společnosti EBRO trade byl přidělen status nespolehlivého plátce s datem zveřejnění 11. 10. 2016.

[29] Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ostatně vyjádřil i k postavení stěžovatelky v rámci řetězce. Ta vznikla také těsně před zahájením těchto transakcí, rovněž měla v době uskutečňování obchodů virtuální sídlo. Jednatel stěžovatelky přitom s paletami dlouhodobě obchoduje jako fyzická osoba s provozovny v Plzni. Stěžovatelka však obchodovala výlučně v tomto řetězci a ihned ve velkém objemu.

[30] Žalovaný dále v odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že v tržním prostředí existuje nepřímá úměra mezi počtem subjektů v řetězci a ekonomické efektivitě takového řetězce. S rostoucím počtem subjektů v řetězci klesá ziskovost jednotlivých subjektů, anebo se rostoucí počet subjektů negativně promítá na ceně pro konečného odběratele. Neopodstatněné přeprave se zapojením většího počtu mezičlánků pouze přeprodávajících zboží jsou typické právě pro karuselové podvody. Racionálně chovající se subjekty by měly mít snahu množství těchto neproduktivních (přeprodávajících) subjektů eliminovat. Více subjektů v řetězci mělo informace o množství přepravejců, znalo předcházející článek svého přímého dodavatele nebo následující článek svého přímého odběratele, avšak vědomě akceptovalo stávající stav

pokračování

a rezignovalo na možnost zjednodušit tok dodávek zboží, a tím zefektivnit svou podnikatelskou činnost. Informace o jednotlivých zapojených subjektech byly sdíleny *de facto* napříč celým řetězcem. Ve standardním podnikatelském prostředí, kde se jednotlivé subjekty chovají tržně, je sdílení takovýchto informací značným podnikatelským rizikem. Jednotlivé subjekty nesdílejí své odběratele dodavatelům, a naopak považují tyto informace za své obchodní tajemství, jelikož hrozí, že by tyto dodávky mohly být uskutečňovány napřímo. Stěžovatelce přitom nic nebránilo obchodovat přímo se společností CMC, neboť věděla, že je výrobcem palet.

[31] Pokud za této situace městský soud akceptoval hodnocení žalovaného, že transakce uskutečňované stěžovatelkou v příslušných zdaňovacích obdobích byly stíženy podvodem na DPH, nelze mu ničeho vytknout a Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením ztotožňuje.

[32] Žalovaný v napadeném rozhodnutí také detailně popsal objektivní okolnosti, z nichž vyplývá, že stěžovatelka věděla či přinejmenším mohla vědět o tom, že je zapojena do daňového podvodu (str. 35 napadeného rozhodnutí). Kromě výše uvedených skutečností je to také neobežetnost stěžovatelky při uzavírání kupní smlouvy se společností EBRO trade, kterou totiž uzavřela s osobou, jež nebyla oprávněna za společnost jednat (manželem jednatelky). Také v této části není skutkovým a právním závěrům žalovaného a městského soudu co vytknout.

[33] K námitce stěžovatelky, že samotné daňové orgány si měly být vědomy platební nekázně obou společností, přičemž stěžovatelku nevarovaly, Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že z žádného právního předpisu nevyplývá povinnost daňových orgánů vyhledávat obchodní partnery daňových subjektů, které řádně neplní své daňové povinnosti, a o této skutečnosti je informovat. Daňové řízení je vedeno vždy s konkrétním subjektem a nelze na základě skutečností v něm zjištěných „varovat“ další daňové subjekty, jak se toho domáhá stěžovatelka. Navíc společnosti EBRO pack byl přidělen a zveřejněn status nespolehlivého plátce již dne 10. 5. 2015, tedy v průběhu příslušných zdaňovacích období, která jsou předmětem posuzování. Ani to však stěžovatelku nevedlo k přehodnocení své účasti na těchto transakcích.

[34] Jak již kasační soud konstatoval v rozsudku ze dne 2 Afs 162/2018 - 47, *„je nabitelní, že nikoli každé neodvedení daně z přidané hodnoty z poskytnutého plnění je vedeno snahou o získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Nejvyšší správní soud podpůrně odkazuje na svůj rozsudek ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 – 63, v němž uvedl, že 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 (srov. již zmiňovaný rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014 - 60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či 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 zvýhodnění.“*

[35] V posuzované věci však není existence podvodu na DPH založena pouhým odkazem na chybějící daň, ale vyplývá z celé řady zjištěných nestandardních okolností v řetězci plnění. Nejvyšší správní soud proto neshledal stěžovatelkou namítané selhání žalovaného, spočívající údajně v tom, že nepopisuje blíže okolnosti, proč bylo samotné nezaplacení daně podvodným jednáním. Žalovaný poté, co popsal nestandardní okolnosti případu, vyhodnotil neodvedení daně společnostmi EBRO trade a EBRO pack v souvislosti se zjištěnými nestandardními okolnostmi tak, že stěžovatelka vědět měla a mohla, že se obchodováním v předmětném řetězci účastní podvodu na DPH. Nejednalo se tedy o situaci, kdy by neodvedení daně společnostmi EBRO trade či EBRO pack bylo možné vyhodnotit jako pouhou platební neschopnost, jako např.

ve věci sp. zn. 7 Afs 38/2020, v níž dodavatel žalobce daň neuhradil, nikoliv však proto, že by např. zmizel a stal se pro orgány finanční správy nekontaktní, ale proto, že bylo zahájeno insolvenční řízení, byl zjištěn úpadek dodavatele a na jeho majetek byl prohlášen konkurz. V daném případě se proto neuplatní ani závěry rozsudku č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, že „*samotné neodvedení daně, které žalovaný vzal za podvodné jednání, podvodem ve smyslu judikatury SDEU není*“. V tomto případě totiž bylo prokázáno, že nešlo o „pouhé“ neodvedení daně, ale účast na daňovém podvodu byla prokázána z mnoha dalších objektivních okolností, které žalovaný v rozhodnutí podrobně popsal.

[36] Již výše bylo uvedeno, že první podmínkou Axell Kittel testu je existence ztráty na dani ke dni rozhodování správních orgánů. Rozhodující pro splnění této podmínky tudíž je, že daň nebyla odvedena, nikoli to, zda také byla či nebyla přiznána. Neobstojí tedy kategorický závěr stěžovatelky, že nezaplacená, ale přiznaná daň nikdy nemůže být ztracenou daní, protože ji jiná osoba dluží, tedy logicky nechybí a je na daňovém orgánu, aby si ji od ní vymohl. Nesprávnost tohoto závěru stěžovatelky je navíc bez dalšího patrná z jeho důsledků. Přiznání DPH některým z článků obchodního řetězce na pozici *missing trader* by bez dalšího znamenalo, že přestože tato přiznaná DPH nebude nikdy zaplacená (např. v typické situaci, kdy tento daňový subjekt „zmizí“, resp. stane se nekontaktním), již nebude splněna první podmínka Axell Kittel testu (i v případě, kdy se jedná o daňový podvod) se všemi z toho plynoucími (fiskálními) důsledky (zejm. žalovaným zmíněná nemožnost odeprít uplatnění nároku na odpočet v řetězci či narušení neutrality DPH). Přijetí takového názoru by tedy umožnilo uskutečňování podvodů na DPH bez možnosti jakéhokoli postihu dalších článků řetězce, tj. i těch vědomě zapojených do podvodného jednání. Nejvyšší správní soud má stejně jako žalovaný za to, že takový závěr nemůže s ohledem na judikaturu SDEU obstát a ve shodě s žalovaným konstatuje, že tzv. chybějící daň je nutno chápat ve vztahu k samotné podstatě daňového podvodu, resp. fungování podvodných řetězců. Kasační soud ostatně již ve své judikatuře vyslovil závěr, že z hlediska existence chybějící daně není dostatečné zjištění, že daň byla vyměřena, ale je potřeba se dále zabývat tím, zda vyměřená daň byla uhrazena (rozsudek ze dne 28. 4. 2021, č. j. 3 Afs 85/2019 - 44, bod 26). Tento závěr je třeba vztáhnout i na daň sice přiznanou daňovým subjektem, avšak neuhrazenou.

[37] Konečně k poukazu stěžovatelky na rozsudek ve věci *Scialdone* Nejvyšší správní soud konstatuje, že v tomto rozsudku SDEU dospěl k závěru, že „*směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve spojení s čl. 4 odst. 3 SEU a čl. 325 odst. 1 SFEU, musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že když v zákonem stanovených lhůtách není odvedena daň z přidané hodnoty (DPH), která vyplývá z ročního daňového přiznání za dané zdaňovací období, představuje toto trestný čin, za který je možné uložit trest odnětí svobody jen tehdy, pokud výše nezaplacené DPH překročí prahovou hodnotu trestnosti ve výši 250 000 eur, zatímco za trestný čin neodvedení srážkové daně z příjmů je stanovena prahová hodnota trestnosti ve výši 150 000 eur*.“ Nejvyšší správní soud tak k tomuto rozsudku konstatuje, že se SDEU primárně zabýval poměřováním podmínek trestnosti u dvou daňových trestných činů, u nichž byl stanoven odlišný práh trestní odpovědnosti. SDEU se v tomto rozsudku k otázce odeprání nároku na odpočet daně vůbec nevyjadřoval. Jeho závěry se týkají ukládání trestních sankcí, nikoli splnění podmínek Axell Kittel testu. To je patrné také z toho, že SDEU hodnotil jednání daňového subjektu z hlediska jeho trestní odpovědnosti, nikoli jednání dodavatele v obchodním řetězci, který DPH neodvedl. Stěžovatelka se proto mýlí, pokud pro posuzovanou věc z rozsudku *Scialdone* dovozuje, že za situace, kdy je daň přiznána, avšak není odvedena, nemůže dojít k odeprání nároku na odpočet daně a že v neodvedení řádně přiznané daně nelze spatřovat (podvodné) klamavé jednání vůči daňové správě.

pokračování

[38] Pokud jde o stanovisko generální advokátky Juliane Kokott ze dne 14. 1. 2021 ve věci *ALTI*, v němž mimo jiné uvedla, že v neodvedení řádně přiznané daně nelze spatřovat (podvodně) klamavé jednání vůči daňové správě, pak Nejvyšší správní soud konstatuje, že tento závěr nelze absolutizovat, či vycházet z něj nezávisle na konkrétních okolnostech případu. Samotná skutečnost, že daň byla přiznána (a poté neodvedena) totiž nemůže vyvrátit ucelený soubor skutečností svědčících o tom, že obchodní řetězec byl zasažen daňovým podvodem. Ostatně v bodu 65 stanoviska generální advokátka výslovně připouští, že za určitých okolností i v případě přiznané, avšak neodvedené daně, se o podvod na DPH jednat může. Z toho vyplývá, že sama generální advokátka si byla vědoma nutnosti přihlížet kromě přiznání daně také k tomu, zda ze zjištěných skutečností vyplývá, že obchodní řetězec byl zasažen podvodem na DPH. Rozhodující ovšem je především to, že v citované věci SDEU úvahám generální advokátky nepřítakal a rozhodl zcela opačně, než jak doporučovala (viz rozsudek ze dne 20. 5. 2021, C-4/20, *ALTI*).

[39] Přílehlavý pak není ani poukaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 3 Afs 85/2019 - 44. V tomto rozsudku se totiž soud zabýval zcela odlišnou situací, kdy v průběhu daňové kontroly vedené u stěžovatelky a následného odvolacího řízení byla u jiné společnosti stanovena DPH za předmětné zdaňovací období, která zahrnovala DPH na výstupu z těch zdanitelných plnění, z nichž stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH na vstupu. Kasační soud v rozsudku krajskému soudu vytknul, že nepřihlédl ke změně skutkového stavu, jež nastala v průběhu vyměřovacího řízení, a to vyměřením daně u dodavatele stěžovatelky a alespoň částečnou úhradou vyměřené daně. V posuzované věci však taková situace (alespoň částečná úhrada daně) nenastala, a nelze proto stěžovatelce přisvědčit, že zde není chybějící daň ve smyslu prvního kroku Axel Kittel testu.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[40] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[41] O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení o kasační stížnosti úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. února 2022

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu