



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně Mgr. Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **PROZNAK Praha, s.r.o.**, IČO 27166392, sídlem Pikovická 244/17, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. dubna 2019 č. j. 16112/19/5300-22444-711887, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. dubna 2021 č. j. 14 Af 27/2019 - 62,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost žalobkyně **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 případu

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj zahájil na základě dožádání Finančního úřadu pro hlavní město Praha dne 18. října 2016 daňovou kontrolu žalobkyně na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2014 – duben 2016.

[2] Dodatečnými platebními výměry ze dne 20. září 2017 Finanční úřad pro hlavní město Praha doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období květen – červenec 2014 a březen – listopad 2015 a uložil jí povinnost uhradit penále z doměřené daně. Dospěl totiž k závěru, že reklamní služby, které žalobkyně přijala od společností MERDENT s.r.o. a 1. Marketingová s.r.o., byly zasaženy řetězovým podvodem, o němž žalobkyně mohla a měla vědět.

[3] Odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v návěti. Konstatoval, že žalobkynini dodavatelé jí poskytli služby, které jim samotným dodala společnost REMOEX CZ a.s. Všechny tyto společnosti vykazovaly v šetřených

zdaňovacích obdobích nestandardní finanční toky, žalobkynini dodavatelé dle názoru žalovaného účelově snižovali svou daňovou povinnost. Na základě těchto skutečností identifikoval žalovaný v řetězci chybějící daň i nestandardní okolnosti svědčící o existenci podvodu na DPH. Žalovaný zdůraznil, že společnost REMOEX byla obklopena větším množstvím subjektů, jejichž existenci lze považovat za čistě účelovou a které byly personálně propojeny. Většina z nich vznikla těsně předtím, než jim byly poukázány finanční prostředky v řádech desítek až stovek milionů Kč, z nichž byla většina následně vybrána v hotovosti. Na účtu společnosti MERDENT byly vysoké platby od množství společností, které s ní byly personálně propojeny. Společnost 1. Marketingová většinu přijatých plateb převedla na účet společnosti REMOEX a na svého jednatele, nezanedbatelná část z nich byla vybrána v hotovosti. Po ukončení transakcí byly společnosti MERDENT a 1. Marketingová převedeny na jiné jednatele („bílé koně“), přestaly být kontaktní a staly se nespolehlivými plátcí. Ani jedna z nich nemá webové stránky, obě sídlí na virtuální adrese, společnost 1. Marketingová nikdy nezveřejnila žádnou účetní závěrku v Obchodním rejstříku.

[4] Žalovaný dále dospěl k závěru, že žalobkyně o své účasti na podvodném řetězci mohla a měla vědět. Mezi nestandardními okolnostmi vzbuzujícími pochybnosti o důvěryhodnosti jejich dodavatelů zmínil, že tyto společnosti nemají webové stránky, mají virtuální sídlo, jejich jednatele se angažují v řadě jiných korporací, přestože mají v živnostenském rejstříku zapsanou širokou škálu činností, nemají žádnou provozovnu, a že společnost 1. Marketingová nezveřejňuje své účetní závěrky. Žalovaný dále zdůraznil, že žalobkyně investovala do reklamy značné částky, aniž vyhodnocovala její přínos. Žalobkyně v roce 2014 ukončila spolupráci se svým původním dodavatelem reklamních služeb a v roce 2015 obdobné služby pořídila od společnosti 1. Marketingová, avšak za částku o dva miliony korun vyšší než v předešlém období, což během daňové kontroly nijak nezduvodnila, a aniž by předtím vyhodnotila účinnost reklamy. Žalobkyně také ponechala řadu důležitých aspektů provedení reklamy na dodavatelích a uzavřené smlouvy neobsahovaly žádná sankční ujednání pro případ porušení povinností dodavatele ani nedefinovaly způsob stanovení ceny, smlouva se společností MERDENT navíc obsahuje dílčí nesprávnosti. Z toho žalovaný dovodil, že žalobkyně smlouvy pouze bez dalšího akceptovala. Dále žalovaný zmínil, že žalobkyně se prostřednictvím přijatých služeb prezentovala i v oblastech, kde působí její sesterská společnost, které tak prakticky konkurovala. Žalobkyně navíc vynakládala nemalé finanční prostředky na svou propagaci přesto, že sama uváděla, že má vybudovanou pevnou pozici na trhu a zákazníci ji sami oslovují. Musela též vědět, že skutečným dodavatelem je společnost REMOEX, pořizování služeb přes další mezičlánek postrádá ekonomický smysl. Turnajů v golfu, na nichž společnost 1. Marketingová prezentovala logo žalobkyně, se navíc účastnila stále stejná skupina lidí, se kterou se jednatel žalobkyně znal, a nebyla prokázána účast diváků, což výrazně zpochybňuje ekonomický přínos reklamy. V tomto směru žalovaný též podotkl, že předmětem činnosti žalobkyně je výroba a distribuce dopravního značení, pročez nedává smysl její propagace na kulturních a sportovních akcích určených široké veřejnosti, kterou pro ni zajišťovala společnost MERDENT.

[5] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem označeným v návěti. Uvedl, že žalovaný řádně vysvětlil, v čem spočíval daňový podvod, a uvedl objektivní okolnosti, z nichž lze učinit závěr minimálně o tom, že žalobkyně měla vědět o svém zapojení do podvodu. S ohledem na podezřelé okolnosti identifikované žalovaným měla žalobkyně zvýšit svou obezřetnost, což však neučinila. Žalobkyni samozřejmě nic nebrání podnikat na základě ústních či obecně formulovaných smluv s rizikovými partnery a není povinna vyhodnocovat efekt přijímaných reklamních služeb ani vyjednávat s dodavatelem podrobnosti reklamních akcí, avšak jde o indicie svědčící o tom, že minimálně měla vědět o svém zapojení do podvodu. Městský soud dále poukázal na osobní styky mezi jednatelem žalobkyně a jednatelem společnosti 1. Marketingová, díky nimž měla být

pokračování

žalobkyně lépe obeznámena s obchodními praktikami této společnosti. Městský soud nepovažoval za nutné reagovat na podrobné výtky žalobkyně proti jednotlivým formulacím odůvodnění rozhodnutí žalovaného, neboť ačkoli by se s některými z nich ztotožnil, nemohlo by to ovlivnit závěr, že žalovaný dostatečně prokázal a zdůvodnil splnění podmínek pro neuznání nároku žalobkyně na odpočet DPH.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[6] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost. Namítala, že odmítnutí nároku na odpočet z důvodu zapojení do podvodného řetězce je nepředvídatelné, neboť nevyplývá ze zákona, ale pouze z judikatury, která vzniká s několikaletým zpožděním od posuzovaných skutečností. Žalovaný se pasoval na znalce reklamy, v čemž stěžovatelka spatřuje libovůli. Samotná existence podvodu je pro daňový subjekt obtížně vyvratitelná, protože nemá přístup k daňovým spisům předchozích článků řetězce. Stěžovatelka není schopna prokázat, že se žalovaný snažil jiné články řetězce kontaktovat pouze laxně, či nepravdivost jeho tvrzení, že tyto subjekty nepodaly daňová přiznání nebo nezaplatily daň. Žádná z okolností, z nichž žalovaný zpravidla dovozuje vědomost daňového subjektu o zapojení do podvodného řetězce, není zákonem zakázána. Už jen samotná skutečnost, že je žalovaný uvádí ve všech případech daňových podvodů, vyvolává pochybnosti, zda se nejedná o obvyklé jednání daňových subjektů. Stěžovatelka dále upozornila, že žalovaný zmiňuje pouze ty indicie, které jsou v konkrétním případě naplněny. Městský soud tak *de facto* potvrdil názor žalovaného, že pokud daňový subjekt přijme plnění od dodavatele, který sídlí na virtuální adrese a nemá provozovnu ani webové stránky, a existují drobné nesrovnalosti ve smlouvách, postačí uvést, jak se chovaly předchozí články obchodního řetězce, které stěžovatelka neznala.

[7] V případě stěžovatelky byly naplněny pouze tři z nesrovnalostí, na které žalovaný obvykle poukazuje. Městský soud nijak neodůvodnil úvahu, že tyto okolnosti nejsou samy o sobě problematické, ale činí obchodování rizikovějším. Žádný zákon nezakazuje používání virtuální adresy, dle názoru stěžovatelky jde o obvyklou formu podnikání. V některých případech může být logické, že společnost nemá webové stránky, například pokud reklamní agentura ví, že významné zakázky získá pouze z důvodu osobních vazeb, jako tomu bylo v tomto případě. Údaje v obchodním rejstříku dle průzkumů nezveřejňuje 81 % subjektů, včetně těch, které fungují bezproblémově. Obdobně je běžné, že aktivní lidé jsou zapsáni jako jednatelé více obchodních společností. Stěžovatelka považuje za absurdní závěr, že o jejím vědomém zapojení do obchodního řetězce svědčí i nedostatky ve smlouvách, které jsou pouhou chybou v psaní. Dále jí není zřejmé, proč by měla díky osobní známosti svého dodavatele vědět o jeho praktikách, na kterých navíc nespátřuje nic nezákonného. Žalovaný též neuvedl, jak by situaci změnilo, kdyby byly podrobnosti plnění sjednány písemně, a nikoli ústně. Není pravda, že by stěžovatelka nevyhodnocovala přínos reklamy, osobně kontrolovala její provádění. To, že nechávala rozsah a způsob provádění reklamy na profesionálech, je zcela běžné. Samotný přínos reklamy probírala jen ústně na poradách, smyslem její činnosti není shromažďovat důkazy pro žalovaného. Žalovaný neuvedl, jak by mělo vyhodnocování reklamy vypadat, cena marketingových průzkumů by převýšila cenu reklamy. Napadený rozsudek je navíc vnitřně rozporný, neboť městský soud na jednu stranu uvedl, že stěžovatelka nevyvracela závěry žalovaného, ale zároveň nepovažoval za nezbytné adresně reagovat na jednotlivé argumenty, které předestřela. Z rozsudku je zřejmé pouze to, že se městský soud ztotožnil se závěry žalovaného.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podotkl, že stěžovatelka nerozporuje existenci podvodného řetězce. Objektívni okolnosti svědčící o podvodu nejsou stanoveny zákonem, jsou záležitostí posouzení každého konkrétního případu. Stěžovatelka neuvádí, proč by zrovna

v jejím případě nemohly zjištěné skutečnosti obstát. Žalovaný definoval řadu poměrně konkrétních okolností, které ve svém souhrnu prokazují, že stěžovatelka o svém zapojení do podvodu mohla a měla vědět. Ohledně reklamy nehodnotil odborné otázky, posuzoval ji očima běžně uvažujícího a obezřetného obchodníka, s přihlédnutím ke specifickým daného odvětví. Z judikatury je patrné, že zrovna poskytování reklamy je dlouhodobě zasažené vysokou mírou daňových podvodů. Stěžovatelka vytrhává jednotlivé okolnosti, na kterých žalovaný vystavěl svůj závěr, z kontextu. Žalovanému není zřejmý ekonomický smysl reklamy, kterou stěžovatelka sjednávala, její chování považuje za iracionální. Tvrzení, že vyhodnocovala přínos reklamy, stěžovatelka nijak neprokázala. Na závěr žalovaný uvedl, že považuje rozsudek městského soudu za přezkoumatelný.

[9] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalovaného stěžovatelce na vědomí.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[11] Možnost odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu na podvodu Soudní dvůr Evropské unie judikuje již dlouho – například často citovaný rozsudek ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C 484/03 *Optigen* byl vydán již dne 12. ledna 2006, neméně významný rozsudek ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel a Recolta Recycling* je ze dne 6. července 2006. Další z opakovaně zmiňovaných rozhodnutí, rozsudek ze dne 21. června 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 *Mahagében a Péter Dávid*, bylo vydáno téměř dva roky před nyní posuzovanými zdaňovacími obdobími. Stěžovatelka tudíž nemůže úspěšně namítat, že pro ni odepření nároku na odpočet z důvodu zapojení do podvodného řetězce nebylo předvídatelné.

[12] Zároveň je třeba uvést, že nelze předem vymezit konkrétní kritéria, na základě kterých by měl žalovaný posuzovat existenci podvodného řetězce a zapojení daňového subjektu do něj. Takový postup by znemožnil pružně reagovat na rozmanité podoby daňových podvodů. Závěr o podvodném jednání je třeba učinit na základě objektivních *skutkových* okolností (například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. února 2017 č. j. 1 Afs 53/2016 - 58), tedy okolností, které se v každém konkrétním případě mohou lišit. Na druhou stranu však z toho, že žalovaný v řadě případů identifikuje podobné podezřelé okolnosti (virtuální adresy, neexistenci webových stránek, personálně propojené společnosti a podobně), nelze dovozovat, že by šlo o jednání v obchodním styku obvyklé. Jen to ukazuje, že existují typově podobné případy daňových podvodů, a právě proto se tyto okolnosti v rozhodnutích žalovaného pravidelně opakují.

[13] Za podvod na DPH označuje judikatura „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 o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2018 č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, shodně též rozsudek ze dne 25. září 2014 č. j. 9 Afs 57/2013 - 37). Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice o DPH považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (v tomto smyslu viz zejména výše citované rozsudky Soudního ve spojených věcech *Axel Kittel a Recolta Recycling* a ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid*).

pokračování

[14] Stěžovatelka výslovně uvedla, že nezpochybňuje závěry žalovaného o existenci podvodného řetězce. S ohledem na vázanost důvody kasační stížnosti [§ 109 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], proto Nejvyšší správní soud posoudí pouze, zda lze s ohledem na zjištěný skutkový stav konstatovat, že stěžovatelka alespoň měla a mohla vědět, že je do tohoto řetězce zapojena.

[15] V tomto směru je nutno předeslat, že stěžovatelka v kasační stížnosti téměř vůbec nereaguje na způsob, jakým se s jejími argumenty vypořádal městský soud. Stále opakuje námitku, že nesrovnalost ve smlouvě se společností MERDENT byla jen chybou v psaní, přitom však přehlíží, že městský soud jí v tomto bodě dal za pravdu (bod 38 napadeného rozsudku *in fine*), shledal však, že i přes tuto dílčí nepřesnost závěry žalovaného obstojí. Stěžovatelka nevzala v potaz ani závěr městského soudu, že kontrola samotného provedení reklamy není relevantní, neboť uskutečnění zdanitelného plnění žalovaný nezpochybňoval (bod 19 rozsudku městského soudu). Námitky, které nesměřují proti rozhodnutí městského soudu, nelze podřadit pod žádný z důvodů vymezených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a Nejvyšší správní soud se jimi nebude zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[16] Zbývajícími námitkami stěžovatelka zpochybňuje skutkové závěry městského soudu. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že je to především městský soud, který je oproti kasačnímu Nejvyššímu správnímu soudu soudem nalézacím a je povolán zhodnotit napadené správní rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany kasačního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (viz např. rozsudek ze dne 1. března 2017 č. j. 6 As 256/2016 - 79, bod 21, rozsudek ze dne 30. května 2018 č. j. 6 Afs 94/2018 - 52, bod 25, rozsudky ze dne 20. prosince 2018 č. j. 6 Afs 283/2018 - 39, bod 9, č. j. 6 Afs 295/2018 - 39, bod 5, a č. j. 6 Afs 306/2018 - 40, bod 13, rozsudek ze dne 13. února 2019 č. j. 6 Afs 354/2018 - 23, bod 9, a jiné). Žádné takové vady Nejvyšší správní soud nezjistil. Městský soud se výtkami stěžovatelky vůči závěrům žalovaného řádně zabýval, přičemž lze jen stručně odkázat na jeho závěry, že okolnosti identifikované žalovaným nejsou protizákonné (s výjimkou nezveřejňování údajů v Obchodním rejstříku, které zákon vyžaduje) a každá z nich sama o sobě nesvědčí o vědomé účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, nicméně ve svém souhrnu svědčí o nestandardním průběhu posuzovaných transakcí, kterým stěžovatelka nevěnovala patřičnou pozornost, což jí mohlo pomoci předejít zapojení do podvodného řetězce. S tímto posouzením se Nejvyšší správní soud bezvýhradně ztotožňuje. S ohledem na okolnosti obchodní spolupráce se společnostmi MERDENT a 1. Marketingová měla a mohla být stěžovatelka obezřetnější. Namísto toho však uzavřela smlouvy s jen obecně vymezeným předmětem plnění, s dodavateli, kteří ji sami oslovili (jak uvedla stěžovatelka při zahájení daňové kontroly) a které si nijak zvlášť neprověřovala, konkrétní provedení reklamy dle svých slov nechala na dodavatelích, aniž by následně vyhodnocovala účinnost a přínos reklamy. Nejvyšší správní soud proto přisvědčuje městskému soudu, že stěžovatelka alespoň měla a mohla vědět, že se zapojuje do řetězového podvodu na DPH.

[17] Doplnit lze, že stěžovatelka sice uváděla, že přínos reklamy vyhodnocovala na poradách vedení, toto tvrzení však zůstalo jen v obecné rovině a bez jakéhokoli podkladu, jak uváděl i městský soud. Stěžovatelka samozřejmě nemusí vynakládat prostředky na rozsáhlé marketingové průzkumy, nicméně s ohledem na výši prostředků, které na reklamu vynakládala (řádově miliony Kč), je logický požadavek žalovaného, aby alespoň nějak zvažovala, zda je pro ni taková reklama přínosná, respektive zda své prostředky nevynekládá zbytečně (jako poměrně jednoduchá možnost se nabízí dotazy novým zákazníkům, jak se o stěžovatelce dozvěděli, které ve svém rozhodnutí zmiňoval i žalovaný). Takovou úvahu po ekonomicky racionálně

jednajícím subjektu požadovat lze, stěžovatelka však prakticky ani netvrdila, tím méně prokazovala, že by ji provedla.

[18] Nejvyšší správní soud neshledal ani namítaný vnitřní rozpor v úvahách městského soudu, respektive nepřezkoumatelnost jeho rozsudku. Stěžovatelka skutečně neuvedla žádná opatření, která měla zabránit její účasti na daňovém podvodu, ani nijak logicky nevysvětlila veškeré nestandardnosti, na které poukazoval žalovaný. Pouze zpochybňovala jednotlivé dílčí závěry žalovaného. S těmi důležitějšími výhradami stěžovatelky se městský soud vypořádal. To, že se nezabýval všemi, neboť by rozhodnutí žalovaného obstálo i při důvodnosti některých dílčích námitek stěžovatelky, považuje Nejvyšší správní soud za hospodárné. Jak uvedl rozšířený senát v usnesení ze dne 5. prosince 2017 č. j. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, rozsudek správního soudu je nepřezkoumatelný pouze tehdy, není-li z něj „vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky (osobami zúčastněnými na řízení)“.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s.

[20] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však náklady nad rámec běžné úřední činnosti, pročež se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 30. září 2021

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu