



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **E.ON Energie, a. s.**, se sídlem F. A. Gerstnera 6, České Budějovice, zastoupené JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Sádky 2, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 28. 11. 2012, č. j. 8302/12-1300, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 1. 2014, č. j. 10 Af 22/2013 - 86,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu je dodatečné doměření daně z přidané hodnoty za několik zdaňovacích období, kdy žalobkyně uplatnila nárok na daňový odpočet z obchodů s emisními povolenkami, z nichž obchodní partneři žalobkyně daň nezaplatili, přestože ji žalobkyni současně s cenou emisních povolenek fakturovali. Finanční úřad v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni celkem 21 dodatečnými platebními výměry ze dne 27. 7. 2012 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2008 až březen 2010. Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům zamítlo

Finanční ředitelství v Českých Budějovicích rozhodnutím ze dne 28. 11. 2012, č. j. 8302/12-1300 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[2] Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, které ve věci původně rozhodovalo, bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány (zde Finanční ředitelství v Českých Budějovicích), rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb. (zde tedy Odvolací finanční ředitelství). Za žalovaného tak bude dále v textu souhrnně označováno jak Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, tak Odvolací finanční ředitelství jako jeho kompetenční nástupce.

[3] Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 8. 1. 2014, č. j. 10 Af 22/2013 – 86 (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“), zamítl. Konstatoval, že zasažením trhu s emisními povolenkami podvody na DPH není žalobkyně nijak zbavena své odpovědnosti vyplývající ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), nebo ze směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice 2006/112“). Dle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) a Nejvyššího správního soudu se při posuzování nároku na daňový odpočet musí vycházet z toho, zda daňový subjekt věděl nebo měl a mohl vědět, že se svým nákupem účastní podvodu na dani z přidané hodnoty. Zásada proporcionality se neuplatní, neboť právní úprava nároku na daňový odpočet je jednoznačná a nenabízí se zde několik možných výkladových variant. Právě podnikatelský subjekt má sledovat, zda jsou dodrženy podmínky pro uplatnění nároku na daňový odpočet. Nelze tedy přisvědčit názoru žalobkyně, že je to především stát, který měl přijmout opatření v zájmu předcházení daňovým podvodům. Žalobkyně i přes svou vědomost o tom, že obchody s emisními povolenkami jsou zasaženy podvody, ve svých obchodech pokračovala a její zaměstnanci dokonce v průběhu obchodování informovali své obchodní partnery o tom, že k daňovým podvodům dochází. Žalobkyně si mohla dostatečné informace z daňové sféry opatřit od společnosti E.ON Energy Trading SE v Německu, který byl součástí koncernu žalobkyně. Z výsledků zaměstnanců žalobkyně a jejich monitorovaných telefonických hovorů vyplývá, že se tito zaměstnanci nijak nezajímali o možná daňová rizika obchodů a sledovali výlučně jejich ekonomickou výhodnost. Žalobkyně si tedy sama neopatřovala dostatek informací o svých obchodních partnerech (např. o tom, jaký je předmět jejich činnosti či zda jsou v okamžiku přijetí plnění registrováni k dani z přidané hodnoty). O informovanosti o daňových podvodech svědčí i korespondence mezi policií a žalobkyní, jakož i vyjádření některých jejích zaměstnanců. Krajský soud tedy konstatoval, že žalobkyně nedostatečně plnila své povinnosti ve sféře daňového práva, přestože byla dostatečně personálně vybavena a s emisními povolenkami obchodovala již v době předcházející daňové kontrole. Krajský soud neshledal, že by postupem finančních orgánů byl porušen čl. 273 Směrnice Rady č. 2006/112/ES.

[4] Názor žalobkyně, že v souvislosti s jejími třemi v žalobě uvedenými obchodními partnery nevznikla daňová ztráta, a v důsledku toho absentuje podvodné jednání a příčinná

pokračování

souvislost, nemá oporu ve výsledcích dokazování. Společnost OJO ELÉCTRICO nakupovala emisní povolenky od slovenské společnosti a daň nezaplatila, přestože ji žalobkyni fakturovala. I emisní povolenky obchodované společností KELLYSANE byly pořízeny v zahraničí. Částečná úhrada daně touto společností neznamená, že k daňové ztrátě a daňovým podvodům nedošlo. Daň byla navíc uhrazena z jiného účtu, a to v souvislosti se šetřením policie. Společnost IB Aquatica nepřiznala a nezaplatila daň z přidané hodnoty za prodej emisních povolenek od společnosti STX SERVICE BV se sídlem v Nizozemsku. Po žalobkyni nebylo požadováno, aby uhradila daň, kterou v menší míře zaplatil její obchodní partner; byly tedy dodrženy podmínky testu stanovené Soudním dvorem v rozsudku *Axel Kittel* a nebylo zasaženo do principu neutrality daně.

[5] Na jednání žalobkyně jako na zneužití práva pohlížely obě instance, nejednalo se tedy o porušení zásady dvojinstančnosti řízení. Tento závěr nebyl v rozporu s judikaturou, neboť hospodářská činnost obchodních partnerů žalobkyně prodávajících emisní povolenky pod jejich tržní cenou sledovala pouze získání daňové výhody ve formě nároku na daňový odpočet. Jiný smysl prodeje zboží pod jeho cenou nelze seznat. Žalobkyně pak svým obchodním partnerům zaplatila kupní cenu s daní z přidané hodnoty, přestože ti až na nepatrné výjimky daň nepřiznali a neuhradili. Mechanismus zneužití práva je tudíž z napadeného rozhodnutí jednoznačně seznatelný.

[6] K žalobní námitce týkající se míry povědomí žalobkyně o možných daňových podvodech krajský soud uvedl, že ve vztahu k obchodům uskutečněným do podzimu 2009 není rozhodné, zda existovala nějaká podezření o tom, že trh s emisními povolenkami může být dotčen podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalobkyně již od roku 2005 působila jako obchodník s emisními povolenkami, které nakupovala především od subjektů, kterým byly tyto povolenky přiděleny. Od roku 2008 žalobkyně nakupovala vyšší počet emisních povolenek (zejména zahraničního původu) a změnila své obchodní partnery, které důsledně neprověřovala. Žalobkyně tak například nezjistila, že v lednu 2009, kdy uskutečnila velký objem obchodů, nebyla společnost MARMOLES k dani vůbec evidována a u společnosti KELLYSANE nebyl důsledně zjišťován předmět obchodní činnosti zapsaný v obchodním rejstříku. Z výpovědí zaměstnanců žalobkyně vyplývá, že ti měli zájem na pořízení velkého objemu emisních povolenek a vůbec se nezabývali tím, že jsou tyto povolenky prodávány pod tržní cenou. Bez významu není ani způsob obchodování žalobkyně, která očekávala, že ji nějaký tržní subjekt osloví s nabídkou odkupu emisních povolenek a sama žádnou iniciativu nevyvíjela. V období od podzimu roku 2009 do února 2010 již bylo žalobkyni známo, že na českém trhu dochází k daňovým podvodům. Z korespondence žalobkyně s policií a z monitorovaných telefonických hovorů zaměstnance žalobkyně pana H. je doloženo, že žalobkyně věděla, že může být součástí podvodu v řetězci obchodníků s emisními povolenkami zahraničního původu. Za takové situace bylo na žalobkyni, aby přijala opatření k zamezení podvodů, jako např. důsledné prověřování svých obchodních partnerů nebo evidence čísel emisních povolenek. Obezřetný obchodník důsledně dbající na své zájmy jistě nemusí s opatřeními vyčkávat na mediální zpravodajství.

[7] Pro posouzení subjektivní stránky jednání žalobkyně nemá význam, zda se s podvody na DPH setkala, či zda o principu těchto podvodů existovaly dostupné informace. Z výpovědi vedoucího útvaru analýzy a řízení rizik Ing. M. P. je zjevné, že bylo

zkoumáno především obchodní riziko, aby žalobkyně neutrpěla ztrátu, případná daňová rizika prověřována nebyla. Možnosti opakovaného pořízení totožných povolenek nevěnovala žalobkyně žádnou pozornost, z obchodního rejstříku bylo přitom zjištělné personální propojení mezi dodavatelem žalobkyně. Žalobkyně nikdy s žádným jednatelem svého obchodního partnera nejednala osobně, obchodní transakce učiněné telefonicky byly zaznamenány nahráváním. Nebyla prověřována ani solventnost obchodních partnerů žalobkyně. Ze shromážděných důkazů vyplývá, že neznalost principu podvodů spočívala v nedůsledném postupu žalobkyně. Ze správního spisu se podává, že daňové orgány se cenou emisních povolenek řádně zabývaly. Jejich cena byla nižší než tržní. Žalobkyně tak mohla usoudit, že ztráta na kupní ceně bude zajištěna jiným způsobem, a to neuhrazením daně z přidané hodnoty. Odchyldy mezi tržní cenou a cenou, za niž emisní povolenky obchodovala žalobkyně, nespočívaly v nákladech spojených obchodováním na burze. K subjektivní stránce žalobkyně za období od konce roku 2009 do 3. 3. 2010 krajský soud odkázal na své odůvodnění týkající se předchozích období a dodal, že i den po zákazu obchodování zaměstnanec žalobkyně Ing. H. učinil pokus uzavřít další obchod s emisními povolenkami.

[8] K žalobním námitkám ohledně postupů konkurence krajský soud konstatoval, že jednání společnosti ČEZ ani charakteristika obchodování s emisními povolenkami v letech 2006 a 2007 nijak nevyvrací, že žalobkyně o své účasti v daňových podvodech věděla či mohla vědět. Úsudek žalobkyně o tom, že jednatel společnosti OJO ELÉCTRICO pan Setvák je inteligentním člověkem, nepostačoval jako důkaz o věrohodnosti jím zastupované společnosti. Žalobkyně je samostatným podnikatelským subjektem a existencí rizik v obchodních vztazích si je vědoma, neboť má zřízeny útvary předcházení rizik. Výsledky provedených místních šetření z doby před zahájením kontroly žalobkyně nejsou důvodem pro přijetí opatření ze strany státu, protože žádná taková povinnost z právních předpisů nevyplývá. Pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí není významné, zda cena emisních povolenek neustále klesala. Cena emisních povolenek je v napadeném rozhodnutí uváděna jako jedna z okolností majících vliv na vědomost žalobkyně o možném daňovém podvodu, nikoli jako stěžejní argument. Se spekulacemi na pokles či růst ceny emisních povolenek nebylo uvažováno.

[9] Krajský soud se dále zabýval výhradami žalobkyně proti procesnímu postupu žalovaného a konstatoval, že žalovanému nic nebránilo v tom, aby o 21 obsahově shodných odvoláních žalobkyně rozhodl jediným rozhodnutím. Přípustný je i odkaz na kontrolní zprávu. Monitorované telefonické rozhovory Ing. H. s obchodními partnery byly daňovými orgány vyhodnoceny zcela správně. Podvody mohly být odhaleny včas, neboť žalobkyně působí jako profesionál v oboru nákupu emisních povolenek, který zřídil útvary analýzy a řízení rizik. Tyto útvary se problémy, na které Ing. H. poukazoval obchodním partnerům, nezabýval, nezhodnotil je a nepřijal žádná opatření, aby předešel problémům s uplatněním nároku na daňový odpočet. Na Ing. H. jako obchodníkovi nepochybně bylo, aby se kupní cenou emisních povolenek zabýval a právě se zřetelem k vědomosti o daňových podvodech se mohl obrátit na příslušný vnitropodnikový útvar. Jestliže tak neučinil, svědčí to o nedostatečných vlastních kontrolních mechanismech žalobkyně, kterými lze možnosti neuznání nároku na daňový odpočet předejít. Krajský soud přisvědčil daňovým orgánům, že žalobkyně prováděla kontroly pouze formálně, zajišťovala jimi toliko vlastní podnikatelské riziko a daňovými souvislostmi se nijak

pokračování

nezabývala. Formálnost interních kontrol dokládá i výpověď zaměstnankyně žalobkyně Ing. P. a není opřena pouze o okolnosti nedodání emisních povolenek společností MARMOLES, u nichž žalovaný správně uvedl, že žalobkyně nereagovala na porušení smluvních podmínek v souladu se smlouvou uzavřenou se společností MARMOLES. Za situace, kdy zaměstnanec žalobkyně zcela zřetelně poukazoval na daňové úniky v souvislosti s obchodem s emisními povolenkami, není významné, že zpráva z německé burzy neobsahovala informace, jak daňové podvody rozpoznat. Závěr o subjektivní stránce jednání žalobkyně tedy nevychází z nedostatečných důkazů a nesprávného právního posouzení. Požadavek žalovaného na evidování čísel emisních povolenek nelze hodnotit jako neudržitelný, jestliže sama žalobkyně takovou praxi dodatečně zavedla. Žádost policie o součinnost ohledně společností MARMOLES a KELLYSANE měla vést žalobkyni k opatrnosti, a to bez ohledu na to, že jí policie nesdělila důvod k prověřování společnosti MARMOLES. Povinností správce daně při místním šetření není podávat daňovému subjektu jakákoli sdělení či vykonávat daňové poradenství.

[10] V napadeném rozhodnutí není řečeno, že by žalobkyně podvody na DPH financovala, ale že v důsledku neopatrnosti a nedostatku interních kontrolních mechanismů těmto podvodům napomáhala. Žalobkyně sice dbala na to, aby nakoupené povolenky obdržela dříve, než za ně zaplatí, ale související daňové riziko opomenula. Úsudek žalobkyně o tom, že její obchodní partneři byli finančně silní, zpochybňuje to, že měli v obchodním rejstříku zapsán nejnižší možný vklad, jejich sídla se nacházela v bytech a šlo vesměs o společnosti s jediným společníkem působícím též v pozici jednatele.

[11] K tvrzení žalobkyně, že napadeným rozhodnutím nebyly vypořádány její odvolací námitky, krajský soud uvedl, že ty byly žalovaným roztrženy do několika okruhů podle vztahu k jednotlivým kritériím rozhodným pro vyměření daně a poté projednány, což není v rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně ani nespecifikovala, které námitky měly být pominuty. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný vycházel z rozsudku Soudního dvora ve věci *Mahagében* stejně jako z další konkretizované judikatury Soudního dvora a uvedl, že právě se zřetelem k této judikatuře nebyla plnění uskutečňována za obvyklých obchodních podmínek, o čemž žalobkyně věděla nebo vědět mohla a neučinila veškerá opatření, která od ní lze rozumně vyžadovat. Za dané situace nebylo zapotřebí zabývat se principem proporcionality. Žalovaný se zabýval i důkazním břemenem, když uvedl, že formální podmínky nároku na daňový odpočet byly splněny, avšak správce daně osvědčil značné množství důkazních prostředků svědčících o podvodném a zákon zneužívajícím účelu uskutečňování obchodních transakcí. K tomu krajský soud poznamenal, že v nyní posuzované věci nenastaly podmínky § 92 odst. 5 daňového řádu, a za daných skutkových okolností tížilo důkazní břemeno žalobkyni. Rovněž závěr žalovaného, že žalobkyně neprováděla přiměřená opatření k předejití daňovým podvodům, byl zcela správný. Podnikatelské riziko zahrnuje též řádné plnění daňové povinnosti, a odpovědnost za porušení daňového práva tak nelze přenášet na daňovou správu. V nyní posuzované věci také nenastala situace, že by v každém konkrétním zdaňovacím období byla odlišná skutková zjištění, a nebyl tedy důvod pro rozdělování celkového období, za něž byla žalobkyni daň doměřena.

[12] Námitkou předsudku zpětného hodnocení se žalovaný zabýval tím, že hodnotil důkazní prostředky získané v rámci součinnosti či dožádáním a při stanovení kritérií

rizikivosti dodavatelů vycházel z okolností známých žalobkyni již při sjednávání obchodů. Žalovaný pak žalobkyni vytkl, že nedostatečně zhodnotila možná rizika plynoucí z těchto obchodů. Na daňových orgánech pak není, aby specifikovaly opatření, která měla stěžovatelka učinit pro odhalení podvodů či jejich zamezení. Přijetí přiměřených opatření k předcházení daňovým únikům je i podle judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu na žalobkyni. Krajský soud zamítl návrh na doplnění dokazování výročními zprávami žalobkyně, články publikovanými v médiích, zprávou společnosti ČEZ a. s. a výsledkem členů jejího představenstva, neboť pro soudní přezkum napadeného rozhodnutí je rozhodný skutkový stav v době rozhodování žalovaného, který byl z hlediska posouzení kritérií pro nárok na daňový odpočet zjištěn ve zcela postačujícím rozsahu.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[13] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Dle jejího názoru krajský soud nesprávně interpretoval institut zneužití práva, neboť jeho podmínkou je existence daňové výhody na straně zneužívajícího subjektu. Ta však nebyla u stěžovatelky identifikována, natož prokázána. Rovněž nebylo prokázáno, že by se sama stěžovatelka dovolávala nároku na nadměrný odpočet DPH zneužívajícím nebo podvodným způsobem. Stěžovatelka nijak neprofitovala z obchodu s komoditou zatíženou DPH, naopak tyto transakce jsou spojeny s negativem ve formě odloženého vrácení platby daně uhrazené v rámci kupní ceny dodavateli. Konstatování zneužívajících praktik toliko na straně dodavatelů nelze považovat za dostačující. Správce daně rovněž nesplnil svou povinnost redefinovat uskutečněná plnění.

[14] Požadavek krajského soudu, aby daňové subjekty aktivně vyhledávaly okolnosti svědčící o možném podvodu, je nutno odmítnout jako přehnaný. Soudní dvůr Evropské unie, např. v rozsudku ze dne 21. 6. 2012 ve věci C-80/11 a C-142/11 *Mahageben kft a Peter Dávid* aplikuje pravidlo „prověřuj, až když pochybuješ“, avšak krajský soud u stěžovatelky uplatnil pravidlo „prověřuj, abys (ne)mohl pochybovat“, a zaměnil tak příčinu s následkem. Ve věci stěžovatelky tak bylo odhlédnuto od smyslu a účelu povinnosti prověřovat své obchodní partnery, která se dle Soudního dvora aktivuje teprve ve chvíli podezření na aktivní účast na podvodech. Krajský soud naproti tomu dovedl povinnost stěžovatelky vyvíjet proaktivní přístup při absenci jakéhokoli podezření, a to přitom již od prvních obchodů v letech 2008, kdy o riziku podvodů ještě nikdo ani netušil.

[15] Stěžovatelka dále zpochybnila hodnocení jednotlivých skutečností a konstatovala, že krajský soud jim přisoudil nesprávnou míru významnosti, a to v důsledku tzv. předsudku zpětného hodnocení (*hindsight bias*). Stěžovatelka se ohradila vůči tomu, že by její administrativní pochybení ve formě několikadenního prodlení s kontrolou plátcovství společnosti KELLYSANE, s. r. o., mohlo svědčit o formálnosti všech jejích kontrol. Formálnost kontrol byla krajským soudem dovozována z dalších pochybení „útvaru o předcházení rizikům“ stěžovatelky, a to z nezjištění domnělé nesrovnalosti v předmětu podnikání jednoho z dodavatelů, nezjištění personálního propojení dodavatelů, nevěnování

pokračování

pozornosti neplnění povinnosti dodavatelů zakládat listiny do sbírky listin obchodního rejstříku a domnělého vědomí o spojitosti policejního vyšetřování dodavatelů s podvody na DPH. Policejní vyšetřování dodavatelů stěžovatelky bylo vedeno v říjnu 2009, tedy v době, kdy s nimi již nebylo obchodováno. Krajský soud nijak nespecifikoval, jakým způsobem měly nekonkrétní výzvy policie ovlivnit povědomí stěžovatelky o aktivitách jeho exdodavatelů či současných obchodních partnerů. Pokud krajský soud ztotožnil tržní ceny výhradně s cenami na burze, stěžovatelka namítla, že burzu nelze považovat za relevantní trh, neboť emisní povolenky nakupovala na mimoburzovním trhu. Daňová správa se navíc nezabývala otázkou skutečných transakčních nákladů spojených s obchodováním na burze, které bez jakéhokoli podkladu považovala za marginální. Pro obchodování na burze je třeba jak vysokých vstupních finančních nákladů, tak zejména dalších transakčních nákladů, kam spadá mj. práce a čas nutný pro přijetí mezi členy burzy. Cena na mimoburzovním trhu nebyla daňovými orgány ani krajským soudem zjišťována. Stěžovatelka stejnou cenovou politiku uplatňovala vůči všem třetím osobám, včetně těch, které se podvodů neúčastnily. Ve vztahu k emisním povolenkám krajský soud nezohlednil ani to, že byly obchodovány na trhu s vysokou volatilitou a díky tomu byly spojeny s vysokou marží. Rozdíly mezi cenou emisních povolenek na burzovním trhu a cenou nabízenou stěžovatelkou tedy byly ekonomicky odůvodnitelné. Stěžovatelka také na rozdíl od správce daně nemohla zjistit, od jakých subjektů nebo za jaké ceny její dodavatelé emisní povolenky nakupovali a zda tak při obchodování realizovali účetní ztrátu.

[16] Opatření stěžovatelky naopak krajský soud bagatelizoval. Zavedení limitů jednotlivých nákupů, tj. opatření, které fakticky přispělo ke snížení negativních dopadů podvodů, bylo v hodnocení opomenuto zcela. Krajský soud tak patřičně nezohlednil, že stěžovatelka na problematiku podvodů zareagovala jako první a ukončila veškeré obchodování již v prvním čtvrtletí roku 2010, zatímco první reakce daňové správy ve formě předložení legislativního návrhu na zavedení režimu přenesení daňové povinnosti byla učiněna v říjnu roku 2010.

[17] Stěžovatelka dále vytkla krajskému soudu, že odhlédl od pochybení na straně českého státu, ať už se jedná o nulovou osvětu či ignorování všech skutečností, se kterými se daňová správa v rámci své činnosti a mezinárodní spolupráce musela dostat do kontaktu. Zahraniční správci daně o podvodech informovali a na nastalou situaci promptně reagovali úzkou součinností s regulátorem trhu a změnou legislativy. Naproti tomu novela zákona o DPH uplatňující režim přenesení daňové povinnosti vstoupila v platnost až v roce 2011. K součinnosti s OTE, a. s. (jež vede registr emisních povolenek), pak nedošlo vůbec. Další legislativní opatření zaměřená proti podvodům na DPH následovala až v letech 2012 a 2013. Stěžovatelka se tak první podstatné informace ohledně rizika podvodů na DPH v oblasti emisních povolenek dozvěděla až z informace německé burzy EEX ze dne 1. 2. 2010 prostřednictvím své sesterské společnosti E.ON Energy Trading SE. Stěžovatelka na to zareagovala okamžitě a zavedla zákaz přijímání nových protistran k obchodování a omezení objemu obchodování se stávajícími partnery, později dne 3. 3. 2010 dokonce úplný zákaz obchodování. Stěžovatelka tedy uzavřela, že po ní nebylo možno racionálně požadovat, aby před dnem 22. 2. 2010 seznala možnost účasti jejích dodavatelů na podvodech. Její následná, téměř okamžitá reakce zcela jasně ukazuje, že jejím úmyslem nikdy nebylo účastnit se podobných jednání svých dodavatelů.

[18] Stěžovatelka uvedla, že jednotlivé události nebyly samy o sobě dostatečné pro to, aby jí poskytly ucelený obraz o podvodech na DPH, neboť jí od počátku chyběla podrobná znalost principu těchto podvodů. Stěžovatelka neměla do podzimu 2009 být jen teoretickou možností seznat, že by obchody s emisními povolenkami kdekoli v Evropě mohly být předmětem podvodů, neboť o těchto podvodech neexistovaly žádné indicie ani veřejně dostupné informace. Dostupné zprávy naopak vybízely k dalším obchodům. K poukazu krajského soudu na policejní vyšetřování společnosti KELLYSANE, s. r. o., zahájené v únoru 2009, stěžovatelka uvedla, že se tehdy oprávněně domnívala, že toto vyšetřování mělo příčinnou souvislost s účtem společnosti KELLYSANE, s. r. o., a její následnou snahou o opětovné zaplacení faktury. Stěžovatelka až na základě informací získaných v září 2009 seznala, že v některých západních zemích Evropské unie došlo k podvodům. Díky zásahům dotčených členských států je však považovala za vymýcené. Zpráva Europolu uveřejněná v prosinci roku 2009 ani nic jiného nenásvědčovaly tomu, že se tento druh podvodů bude šířit. Jediným odvoditelným společným znakem podvodů byla informace o tom, že se emisní povolenky nakupují v jiných členských státech, stěžovatelka však jejich nákupy uskutečňovala výhradně v České republice. Proto jen neformálně informovala své obchodní partnery, aby věnovali pozornost původu povolenek a prověřovali své zdroje. O tom svědčí zaznamenané hovory pana H. (zaměstnance stěžovatelky) stejně jako jeho svědecká výpověď ze dne 12. 10. 2011, přičemž je evidentní, že stěžovatelka ani pan H. neměli o podvodných aktivitách stávajících obchodních partnerů jakékoli konkrétní indicie. Při tehdejší úrovni znalosti principů podvodů považovala stěžovatelka za jediné reálné řešení snížení limitu jednotlivých obchodů a informování svých dodavatelů.

[19] K dalším relevantním událostem došlo na přelomu let 2009 a 2010 v souvislosti s žádostmi policie ohledně společností MARMOLES a KELLYSANE. Bez znalosti principu podvodů nebylo však v silách stěžovatelky tyto události patřičně interpretovat. O principech podvodů a charakteristických rysech jejich pachatelů se stěžovatelka mohla poprvé dozvědět až dne 22. 2. 2010 na základě informace burzy EEX. Stěžovatelka upozornila na to, že dostupné informace o podvodech na DPH tehdy nenalezl ani správce daně. Stěžovatelka podotkla, že správní soudy v rámci své činnosti stále častěji řeší případy podvodů na DPH. Takto nabytá zkušenost umocňuje jejich vědomí o podvodech, které je však velice vzdáleno povědomí daňových subjektů (navíc v době před 5 lety), jež se s podvody nikdy před tím nesetkaly. Stěžovatelka tedy uzavřela, že krajský soud na základě předsudku zpětného hodnocení nesprávně vyšel z názoru, že jí byla známa informace o fungování podvodů a jejich rozpoznávání.

[20] Stěžovatelka odmítla lpění krajského soudu na *due diligence* každého obchodního partnera nejen pro neefektivnost, ale pro rozpor se závěry Soudního dvora. Povinností daňových orgánů bylo zaměřit se na otázku, zda stěžovatelka postupovala v obchodních vztazích obezřetně, a to při minimalizaci podnikatelského rizika, tzn. tak, jak by na jejím místě postupoval jiný racionální podnikatel. Dle názoru stěžovatelky nelze na tuto otázku odpovědět bez obeznámení se se specifiky odvětví, resp. s ostatními relevantními subjekty na trhu (konkurencí). Návrh stěžovatelky na výsledk tehdejších členů představenstva ČEZ, a. s., byl krajským soudem zamítnut, v čemž stěžovatelka spatřovala vadu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Pro posouzení vědomosti daňového subjektu o podvodu není stěžejní posuzování okolností, které nasvědčují pouhé možnosti podvodu, ale okolností,

pokračování

kteřé nasvědčují tomu, že jediným účelem transakce bylo spáchání podvodu na DPH. U každé transakce kteréhokoli daňového subjektu lze nalézt drobné nesrovnalosti, které jsou navíc z velké části zaviněné nedostatečnou kontrolou plnění veřejnoprávních povinností ze strany daňových subjektů (povinnost ukládat písemnosti do sbírky listin apod.). Odpovědnost za podvod obchodních partnerů tedy musí být institutem *ultima ratio*. Stěžovatel poukázal na postupy finanční správy Spojeného království, které v případech subjektů nevědomě zapojených do karuselových podvodů poukazují jen na to, že tyto subjekty měly jako okolnost nasvědčující spáchání podvodu zjistit, že bez jejich vlastního přičinění se u nich schází zároveň poptávka i nabídka po stejném zboží. V době stěžovatelce vytýkaných obchodů navíc nebyla dána zákonná odpovědnost za daňové povinnosti obchodních partnerů. Vzhledem k neexistenci zákonného podkladu pro odmítnutí přiznání nároku na odpočet nebylo možné s poukazem na zásadu *ignorantia legis non excusat* stěžovatelce vyčítat, že nedostatečně prověřovala své obchodní partnery. Krajský soud tedy pochybil, pakliže se namísto zaměření na obezřetnost stěžovatelky v obchodních vztazích zaměřil na údajnou povinnost daňových subjektů aktivně vyhledávat podvody na DPH.

[21] Žalovaný a krajský soud odhlédli od asymetrie informací způsobené mj. plynutím času a stěžovatelku učinili odpovědnou již za první obchody se svými dodavateli, byť potřebné informace získala až mnohem později. Žalovaný na základě odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměřům za jednotlivá období rozhodl pouze jediným rozhodnutím, v němž jednotlivé transakce nijak nerozlišoval. Nepřímé indicie o možných podvodech na trhu s emisními povolenkami existovaly až v posledním čtvrtletí roku 2009. Napadený rozsudek tedy nedává odpověď na otázku, v čem stěžovatelka u prvních obchodů pochybila, neboť jí vytýkané okolnosti se vztahují teprve k obchodům uskutečněným později. Krajský soud důvody napadeného rozsudku vztáhl paušálně ke všem transakcím stěžovatelky, a napadený rozsudek je tak nepřezkoumatelný.

[22] Pokud krajský soud konstatoval, že po stěžovatelce není požadováno, aby uhradila daň, kterou v menší míře zaplatil její obchodní partner, pak je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, neboť k doměření daně došlo tam, kde již tato daň byla jednou dodavatelem uhrazena. Stěžovatelka poukázala na své obchody se společností OJO ELÉCTRICO a namítla, že v době uskutečnění obchodů nemohla seznat, že v budoucnu dojde ke změně statutárního orgánu a nový statutární orgán nesplní své daňové povinnosti a dlužnou daň nezaplatí. Uvedená společnost nakupovala emisní povolenky v České republice, a není tak jisté, zda k podvodům vůbec došlo. Navíc je velice pravděpodobné, že byla první obětí podvodu na DPH. Stěžovatelka nesouhlasila s interpretací krajského soudu, že podvodem zatížené zboží si nese stigma podvodu i pro následující obchody; dle jejího názoru by neměla být posuzována ztráta daňového zvýhodnění u všech následujících obchodních partnerů až po koncového spotřebitele. Nebyl-li prokázán přímý vztah obchodu stěžovatelky s podvodem uskutečněným o několik článků v řetězci dříve, nemůže zamítnutí nároku na odpočet obstát. Tyto závěry lze vztáhnout i k obchodům se společností IB Aquatica, s. r. o., neboť ani zde k podvodu nedošlo, potažmo k němu mohlo dojít nanejvýš o několik článků v řetězci dříve. U společnosti KELLYSANE, s. r. o., došel krajský soud k závěru, že platba z jiného účtu než z účtu daňového dlužníka není relevantní platbou daní. Zákon však výslovně zapovídá rozlišovat mezi odesílateli platby daně. Je proto evidentní, že stěžovatelce byl odepřen

nárok na odpočet u daně zaplacené jeho dodavatelem, tudíž bylo státu plněno dvakrát ze stejného důvodu. Stěžovatelka v kasační stížnosti obecně upozornila na některé sporné otázky evropského práva (které v podstatě odpovídaly jejím kasačním námitkám) a ponechala na Nejvyšším správním soudu, aby posoudil naplnění podmínek pro položení předběžné otázky k Soudnímu dvoru.

[23] Závěrem své kasační stížnosti stěžovatelka konstatovala, že jejím úmyslem nikdy nebylo účastnit se jakýchkoli podvodných transakcí. K nevědomému zapojení do těchto transakcí došlo zejména proto, že oblast podvodů na DPH byla pro stěžovatelku oblastí neznámou, se kterou se nikdy před tím v rámci svého působení nesetkala. Po celou dobu pro stěžovatelku existovalo racionální vysvětlení obchodů. Producenti skleníkových plynů tehdy procházeli krizovým obdobím a prodej emisních povolenek pro ně znamenal okamžitý přísun hotovosti. Na trhu tak byl obrovský objem emisních povolenek, které bylo možné koupit za velmi výhodné ceny. Stěžovatelka informace o možných podvodech na DPH správně interpretovala až na konci února roku 2010, resp. dne 22. 2. 2010. Do té doby se jednalo o informace nanejvýš vzbuzující podezření u jejích bývalých obchodních partnerů a pro ukončení obchodování se stávajícími obchodními partnery rozhodně nepostačovaly. Dnešním pohledem jednoznačná situace nemůže být důkazem toho, že situace byla jednoznačná i v tehdejší době. Stěžovatelka považovala za stěžejní nedostupnost informací o podvodech na DPH jakož i znaků umožňujících jejich identifikaci. Reakci stěžovatelky lze jen stěží považovat za opožděnou, neboť reagovala na nastalou situaci jako první a patrně mnohem dříve než česká daňová správa. Stěžovatelka upozornila, že její hlavní oblastí podnikání je obchodování s elektřinou a plynem, které je silně regulováno veřejným právem, a není v jejích silách, aby nad rámec mnoha zákonných povinností měla mít bez jakéhokoli upozornění ještě povědomí o rizicích podvodů na DPH. Takový požadavek by již byl vykročením z mezí předvídatelnosti zákona a právního státu. Po nikom není možné požadovat, aby bez jakéhokoli podezření prověřoval všechny své obchodní partnery ani aby bezplatně suploval roli výběrčího daní, a to při plné finanční odpovědnosti za jakýkoli přehmat. Takové požadavky jsou neproporcionálním rozložením rizika mezi daňové subjekty na straně jedné a správce daně na straně druhé.

[24] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti podotkl, že stěžovatelka ve své kasační stížnosti odhlíží od nosných kritérií a závěrů napadeného rozhodnutí a toho, že správce daně vyjádřil své pochybnosti ohledně stěžovatelkou tvrzeného nároku na odpočet daně. Tyto pochybnosti spočívaly zejména v tom, že stěžovatelka obchodovala výhradně se společnostmi s minimálním základním kapitálem; obchodní partneři stěžovatelky měli jen velmi krátkou obchodní minulost či se dokonce jednalo o společnosti nově vzniklé, které své veřejnoprávní povinnosti plnily nedbale či vůbec; většinu obchodních partnerů stěžovatelky se následně nedařilo kontaktovat; někteří obchodní partneři stěžovatelky byli v době obchodování vyšetřováni policií, přičemž již začaly tehdy na veřejnost postupovat informace o zasažení daného segmentu trhu daňovými podvody; v případě obchodního partnera stěžovatelky POVOLENKY s. r. o. bylo placeno za dodané emisní povolenky na účet cizí osoby. Správce daně měl rovněž pochybnosti ohledně realizované ceny (což ovšem nebylo určující a jediné kritérium). Žalovaný odkázal na svá podání v řízení před krajským soudem a konstatoval, že stěžovatel prověřoval své obchodní partnery zcela formálně (s ohledem na finanční objem obchodů), přičemž odhlížel od rizik spojených

pokračování

s aplikací veřejnoprávní úpravy. V rámci správy daně pak bylo zjištěno, že stěžovatelka mohla předcházet podnikatelskému a souvisejícímu riziku. Stěžovatelka coby velmi zkušený a významný obchodník v daném tržním segmentu měla rozpoznat specifičnost a neobvykle zvýšenou rizikovost obchodů zejména z toho, za jakých okolností a jakým způsobem byly jednotlivé obchody uzavírány. Tyto podmínky byly zcela neobvyklé, neboť docházelo k uzavírání smluv v nebývalých objemech s víceméně náhodnými obchodními partnery, přičemž ze strany stěžovatelky mnohdy absentovalo jakékoli vyjednávání. Žalovaný tedy považoval závěry napadeného rozsudku za zcela správné.

[25] Na vyjádření žalovaného reagovala stěžovatelka replikou. Poukázala na zcela jednoznačné závěry Soudního dvora, dle kterého nelze po daňovém subjektu a priori požadovat jakékoli detailní prověřování obchodních partnerů, neboť tato povinnost se aktivuje teprve ve chvíli konkrétního podezření na aktivní účast na podvodech. Přístup krajského soudu a žalovaného pokládala stěžovatelka za nepřipustně paušalizující, neboť ti zhodnotili veškeré obchody s celkem šesti různými dodavateli v průběhu téměř dvou let v rámci jednotného odůvodnění, ačkoli je při prokazování účasti na podvodech jejich povinností posuzovat každou transakci samostatně, bez předsudku zpětného hodnocení. Krajský soud ani žalovaný nijak nezohlednili, že okolnosti související s obchodováním s emisními povolenkami se v průběhu let vyvíjely. Stěžovatelka považovala za absurdní tvrzení žalovaného, že si měla být podvodů vědoma mnohem dříve, než se je vůbec poprvé podařilo v Evropě zachytit. Ve smyslu zásady „prověřuj, až když pochybuješ“ mohly na straně stěžovatelky vzniknout opodstatněné pochybnosti až v okamžiku, kdy se postupně nashromáždily dostatečně konkrétní indicie naznačující možnost podvodů u jednotlivých dodavatelů na trhu s emisními povolenkami. Stěžovatelka v rámci rozpoznávání daňových rizik postupovala s opatrností, kterou po ní bylo možno požadovat, a chovala se stejně jako jakýkoli jiný racionální podnikatel. Naproti tomu obdobnou racionalitu nelze seznat na straně českého státu. Stěžovatelka v této souvislosti upozornila na společnost Tess Praha s. r. o., která dluží na daních 377 569 051 Kč a je přesto dodnes považována za spolehlivého plátce s platnou registrací k DPH. Český stát zcela zásadně zanedbal nejen svou prevenční povinnost, ale také možnost jak podvodům účinně bránit. K významné eliminaci podvodů tak může dojít pouze skrze obecnou mediální osvětu uskutečňovanou finanční správou spojenou s adresným informováním všech daňových subjektů. Dle stěžovatelky český stát zcela selhal ve své funkci předcházet podvodům na DPH, což lze klást výhradně k jeho tíži, potažmo k tíži žalovaného, a nelze vycházet z jednostranných konstrukcí žalovaného a krajského soudu založených na fikci neomylnosti a jasnozřivosti daňových subjektů.

[26] Stěžovatelka se vyjádřila i k jednotlivým kritériím, která pokládal žalovaný za zásadní. Ukazatel minimálního základního kapitálu má dle stěžovatelky nulovou vypovídací hodnotu. K argumentu krátké obchodní minulosti dodavatelů stěžovatelka uvedla, že celé odvětví bylo zcela nové a každý subjekt v něm začínal bez jakékoli obchodní minulosti či zkušeností. Kredibilitu těmto společnostem dodávala jejich schopnost dodat povolenky před uhrazením kupní ceny, což bylo zárukou jejich dostatečné solventnosti. Dodavatelé stěžovatelky byli v době obchodování s ní kontaktní, jejich budoucí nekontaktnost nebylo možné jakkoli předvídat. Stěžovatelka neměla možnost na rozdíl od správce daně zjistit skutečného majitele účtu, na nějž bylo v souvislosti se společností POVOLENKY s. r. o. placeno. Argument netržní cenou je naprosto neudržitelný, neboť pro něj neexistuje dostatečný skutkový podklad a srovnání

s vyššími maržemi ve vysoce konkurenčním prostředí bank a směnárů pak jednoznačně ukazuje, že marže stěžovatelky nemohly být nepřiměřeně vysoké. Do doby ukončení obchodování stěžovatelky neproběhla v médiích jediná zpráva o byť jen potenciálním výskytu podvodů na území České republiky. Žalovaný rovněž nesprávně vyšel z předpokladu, že by odmítnutím obchodování se společnostmi s minimálním základním kapitálem, bez prestižních adres sídla, neukládajících listiny do sbírky listin aj. vedlo k zamezení účasti stěžovatelky na podvodech. Stěžovatelka tedy jako jediný způsob zamezení své účasti na podvodech považovala faktické neobchodování. Po nikom nelze požadovat, aby nenakupoval zboží jen a pouze z toho důvodu, že tato komodita byla zneužita k páčání daňových podvodů v jiných zemích Evropské unie. Stěžovatelka nezávisle na své vůli nutně potřebovala emisní povolenky pro podnikání celého koncernu. Pokud žalovaný neuvedl konkrétní kroky, které by skutečně vedly k zamezení účasti stěžovatelky na podvodech, neunesl své důkazní břemeno ve smyslu judikatury Soudního dvora. Praxe stěžovatelky byla v celém odvětví obchodu s emisními povolenkami obvyklá.

[27] Žalovaný a krajský soud kladou stěžovatelce za vinu, že z výše uvedených okolností měla či mohla vyvodit závěr o zapojení do podvodů svých dodavatelů. Tento závěr by však znamenal nemožnost udržení dobré víry a nemožnost podnikat všude tam, kde se tyto okolnosti vyskytnou. Namítané okolnosti jsou přitom natolik vágní a obvyklé, že k jejich výskytu dochází velmi často napříč celým hospodářstvím. Z tohoto důvodu si musí správce daně vždy položit otázku, zda jsou jeho požadavky na prověřování obchodních partnerů oprávněné a nevedou k absurdním důsledkům, pakliže by je beze zbytku dodržovali všichni účastníci trhu. Žalovaný pak musí prokázat, že pro daňový subjekt muselo existovat i jiné racionální vysvětlení transakce, než je uskutečnění podvodu na DPH. Povinností žalovaného bylo rovněž zjišťovat a zohledňovat specifika odvětví obchodu s emisními povolenkami, které bylo naprosto novým odvětvím, a stěžovatelka tak nemohla tušit, jak budou subjekty na něm působící vypadat. Žalovaným zmiňované okolnosti stěžovatelku utvrdily pouze v tom, že se jedná o charakteristické znaky všech jejích obchodních partnerů. Stěžovatelka nebyla expertem na podvody na DPH se schopností neomylně předvídat budoucí vývoj a první reálnou možnost rozpoznat nebezpečí podvodů na DPH měla až v únoru 2010.

[28] Stěžovatelka závěrem své repliky poukázala na zcela zásadní pochybení krajského soudu a žalovaného, jež dle jejího názoru spočívalo v absolutním nerozlišování plynutí času a s tím spojené asymetrie v rámci doměřených období. Jednotlivé informace naznačující možnost podvodů se začaly objevovat postupně a až jejich celkový souhrn umožnil stěžovatelce identifikovat riziko podvodů a byl důvodem pro opatření, které stěžovatelka přijala v únoru, resp. březnu 2010. V tomto ohledu tak nelze než závěry krajského soudu a žalovaného považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[29] Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s.

pokračování

ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.). Podmínka povinného zastoupení ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. je také splněna. Kasační stížnost je tedy přípustná.

[30] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti. Zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[31] Nejvyšší správní soud úvodem podotýká, že Šestá směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (č. 77/388/EHS) (dále jen „šestá směrnice“), která byla hlavním inspiračním zdrojem na úrovni práva Evropské unie při přípravě vnitrostátní úpravy daně z přidané hodnoty (a to jak pro současně platný zákon o dani z přidané hodnoty, tak pro již zrušený zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty) byla s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí 2006/112. Podle bodů 1 a 3 odůvodnění směrnice 2006/112 bylo přepracování šesté směrnice nezbytné k tomu, aby byla všechna použitelná ustanovení uspořádána jasným a racionálním způsobem v přepracované struktuře a znění, v zásadě však bez věcných změn. Ustanovení směrnice 2006/112 jsou tedy v podstatě totožná s odpovídajícími ustanoveními šesté směrnice. Závěry vyslovené Soudní dvorem a Nejvyšším správním soudem, které se týkaly předchozí právní úpravy, jsou tedy bezpochyby použitelné i na nyní posuzovanou věc.

[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 kolotočových 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, Sb. rozh., s. I-483 (dále jen „*Optigen*“), 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*, Sb. rozh., s. I-6161 (dále jen „*Kittel*“), naposledy rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11, (dále jen „*Mahagében*“)]. 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 zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Generální advokát Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem *Kittel* konstatoval, že v praxi existují metody podvodů na DPH tak neobvyklé a spleťté, jako je představivost těch, kteří je vymýšlejí: ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232). Ve věci *Optigen* bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23). „Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla

nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (Mahagében, bod 49).

[33] Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 *Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další*, C-384/04, Sb. rozh., s. I-4191, bod 33).

[34] Závěry výše citované judikatury Soudního dvora se dají shrnout tak, že nárok na odpočet DPH bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc *Kittel*, cit. v bodě [32] výše). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS). Ústavnost výše uvedených závěrů ostatně potvrdil také Ústavní soud např. v usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10, kde uvedl, že „se nelze ztotožnit ani se stěžovatelčíným přesvědčením, že správní soudy chápou pojem podvodu na DPH odlišně od judikatury Soudního dvora, protože v odůvodnění svého rozhodnutí se nespokojily pouze se zjištěním, že v řetězci transakcí předcházejících dodání zlata stěžovatelce nebylo zapláceno DPH, ale v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem zkoumaly subjektivní stránku, tj. zda stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a hodnocením zjištění učiněných správními orgány dospěly soudy ke kladnému závěru“ (srov. rovněž usnesení ze dne 7. 3. 2012, sp. zn. II. ÚS 296/12, nebo usnesení ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. III. ÚS 3587/10, ze dne 15. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 1991/10, a další).

[35] Nejvyšší správní soud v nyní posuzované věci neshledal, že by právní názor krajského soudu vybočoval z výše uvedených závěrů. Stěžovatelka se mýlí, pokud tvrdí, že krajský soud nepochopil povahu zneužití práva, když neidentifikoval daňovou či jinou výhodu na straně stěžovatelky; ze shora uvedené judikatury naopak vyplývá, že daňový subjekt, který věděl nebo měl vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, musí

pokračování

být považován za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. Přisvědčit nelze ani názoru stěžovatelky, že by krajský soud na stěžovatelce požadoval vyvíjet přehnaně „proaktivní“ přístup, tj. aktivně vyhledávat okolnosti svědčící o možném podvodu či provádět u svých dodavatelů *due dilligence*. Z věci *Mahagében*, kterou stěžovatelka na podporu své argumentace citovala, vyplývá, že správce daně nemůže vyžadovat od osoby povinné k dani uplatňující nárok na odpočet DPH, aby ověřila (resp. doložila), zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží, je s to uvedené zboží dodat a splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH. V opačném případě by daňové orgány přenesly vlastní kontrolní úkoly (např. povinnost ověřovat daňová přiznání osob povinných k dani, jejich účetní výkazy a jiné relevantní dokumenty) na osoby povinné k dani. Právě v tomto smyslu je tedy třeba chápat nepřipustnost požadavku na „prověření“ obchodních partnerů v případě indicií o nesrovnalostech či podvodech; žádné takové úkony však krajský soud po stěžovatelce nepožadoval. Z rozsudku ve věci *Mahagében* nevyplývá ani žádný zásadní převrat v judikatuře Soudního dvora, který by změnil dosavadní požadavky na subjektivní stránku jednání daňových subjektů ve vztahu k podvodům k DPH. Soudní dvůr v citované věci výslovně navázal na svou předchozí judikaturu a zopakoval, že určení opatření, jež lze rozumně vyžadovat od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, aby se ujistila o tom, že její plnění nejsou součástí podvodu, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí hlavně na okolnostech konkrétního případu (*Mahagében*, bod 59).

[36] Stěžovatelka rovněž nemůže uspět s výtkami, že krajský soud odhlédl od faktických pochybení na straně českého státu. Pokud stěžovatelka naznačuje, že daňové orgány měly mezi daňovými subjekty provést osvětu, informovat je o podvodech na dani a reagovat na ně legislativními či jinými opatřeními, pak taková povinnost daňovým orgánům nevyplývá ze žádného právního předpisu. Hrozba obchodního styku se subjekty, které řádně neplní své daňové či jiné povinnosti, je součástí onoho podnikatelského rizika každého jednotlivého podnikatele (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2013, č. j. 1 Afs 59/2013 - 34). Při obecném hodnocení subjektivní stránky daňového subjektu je prakticky bez významu také to, v jakém hospodářském odvětví proběhlo podvodné jednání a zda toto odvětví již bylo či nebylo zasaženo podvody na DPH. Ze závěrů citované judikatury Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu lze dovodit, že objektivní princip podvodů na DPH je stejný (není odvedena určitá částka získaná jako DPH) při jakékoli ekonomické činnosti a byl všeobecně známý již před prvním stěžovatelce vytýkaným jednáním (tedy před rokem 2008). Pokud tedy stěžovatelka v kasační stížnosti argumentovala tím, že jí nebylo známo, že odvětví, v němž podnikala, je zasaženo podvody na DPH (a podstatné informace ohledně rizika podvodů na DPH v oblasti emisních povolenek se dozvěděla až dne 22. 2. 2010 z informace německé burzy EEX), pak z této skutečnosti nelze dovodit žádné důsledky, které by mohly ve prospěch stěžovatelky snižovat požadavky kladené na ni judikaturou Soudního dvora. Z tohoto důvodu krajský soud nepochybil, když zamítl návrh stěžovatelky na výslech (tehdejších) členů představenstva ČEZ, a. s., neboť stěžovatelku stíhala obecná povinnost učinit opatření k zamezení k podvodům na DPH bez ohledu na to, v jakém oboru podnikala či jak se na trhu chovala její konkurence. Z judikatury Nejvyššího správního soudu naopak plyne, že vyšší nároky bude možno klást na subjekty na trhu zavedené a s touto v České republice objektivně existující problematikou podvodů na dani z přidané hodnoty

prokazatelně seznámené, např. tím, že se staly (byť třeba naprosto bez jakéhokoliv zavinění) článkem v podvodném řetězci k DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 – 111). To bude vždy věcí individuálního posouzení správce daně, který musí v každém případě prokázat okolnosti nasvědčující tomu, že se jedná o takový případ.

[37] Daňové orgány založily svůj závěr o tom, že stěžovatelka věděla nebo měla vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na DPH, na vyhodnocení celkem čtyř okruhů indicií: na neobvyklé ceně emisních povolenek, na absolutním selhání kontrolních mechanismů stěžovatelky, na záznamech telefonických hovorů zaměstnanců stěžovatelky a na způsobu obchodování stěžovatelky (nestandardně pasivní přístup při hledání obchodních příležitostí ze strany stěžovatelky). Závěry žalovaného lze stručně shrnout tak, že dodavatelé měli stěžovatelce prodávat emisní povolenky za výrazně nižší cenu (v průměru o 4 %), než za kterou mohli emisní povolenky prodat na veřejné burze, a to bez ohledu na dlouhodobý vývoj jejich cen. Stěžovatelka neměla zavedené v podstatě žádné kontrolní mechanismy, u dodavatelů pouze ověřovala, zda jedná o osobu oprávněnou podle obchodního rejstříku a zda je dodavatel plátcem daně z přidané hodnoty. Záznamy telefonických hovorů prokazují, že stěžovatelka o tom, že je součástí podvodného řetězce transakcí nejdříve minimálně vědět mohla, později vědět měla a mohla, a v poslední fázi o tom dokonce věděla. Při vyhledávání obchodních příležitostí byla stěžovatelka naprosto pasivní a vysloveně čekala na to, až bude svými dodavateli oslovena.

[38] Stěžovatelka v kasační stížnosti hodnocení závažnosti těchto jednotlivých okolností zpochybňovala. K otázce cen emisních povolenek uvedla, že za relevantní trh nelze kvůli vysokým vstupním a transakčním nákladům považovat burzu, ale mimoburzovní trh, odkud také emisní povolenky nakupovala; trh emisních povolenek vykazoval navíc vysokou volatilitu cen a takové trhy jsou spojeny s vysokými maržemi. Stěžovatelka poukázala také na to, že nemohla zjistit, od jakých subjektů nebo za jaké ceny její dodavatelé emisní povolenky nakupovali, a nemohla tak jakkoli očekávat, že její dodavatelé při obchodování s emisními povolenkami utrpěli účetní ztrátu. K tomu Nejvyšší správní soud především uvádí, že nedůvodnost těchto námitek je patrná již ze záznamů telefonických hovorů jejích zaměstnanců, z nichž je patrné, že stěžovatelka jednoznačně věděla o neobvykle nízkých cenách emisních povolenek obchodovaných mimo burzu (viz shrnutí obsahu těchto hovorů v [41] tohoto rozsudku; konkrétně např. vyjádření Ing. H. ze dne 8. 1. 2010: „na tom se musí pakovat všichni takovým způsobem, jo když si vezmu, že my jsme x-tej článek“). Ze záznamů telefonických hovorů lze též dovodit, že stěžovatelka si nepřiměřeně nízké ceny nevysvětlovala vysokou volatilitou cen na trhu, ale podvodným jednáním obchodníků s povolenkami. Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že souhlasí se žalovaným v tom, že obvyklou cenu emisních povolenek bylo třeba určit podle burzovních cen, neboť ta nejpřesněji odráží ekonomickou hodnotu emisních povolenek. Naopak ceny na „mimoburzovním“ trhu jsou více ovlivněny faktory, které nemusí odrážet ekonomický přínos obchodované komodity, jako je např. absence garance důvěryhodnosti působících obchodníků. Ani všeobecně vysoké marže na trhu s emisními povolenkami nijak nevysvětlují to, jakým způsobem byli dodavatelé stěžovatelky dlouhodobě schopní na trhu působit přesto, že emisní povolenky prodávali pod tržní cenou, přičemž (aby nedosahovali hospodářské ztráty) tyto povolenky museli získávat za ještě nižší ceny, než za které je stěžovatelce prodávali. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že dlouhodobě

pokračování

neobvykle nízká cena obchodovaných emisních povolenek mohla zcela nepochybně vypovídat o nestandardnosti obchodů stěžovatelky.

[39] K otázce opatření přijatých k zamezení účasti na podvodech stěžovatelka uvedla, že krajský soud její opatření bagatelizoval. Upozornila na jí prováděnou archivaci telefonních hovorů, které usnadnily odsouzení pachatelů daňových podvodů, na zavedení limitů jednotlivých nákupů a na zákaz přijímání nových protistran k obchodování. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že stěžovatelka se z hlediska řízení rizik zabývala pouze tím, v jakém okamžiku za dodané emisní povolenky zaplatí. Nevěnovala však pozornost tomu, že její dodavatelé nemají žádnou pozitivní historii (natož na trhu s emisními povolenkami), že se jednalo o nově založené společnosti, jejichž předmět podnikání byl vymezen obecně, jejich sídlo bylo buď v tzv. „office housech“ nebo v rodinných domech či bytech, měli nízké základní jmění a svou nabídku veřejně neprezentovali (neměli žádné internetové stránky). Dle žalovaného se stěžovatelka při prověřování nových dodavatelů omezila na zjištění obecných údajů, nevyvinula žádnou aktivitu směřující k bližšímu poznání či analyzování těchto dodavatelů, a to za situace, kdy mezi některými z nich existovalo personální propojení, které vedlo k tomu, že stávající dodavatel po personální změně ukončil obchody, a nově začal uzavírat jako nový dodavatel. Nejvyšší správní soud na základě žalovaným uvedených skutečností (které stěžovatelka nijak nezpochybnila) souhlasí s krajským soudem v tom, že stěžovatelka se možnosti potenciálních daňových podvodů vůbec nevěnovala. Pokud prověřovala pouze schopnost svých obchodních partnerů dodat emisní povolenky, aniž by věnovala sebemenší pozornost tomu, jaká je podstata jejich ekonomické aktivity, resp. za jakých okolností tito dodavatelé setrvávají na trhu (jakým způsobem dosahují zisku), lze konstatovat, že se zabývala pouze řízením rizik obchodních, avšak hodnocení jiných rizik naprosto zanedbala. Nejvyšší správní soud tedy má za to, že stěžovatelka při uzavírání obchodů s emisními povolenkami nezajistila opatření k zamezení daňových podvodů, která od ní mohou být rozumně vyžadována, a to tím spíše, že stěžovatelka patřila mezi největší subjekty působící na trhu s emisními povolenkami a v rámci své organizace měla zřízený samostatný útvar řízení rizik.

[40] Za nestandardní pokládá Nejvyšší správní soud také způsob, jakým stěžovatelka své obchody s emisními povolenkami uskutečňovala, tedy že pasivně vyčkávala do doby, než ji její dodavatelé s nabídkou odkupu emisních povolenek osloví, přičemž s dodavateli jednala pouze telefonicky, nikoli osobně. Tyto obchody byly přitom pro stěžovatelku značně ziskové, přesto nejevila zájem o nějakou dlouhodobou či stabilnější formu obchodních vztahů. Všechny tři výše uvedené okruhy indicií, byť žádný z nich není sám o sobě pro zhodnocení subjektivní stránky stěžovatelky dostatečný, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že stěžovatelka při výkonu své hospodářské činnosti nepřijala přiměřená opatření, která od ní lze rozumně vyžadovat, aby zajistila, že její plnění není součástí podvodu. I tyto nepřímé důkazy tak spolehlivě prokazují subjektivní stránku jednání stěžovatelky (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012 - 34).

[41] Výše uvedené závěry jsou pak zcela potvrzeny obsahem zaznamenaných telefonních rozhovorů zaměstnanců stěžovatelky s jejími dodavateli. Podle telefonních

záznamů, jejichž přepis je součástí zprávy o daňové kontrole, řekl dne 1. 10. 2009 zaměstnanec stěžovatelky Ing. T. H. jednatelem dodavatele emisních povolenek společnosti MARMOLES s. r. o. Tomáši Mrkvicovi: „*druhá věc je, protože tady, bohužel, to nejste na tom sám, ale tady byly nějaký machinace s účtama, nějaký machinace s daněma, a podobně, tak je omezený množství, který můžeme obchodovat*“. V rozhovoru ze dne 24. 9. 2009 s jednatelem svého dodavatele společnosti POVOLENKY s. r. o. Lukášem Spěvákem říká Ing. H.: „*my tady máme problémy s finančkama, měli jsme tady problémy... někdo to nedodal, jsou tam různé spekulace v tom (...) Tady je ještě problém s daněma. Protože někdo to třeba kupuje bez daně a prodává to s daní. A to je třeba dát opravdu bacha. I když chápu, že zisk je tam velký, ale už tady po těch partnerech se de a už nějaký byli odhaleni a nedopadlo to dobře. Ale tím kazí jméno potom těm druhejm.*“ V rozhovoru ze dne 8. 1. 2010 Ing. H. pana Lukáše Spěváka varuje: „*Říkám, takhle, na rovinu Vás upozorňuju na to, že těch obchodníků vašeho ražení je spousta ... kdo má prostě živnosták na reality s bytama, tak maj prostě i povolenky. A jsou tady, řešili, nebo rok už se řeší, řeší se to zpětně, daňový podvody. Že se to nakupuje právě z Rumunska, Bulharska bez daně, prodává se to s daní. (...) A pozor na to, protože tu řešíme dva obchodníky, nebudu jmenovat, odvedla kriminálka, řešili, řešilo se to přes nás. Nám je to jedno. Akorát je to pro nás zase práce navíc, ale prostě zpětně se to dohledá, a potom jako doplácet 15 % jako daňový únik za rok, přece jenom víte, co je to za sumy peněz, to jako nemůže dopadnout dobře (...) jestli mám být upřímný, podstata našeho obchodování s emisními povolenkami by měla být taková, pokud obchodujeme s vámi třeba, tak vy byste měl mít ty povolenky od zákazníků, to znamená od výrobců. Já vím, že je stejně nemáte, kupujete to u obchodníků (...) kdyby to bylo všechno regulérně, tak s vámi bysme obchodovat neměli. Ale děláme to, riziko tady máme, omezuje se právě i to množství (...) jo takže opravdu opatrně, vyhnout se jako nějakým... na tom se musí pakovat všichni takovým způsobem, jo když si vezmu, že my jsme x-tej článek (...) důležitý je ten partner na druhým konci, jestli je spolehlivější nebo ne. Jó, fakt bacha na to, jestli ceny, za který to kupujete, jsou podezřele nízký, nedělejte to, jako fakt se to nevyplácí“.* Povědomost o podvodech na DPH na trhu emisních povolenek je zřejmá i z rozhovorů Ing. H. s jednatelem společnosti EKO BUSINESS GROUP s. r. o. panem Janem Remešem, kterého pak Ing. H. na podvody s DPH několikrát upozornil [dne 22. 12. 2009: „*My jsme měli teďko zkušenost o dvou obchodnících, potom řešila kriminální policie daňový úniky. Že oni to kupovali bez daně, prodávali to s daní, po roce to zjistili, bylo to docela nepříjemný, pro všechny.*“; dne 13. 1. 2010: „*Chtěl bych Vás upozornit na to, že co se týká obchodování s emisními povolenkami, tak tady jsou velký daňový úniky (...) Víte to jo? Dneska jsme tady zase měli kriminálku a další, zase další skončil, takže fakt na to bacha. Přide se na to velmi snadno a táhne se to sice dlouho, ale potom jde o velký peníze – 19 % té sumy, co se zobchoduje za rok, to je opravdu hodně.*“; dne 19. 1. 2010: „*jenom Vás upozorňuju, že pokud bude cena hodně nízká, tak bych to nekupoval (...) Tady se dneska kontroluje všechno, a ta kriminálka to sleduje, tyhle obchodníky, jako u nás je jich mraky, podobně jako vašeho ražení, a časem vždycky rok zpátky, vyšťárá se to, není to nic příjemného, takhle už skončilo za éru, co tady obchodujeme nějakých 5 obchodníků, skončilo s povolenkami. (...) Daňové úniky, hlavně daně, ale byly tam i jiné věci. To já do toho nevidím, mně je to celkem fuk, já jsem obchodník, ale...“].*

[42] Záznamy telefonních hovorů Ing. H. s dodavatelem stěžovatelky prokazují, že stěžovatelka si uvědomovala, že se obchodováním s těmito dodavateli vystavuje konkrétním daňovým rizikům. Tyto záznamy tedy samy o sobě jednoznačně vyvracejí, že stěžovatelka nevěděla ani vědět nemohla, že se svým nákupem účastní plnění, které je

pokračování

součástí podvodů na DPH. Neuplatní se proto základní ratio shora citované judikatury Soudního dvora – totiž ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového podvodu. K tomu Nejvyšší správní soud poukazuje na obecné závěry uvedené v [34] tohoto rozsudku a připomíná, že závěry citované judikatury Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu jsou všeobecně platné pro každé odvětví ekonomické činnosti. Emisní povolenky nemají z hlediska právní úpravy daně z přidané hodnoty žádný speciální režim a principy podvodů na DPH se u nich uplatní stejně jako u každé jiné takové komodity. Jinými slovy, ani v hypotetickém případě, že by stěžovatelka skutečně byla zapojena do historicky prvních podvodů s DPH v oblasti obchodů s emisními povolenkami, bez dalšího by tím neosvědčila svou dobrou víru, neboť s podvody na DPH je třeba počítat v každém ekonomickém odvětví. Její stěžejní argumentační linie, tj. že nevěděla, že se na trhu s emisními povolenkami vyskytly podvody, je tedy v podstatě nadbytečná. Nadto je i nevěrohodná a dle názoru Nejvyššího správního soudu i účelová, neboť z výše shrnutých záznamů telefonických hovorů je patrné, že stěžovatelka znala základní mechanismus podvodů na DPH, věděla, že trh emisních povolenek je těmito podvody zasažen a že do těchto podvodů byly dokonce zapojeni i její bývalí dodavatelé.

[43] Stěžovatelka si tedy jednoznačně uvědomovala, že se dopouští rizikových obchodů, které pro ni mohou skončit negativními důsledky v daňové oblasti, což je patrné již z vyjádření Ing. H. ze dne 24. 9. 2009 („*Tady je ještě problém s daněma. Protože někdo to třeba kupuje bez daně a prodává to s daní. A to je třeba dát opravu bacha. I když chápu, že zisk je tam velkej, ale už tady po těch partnerech se de a už nějaký byli odhaleni a nedopadlo to dobře*“). Obrana stěžovatelky v kasační stížnosti, že se o riziku podvodů na DPH v oblasti emisních povolenek dozvěděla až dne 22. 2. 2010, je tedy naprosto nevěrohodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit ani souvisejícím námitkám stěžovatelky, tedy že po ní nebylo možno racionálně požadovat, aby před 22. 2. 2010 seznala možnost účasti svých dodavatelů na podvodech a že do podzimu 2009 neměla být jen teoretickou možností seznat, že by obchody s emisními povolenkami mohly být kdekoli v Evropě předmětem podvodů. Argumentace stěžovatelky, že v té době neexistovaly žádné indicie ani veřejně dostupné informace o existenci podvodů na DPH na tomto trhu, je ostatně v rozporu s jejím dalším tvrzením, že Ing. H. se ve dnech 14. až 15. 9. 2009 seznámil s tím, že v západních zemích Evropské unie došlo k podvodům na DPH. Pokud je stěžovatelka považovala za vymýcené, jak tvrdí v kasační stížnosti, není zřejmé, proč před nimi Ing. H. varoval (již dne 24. 9. 2009) svého dodavatele. Ostatně sama stěžovatelka připustila, že Ing. H. své dodavatele „neformálně informoval“, aby věnovali pozornost původu povolenek; sama stěžovatelka však žádná taková opatření neučinila. Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit stěžovateli ani v tom, že ze záznamů rozhovorů plyne, že Ing. H. neměl o zapojení stávajících dodavatelů do podvodných aktivit jakékoli konkrétní indicie; v takovém případě by je při sjednávání obchodů nevaroval před daňovými úniky a kriminální policií. K tomu lze dodat, že k prokázání subjektivní stránky účasti na podvodech s DPH není třeba, aby daňový subjekt měl dostatečné podezření ohledně svých konkrétních obchodních partnerů; dle citované judikatury musí daňový subjekt podniknout veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně vyžadována, aby zajistil, že jeho plnění nejsou součástí podvodu. Za dostatečné opatření nelze považovat to, že stěžovatelka své dodavatele varovala před účastí na daňových podvodech. Sami dodavatelé

totiž představovali podobný typ obchodních společností, před nimiž stěžovatelka varovala, avšak obchodování s nimi neukončila. Pokud stěžovatelka pokládala snížení limitů jednotlivých obchodů a informování svých obchodních partnerů o daňových podvodech za „jediné reálné a tudíž dostačující řešení“, pak Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelce nic nebránilo obchody s dodavateli (jejichž obchodování vykazovalo naprosto stejné znaky, před kterými je stěžovatelka sama varovala) zcela zastavit a najít si spolehlivější obchodní partnery (byť by takové obchodování pro ni bylo spojeno s nižšími maržemi).

[44] Dosavadní závěry tedy lze pro přehlednost shrnout tak, že námitky stěžovatelky ohledně její dobré víry ve vztahu k její možné účasti v daňových podvodech vyvracejí dva samostatné okruhy důkazů, a to jednak kombinace neobvykle nízké ceny emisních povolenek, nestandardního způsobu obchodování a absence kontrolních mechanismů stěžovatelky, jednak záznam telefonických hovorů zaměstnanců stěžovatelky s jejími dodavateli. Proto jsou nedůvodné námitky stěžovatelky, že krajský soud i žalovaný odhlédli od asymetrie informací, nerozlišovali jednotlivá zdaňovací období a v důsledku tzv. předsudku zpětného hodnocení (hindsight bias) přisuzovali jednotlivým skutečnostem nesprávnou míru významnosti. Již první okruh důkazů (kombinace neobvykle nízké ceny emisních povolenek, nestandardního způsobu obchodování a absence kontrolních mechanismů) svědčí o naprosté lhostejnosti stěžovatelky k možným daňovým podvodům, a to už od počátku jejího obchodování s výše uvedenými dodavateli, což k závěru o naplnění subjektivní stránky účasti na daňovém podvodu ve smyslu shora citované judikatury zcela postačuje (napadený rozsudek tedy nemůže být z tohoto důvodu nepřezkoumatelný, neboť krajský soud k obdobným závěrům dospěl na str. 14 až 15 napadeného rozsudku). Pokud Ing. H. na podzim roku 2009 v rozhovorech se svými dodavateli již explicitně zmiňoval daňové podvody na trhu emisních povolenek a varoval je před jednáním, které bylo samotné stěžovatelce později napadeným rozhodnutím vytýkáno (nákup povolenek od nedostatečně prověřených obchodníků, za neobvykle nízkou cenu apod.), lze z toho dovodit toliko vyšší stupeň lhostejnosti vůči škodlivým následkům jejího jednání, resp. vyšší míru jejího zavinění ve vztahu k účasti na daňových podvodech.

[45] Z výše uvedeného je rovněž patrné, že krajský soud i žalovaný postavili svůj závěr o naplnění subjektivní stránky jednání stěžovatelky ohledně podvodů na DPH na jednoznačných a navzájem provázaných důkazech, a to ve vztahu k dlouhodobému jednání stěžovatelky, nikoli na jednotlivých izolovaných skutečnostech, které dle názoru stěžovatelky zveličovali. Lze souhlasit s krajským soudem, že zájem kriminální policie o společnost KELLYSANE (žádost Policie České republiky, Útvar pro odhalování korupce a finanční kriminality, ze dne 17. 2. 2009 o poskytnutí smluv o obchodech s emisními povolenkami) a manipulace s jejím účtem jistě nemohly svědčit o důvěryhodnosti tohoto dodavatele. Pokud stěžovatelka podotkla, že s tímto obchodním partnerem v době policejního vyšetřování již neobchodovala, pak lze odpovědět, že je jí v této souvislosti vytýkáno zejména to, že ani po kontaktu s policií nepodnikla žádné opatření, např. nepozastavila své obchodování s dodavateli stejných typových charakteristik (společnosti s nulovou historií na trhu, s jediným jednatelem, s minimálním základním kapitálem apod.) a nevyčkala na výsledky policejního vyšetřování. Sama stěžovatelka ostatně v kasační stížnosti připustila, že v souvislosti se žádostmi policie o spolupráci ohledně

pokračování

společností MARMOLES (13. 10. 2009) a KELLYSANE (6. 1. 2010) se byla schopna dovědět, že někteří z jejích exdodavatelů mohli být zapojeni do podvodů. Nejvyšší správní soud tak shrnuje, že zájem policie o dodavatele stěžovatelky zcela zapadá (hodnocený v souvislosti s ostatními důkazy) do skutkového děje, který svědčí o tom, že stěžovatelka nepodnikla žádná opatření, která by od ní mohla být ve smyslu judikatury Soudního dvora požadována.

[46] K výše uvedenému lze podotknout, že ze záznamů telefonických hovorů jednoznačně vyplývá, že stěžovatelka o podvodech na trhu s emisními povolenkami prokazatelně věděla již dříve než na přelomu 2009 a 2010 (viz vyjádření Ing. H. ze dne 24. 9. 2009: „*Tady je ještě problém s daněma. Protože někdo to třeba kupuje bez daně a prodává to s daní. A to je třeba dát opravu bacha*“). Stěžovatelka v kasační stížnosti bagatelizovala slova Ing. H. s poukazem na to, že je nelze brát vždy doslova, neboť Ing. H. je především obchodník, jehož práce spočívá především ve výmluvnosti, a to mnohdy při užití přehánění či fabulací. Navzdory tomu však podle názoru Nejvyššího správního soudu Ing. H. popsal mechanismus podvodů na DPH, do kterých byli zapojeni dodavatelé stěžovatelky, poměrně přesně (navíc není zřejmé, jakým způsobem mohla výše uvedená vyjádření Ing. H. napomoci stěžovatelce k lepšímu obchodnímu výsledku). Z toho je rovněž patrné, že obrana stěžovatelky, že není expertem v oblasti podvodů na DPH a bylo pro ni nesnadné vůbec seznat princip těchto podvodů (neboť kupř. finanční správa Spojeného království se zaměřuje na řízenost karuselových podvodů svrchu, díky níž zboží uskutečňuje předem naplánovanou a opakovanou cestu řetězcem; nevědomě zapojený subjekt pak rozezná zapojení do podvodu na DPH v tom, že se u něj setkává jak poptávka, tak nabídka ohledně téhož zboží), je nevěrohodná. Pokud stěžovatelka dále s poukazem na postupy finanční správy Spojeného království namítla, že odpovědnost za podvod obchodních partnerů na DPH musí být institutem *ultima ratio* a pro takové posouzení musí být stěžejní okolnosti, které jako jediné vysvětlení obchodní transakce nabízejí právě podvod na DPH, pak má Nejvyšší správní soud za to, že stěžovatelkou v žalobě citovaná pasáž z judikatury soudů Spojeného království („*Obchodník, který ignoruje okolnosti, které mohou být vyhodnoceny jen a pouze jako spojení jeho transakcí s podvody na DPH, se tímto účastní podvodu.*“) není v oblasti podvodů na DPH žádným revolučním přístupem, ale pouze jinými slovy vyjádřené shrnutí závěrů Soudního dvora. Citovaná pasáž navíc zcela dopadá na případ stěžovatelky, která takové okolnosti (dlouhodobě neobvykle nízká cena atp.) ignorovala, resp. v době obchodování pro ně neměla žádné ekonomicky racionální vysvětlení. K poukazu stěžovatelky na to, že ke vzniku odpovědnosti za nezaplacenou daň dodavatele bylo přistoupeno až dne 1. 4. 2011, lze připomenout, že účelem shora citované judikatury Soudního dvora je zamezení podvodů na DPH. Po stěžovatelce tedy bylo legitimní požadovat, aby se nestala účastníkem tohoto protiprávního jednání, resp. aby k němu svou pasivitou nepřispívala, a to po celou dobu jejího působení na trhu s emisními povolenkami, bez ohledu na stav právní úpravy odpovědnosti za daňové povinnosti obchodních partnerů. Stěžejní pro hodnocení subjektivní stránky jednání stěžovatelky byla právě její ve světle všech výše shrnutých okolností nepřípustná pasivita; krajský soud ani žalovaný po stěžovatelce nijak nepožadovali, aby aktivně vyhledávala podvody na DPH.

[47] V další kasační námitce vyjádřila stěžovatelka přesvědčení, že někteří její konkrétní dodavatelé nebyli zapojeni do podvodů na DPH, daň uhradili a odepřením nároku na odpočet DPH stěžovatelce tak bylo do státního rozpočtu plněno dvakrát. Nejvyšší správní

soud k tomu pokládá za vhodné znovu poukázat na výše citovanou judikaturu Soudního dvora, která stojí na tom, že nárok na odpočet DPH není možné uplatnit v případě, že transakce předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti a daňový subjekt o takovém záměru věděl či vědět mohl. Není proto rozhodné, která konkrétní společnost (který konkrétní článek řetězce) DPH neuhradila, resp. zda to byl přímý dodavatel stěžovatelky; klíčové pro konstatování podvodu na DPH je to, zda stěžovatelka o podvodné transakci věděla či vědět mohla. Nelze tedy přisvědčit námitce stěžovatelky, že ve vztahu ke společnosti OJO ELÉCTRICO s. r. o. a IB Aquatica s. r. o. k podvodům na DPH nedošlo, neboť k němu došlo o několik článků v řetězci dříve; Nejvyšší správní soud má za to, že obecné závěry o tom, že stěžovatelka neučinila všechna opatření k zamezení daňových podvodů, která na ni mohla být rozumně požadována, se plně uplatní i ve vztahu k těmto společnostem (jež neměly na trhu s emisními povolenkami žádnou historii, jejich předmět podnikání byl vymezen obecně apod.). Nedůvodná je též námitka stěžovatelky, že krajský soud ve vztahu ke společnosti KELLYSANE nesprávně posoudil právní otázku, když konstatoval, že platba z jiného účtu, než je účet daňového dlužníka, není relevantní platbou daně. Z napadeného rozsudku i napadeného rozhodnutí je zřejmé, že krajský soud i žalovaný založili své závěry o dokonání podvodu na DPH na tom, že část daně nebyla ze strany společnosti KELLYSANE uhrazena dobrovolně, nikoli pouze na formální okolnosti, že bylo placeno z jiného účtu. K porušení § 59 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, resp. § 164 odst. 4 daňového řádu tedy nedošlo.

[48] Stěžovatelka v závěru kasační stížnosti předestřela celou řadu otázek výkladu evropského práva. Nejvyšší správní soud se tedy zabýval tím, zda mu s ohledem na čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie nevystala povinnost obrátit se na Soudní dvůr s předběžnou otázkou, a dospěl k závěru, že tomu tak není. První a základní podmínkou pro položení předběžné otázky je, že národní soud považuje rozhodnutí Soudního dvora o předběžné otázce za nutné k tomu, aby ve věci mohl rozhodnout (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2007, č. j. 3 As 22/2006 – 138). Tato podmínka tedy vylučuje, aby Nejvyšší správní soud Soudnímu dvoru předložil otázky, v nichž stěžovatelka nastiňuje hypotetické situace, které v nyní posuzované věci nenastaly (např. zda lze po daňových subjektech požadovat, aby kontrolovaly plnění veřejnoprávních povinností svých obchodních partnerů nebo umístění sídla svých obchodních partnerů, zkoumaly původ zboží atp.). Zbývající otázky stěžovatelky (např. zda lze doktrínu zneužití práva aplikovat pouze při existenci zneužívajících praktik toliko na straně jednoho účastníka transakce) bylo možné v plném rozsahu posoudit na základě stávající judikatury Soudního dvora (tzv. *acte éclairée*).

[49] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že stěžovatelka se před daňovými orgány i správními soudy snažila vytvořit dojem, že je pouhým obchodníkem, nikoliv expertem na daňové podvody, a do konce února roku 2010 nemohla seznat, že by mohla být zapojena do daňových podvodů. Výše uvedené okolnosti nyní posuzovaného případu však jednoznačně prokazují, že stěžovatelka dobrou víru osvědčit nemůže. Neuplatní se proto základní *ratio* judikatury Soudního dvora – totiž ochrana subjektivních práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednájí s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového podvodu.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

pokračování

[50] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody kasační stížnosti, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[51] Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. června 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu