



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **AYSEN, spol. s r.o.**, se sídlem V Sádce 436, Újezd u Brna, zastoupená Ing. Igorem Pantůčkem, daňovým poradcem se sídlem Řípská 11d, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2016, čj. 26603/16/5300-22443-711377, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 1. 2019, čj. 30 Af 77/2016-51,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyni se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**
- III. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím změnil v části týkající se bankovního spojení dodatečné platební výměry Finančního úřadu Brno-venkov (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 11. 2011, čj. 428180/11/293512702410 (za 4. čtvrtletí roku 2007), čj. 431074/11/293512702410 (za 2. čtvrtletí roku 2008), čj. 431076/11/293512702410 (za 3. čtvrtletí roku 2008), čj. 431079/11/293512702410 (za 4. čtvrtletí roku 2008), čj. 431108/11/293512702410 (za 2. čtvrtletí roku 2009) a čj. 431111/11/293512702410 (za 2. čtvrtletí roku 2010), jimiž správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty

(dále jen „DPH“) v celkové výši 182 878 Kč (včetně penále), neboť jí neuznal nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění. Ve zbytku žalovaný ponechal výroky rozhodnutí správce daně beze změny, ačkoliv věc posoudil odlišně než správce daně, podle kterého žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění. Žalovaný oproti tomu nezpochybnil, že žalobkyně přijala zdanitelná plnění, neboť nekontaktnost jejich dodavatelů nepředstavuje relevantní důvod pro přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Žalobkyně ovšem byla součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem. Žalovaný vymezil čtyři objektivní okolnosti, ze kterých plyne, že žalobkyně mohla a měla vědět o svém zapojení do podvodného řetězce ve vztahu k přijatým plněním: 1) nemožnost kontroly původu často padělaného zboží, 2) neověřování identity osob jednajících za dodavatele, 3) rozdílné podpisy téže osoby jednající za dva dodavatele na fakturách, 4) zkušenosti žalobkyně (nákup zboží, které je často paděláno; byla vždy oslovena dodavatelem vietnamské národnosti, na které neměla reference, ti neprokazovali svou identitu, ani to, že se nejedná o padělané či kradené zboží a nejspíš by nevyhověli požadavku na úpravu smluvních podmínek; zboží dodavatelé většinou vydávali přímo z vozidla společně s jediným dokladem (fakturou), žalobkyně za zboží platila v hotovosti a reklamační podmínky byly sjednány ústně).

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou. Namítala, že její obchody se nevymykají běžnému obchodnímu styku tisíců dalších daňových subjektů (osobní návštěva odběratele a nabídnutí dodávek zboží, prodej z dopravního prostředku, ověřování dodavatelů prostřednictvím veřejně dostupných databází, placení v hotovosti). Žalovaný neprokázal, že žalobkyně o podvodu věděla. Předložila veškeré důkazní prostředky, které mohla mít k dispozici k prověřovaným případům, a prokázala, že přijala veškerá opatření, která po ní mohou být rozumně požadována. Nesouhlasila s hodnocením objektivních okolností dokládajících vědomost o podvodu. V posuzovaném případě také zcela chybí řetězec dodávek, jehož účelem bylo zakrýt vazby mezi jednotlivými členy. Ve věci žalobkyně byli všichni účastníci řetězce dohledatelní v obchodním rejstříku a registrovaní k dani. Nebylo ani prokázáno, že by účelem řetězce bylo neoprávněné čerpání odpočtu na DPH. Žalobkyni nelze klást k tíži, že jiný daňový subjekt nezaplatil daň nebo je nekontaktní. Pro žalobkyni byly tyto subjekty kontaktní i po prověřovaných obchodech, pouze jí již nenabídly zboží, o které by měla zájem. Objektivní okolností není ani nemožnost ověřit původ zboží. I falšované zboží je dle judikatury Soudního dvora EU standardním zdanitelným plněním. Žalobkyni navíc nikdy nebylo žádné zboží při kontrolách zabaveno. Při nákupu zboží využívá znalostí, díky kterým nekupuje padělky. Objektivní okolností nasvědčující podvodu není ani personální propojenost některých dodavatelů. Žalovaný uplatňuje kolektivní vinu vůči vietnamským obchodníkům, neboť obchodování s nimi považuje za další objektivní okolnost. Žalobkyně ani při uzavírání obchodu nepřijímala žádné nepřijatelné riziko (neplatila předem, při předání prováděla kontrolu, přebírala pouze zboží splňující požadavky). Totožnost dodavatelů měla za prokázanou, tvrzení jejich jednatelů korespondovala s údaji uvedenými ve výpisu z obchodního rejstříku a osvědčení o registraci k DPH. Žalobkyně nemá žádný právní nárok na ověření identity osoby jednající jménem dodavatele. Zákonnou náležitostí daňového dokladu nejsou ani podpisy osob jednajících za plátce daně. Závěry žalovaného proto nelze opírat ani o skutečnost, že žalobkyně podpisy na fakturách nesrovnávala s podpisovými vzory v obchodním rejstříku.

pokračování

[3] Krajský soud v Brně (dále „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud obdobně jako v předchozím zrušujícím rozsudku v dané věci (ze dne 9. 4. 2015, čj. 30 Af 67/2013-181) nezpochybnil, že žalobkyně byla součástí řetězce zatíženého podvodem na DPH, ale žalovaný neidentifikoval takové objektivní skutečnosti, ze kterých by bylo možné dovodit, že o tom žalobkyně věděla nebo měla vědět. Žalobkyni nelze klást k tíži, že si pravost zboží ověřovala jen na základě vlastních zkušeností a rešerší při ukázce vzorků. Žalovaný sice odkázal na zásah celní správy v tržnici, kde žalobkyně podniká, ale padělané zboží nebylo odhaleno u žalobkyně. Žalovaný ani neuvedl, že by žalobkyně byla postižena za prodej padělaného zboží kdykoliv v minulosti. Pouhé obchodování v asijské tržnici se zbožím, které bývá často paděláno, nedokládá vědomost žalobkyně o podvodu na DPH. Ani kdyby si žalobkyně vyžádala od dodavatelů doklady o původu zboží, jak požadoval žalovaný, nezjistila by, že dané obchody jsou zasaženy daňovým podvodem. Obchodování s často padělaným zbožím samo o sobě nemusí vést k podvodu na DPH. Krajský soud také kategoricky odmítl argumentaci žalovaného, dle které si měla žalobkyně ověřovat identitu osob, protože se jednalo o osoby vietnamské národnosti, které často páchají trestnou činnost. Takový požadavek by *de facto* znamenal, že jakýkoliv obchod s osobami vietnamské národnosti je rizikový, čímž by byla uplatněna kolektivní vina. Žalovaný ani nevysvětlil, jak by ověření totožnosti zástupců dodavatelů napomohlo ke zjištění, zda jsou obchody zasaženy podvodem. Požadavek na ověřování totožnosti zástupců dodavatelů neodpovídá realitě obchodně-podnikatelských vztahů a žalobkyně ani nemá k ověřování totožnosti žádné oprávnění. Také způsob obchodování, při kterém žalobkyně za zboží platila až po jeho kontrole a převzetí, se jeví jako akceptovatelný a standardní, nikoliv rizikový. Objektivní skutečností dokládající povědomí o podvodu není ani rozdílnost podpisů totožné osoby na různých fakturách. Podpis není povinnou náležitostí faktury a již vůbec nelze dovodit, že by daňové doklady měly být podepisovány výhradně podpisy podle podpisových vzorů. Nelze žalobkyni vyčítat, že se rozdílností podpisů nezabývala, pokud během obchodování nenastaly podezřelé okolnosti a dodavatelé jí předložili výpisy z obchodního rejstříku a potvrzení o registraci k DPH. Dané transakce se tak nijak nevymykaly běžným obchodním transakcím žalobkyně či dalších subjektů podnikajících ve stejném odvětví. Ve vztahu k poslední vymezené objektivní okolnosti soud dodal, že představuje pouze shrnutí okolností již výše uvedených. Uzavřel, že nezjistí-li žalovaný existenci nových okolností případu, nad rámec již uvedených, které dostatečně odůvodňují závěr o účasti žalobkyně na podvodu, bude na něm, aby žalobkyni nárok na odpočet DPH z daných obchodních transakcí uznal.

II. Obsah kasační stížnosti

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále „stěžovatel“) kasační stížnost. Tvrdí, že unesl své důkazní břemeno a prokázal, že žalobkyně o daňovém podvodu věděla či vědět mohla. Krajský soud neposoudil skutkový stav v celém kontextu a posuzoval jen dílčí otázky, které samy o sobě nevypovídají o charakteru jednání žalobkyně. Stěžovatel shromáždil dostatek objektivních okolností, které jednoznačně indikují nestandardnost obchodních případů. Jednání žalobkyně, která disponovala pouze daňovým dokladem, sice bylo v souladu se soukromoprávními právními předpisy, avšak z pohledu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), lze její jednání označit

za neobezřetné, riskantní a spoléhající na absenci kontroly správce daně. Žalobkyně neprověřovala své nové obchodní partnery, na které neměla žádné reference a kteří ji vyhledali a oslovili. Neověřovala si, zda osoby, s nimiž jednala, zastupují právě dané dodavatele. Dodavatelé prodávali rizikové zboží, které je často paděláno, v rizikovém prostředí a žalobkyně nekontrolovala jeho původ. Neuzavírala kupní smlouvy písemně a neměla řádně ošetřeny smluvní podmínky. Písemně nebyly sjednány ani reklamační a záruční podmínky. Docházelo k rozdílnému jednání žalobkyně ve vztahu k dodavateli oproti vztahu s odběrateli, byť byl předmět transakce shodný. Platby probíhaly v hotovosti. Nechozelo k opatřování dalších důkazních prostředků (např. shromáždění objednávek či komunikace s dodavateli). Krajský soud nezohlednil všechny zjištěné objektivní okolnosti a už vůbec je nezhodnotil komplexně. Skutkově podobným případem se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016-55, podle něhož skutečnost, že si daňový subjekt při obchodování počíná běžně a obvykle neobezřetně, není okolností svědčící v jeho prospěch a podporující tvrzení o nevědomosti ohledně účasti na podvodu. Naopak to svědčí o obecné absenci kontrolních mechanismů v jeho obchodní činnosti.

[5] Stěžovatel dále nesouhlasí s posouzením první objektivní okolnosti (neověření pravosti zboží). Ze skutečnosti, že padělky nebyly odhaleny přímo u žalobkyně, nelze automaticky dovodit závěr, že neověřování pravosti zboží obchodovaného v rizikovém prostředí, v němž se s padělkami často obchoduje, nelze považovat za nestandardní. Nestandardní okolnosti by neměly být vztahovány toliko ke konkrétním skutečnostem týkajícím se dřívějšího obchodování daného subjektu, ale ve vztahu k prostředí a okolnostem, v nichž obchoduje. Žalobkyně by měla vnímat podnikatelská rizika v okolním prostředí a jednat tak, aby se jim vyhnula. Stěžovatel nesouhlasí ani s posouzením navržených opatření. Pokud by si obchodník v daném prostředí ověřil pravost nakupovaného zboží, zásadně by tím zvýšil šance, že se sám do obchodu s padělaným zbožím nezapojí, resp. že se dozví o své účasti na podvodu. Stěžovatel navíc definoval více možných opatření, které krajský soud nevzal v potaz. Pokud jde o druhou objektivní okolnost (neověření identity osob jednajících za dodavatele), považuje stěžovatel uvedení zmínky o rizikovitosti osob vietnamské národnosti za vytržené z kontextu svého rozhodnutí. Závěr o rizikovitosti byl totiž obsažen v části, kde vypořádával odvolací námítky, a nikoli v části, kde vymezil objektivní okolnosti. Těžiště druhé objektivní okolnosti spočívalo v tom, že žalobkyně neověřovala identitu osob jednajících za dodavatele, kteří se prokazovali jen výpisem z obchodního rejstříku a osvědčením o registraci k DPH. K tomu stěžovatel v rozhodnutí uvedl pouze to, že se jednalo o osoby vietnamské národnosti, o kterých je všeobecně známo, že se více podílely na organizovaném zločinu spojeném s prodejem zboží. Zásadní pro hodnocení této objektivní okolnosti je nepřiraditelnost konkrétních osob k dodavatelským společnostem, za které měly jednat, nikoli jejich národnost. Absurdní závěr o kolektivní vině proto nemůže obstát. Jestliže krajský soud uzavřel, že standardně není totožnost zástupců dodavatele ověřována, oponuje stěžovatel tím, že za ideálních podmínek je standardem zjevná přiřaditelnost fyzické osoby k dodavateli, za kterého jedná. Ačkoliv žalobkyně nemá oprávnění k ověřování totožnosti, bylo by s ohledem na konkrétní okolnosti případu zcela akceptovatelné, aby se o to alespoň pokusila u fyzických osob, se kterými jednala poprvé a na základě reakce dodavatele si posoudila rizikovost.

pokračování

[6] Také třetí objektivní okolnost (rozdílnost podpisu jedné osoby jednající jménem dvou dodavatelů a nepřiraditelnosti k podpisovým vzorům) krajský soud hodnotil bez přihlédnutí k okolnostem dalším. Tato okolnost přímo souvisí s neověřováním identity osob jednajících za dodavatele. Proto bylo nutné hodnotit i další souvislosti daných transakcí (často padělané zboží; oslovení vietnamskými dodavateli bez referencí, kteří neprokazovali identitu svou ani původ zboží; absence písemné kupní smlouvy a řádného ošetření smluvních podmínek). Hodnocení této okolnosti bez přihlédnutí k celkovému kontextu obchodování zapříčinilo nesprávnost závěrů krajského soudu. Stěžovatel nepopíral, že podpis není obligatorní náležitostí faktury. Za nestandardnost ale nemusí být považovány pouze skutečnosti, které jsou v rozporu se zákonem. Postačuje, pokud se daná skutečnost vymyká racionálnímu obchodnímu jednání. Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že by bylo možné zbývající objektivní okolnost, kterou vymezil, považovat za pouhé shrnutí prvních tří okolností. Jejím těžištěm byly zkušenosti žalobkyně. S nimi se však krajský soud vůbec nevypořádal a nezohlednil veškeré skutečnosti v jejich souhrnu, jak požaduje např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 16/2017-43.

[7] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Stěžovatel uplatnil kasační námitky zpochybňující posouzení právní otázky krajským soudem v předchozím řízení (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.). Má za to, že v žalobou napadeném rozhodnutí dostatečně vymezil objektivní okolnosti, které svědčily o tom, že žalobkyně věděla, resp. mohla a měla vědět, že přijaté plnění bylo zasaženo podvodem na DPH.

[11] Nejvyšší správní soud v návaznosti na již existující judikaturu tohoto soudu i Soudního dvora EU (na kterou se v kasační stížnosti odvolává stěžovatel a v napadeném rozsudku i krajský soud) připomíná, že podvodem na DPH se označuje situace, v níž jeden daňový subjekt jako účastník podvodu neodvede státní pokladně vybranou DPH a další subjekt si ji naopak odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění (srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS). Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět (viz rozsudek ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016-28). Z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Zjednodušeně řečeno, znakem podvodu je, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte. Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“

z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH mezi těmito subjekty (srov. výše již citovaný rozsudek ve věci sp. zn. 5 Afs 60/2017). V návaznosti na výše uvedené je třeba zdůraznit, že v nyní posuzované věci se krajský soud nezbyval otázkou, zda žalobkyně skutečně byla součástí řetězce, který byl zatížen podvodem na DPH, či dokonce zda naplnila hmotně-právní a formální podmínky nároku na odpočet. Tyto otázky zde nebyly sporné a závěry napadeného rozsudku se týkaly pouze toho, zda žalobkyně o podvodu mohla a měla vědět či nikoli, a tímto rámcem je vymezeno i nyní vedené kasační řízení.

[12] K takto vymezené sporné otázce lze dále připomenout, že odmítnutí nároku na odpočet je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, a proto 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. Jestliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti (viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11). Závěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. Odmítnout nárok na odpočet lze pouze tehdy, pokud z takové analýzy plyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH, ale naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že plátce daně jednal poctivě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS). Obecně dále platí, že operace uskutečněné v rámci podvodu neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Rozhodné je proto posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Zejména zda docházelo k úhradám fakturovaných částek, zda byly všechny pohledávky řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů (viz výše již citovaný rozsudek sp. zn. 5 Afs 60/2017 nebo rozsudky ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, a ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42). Po daňovém subjektu nelze spravedlivě požadovat, aby v případě standardního obchodu v rámci své běžné podnikatelské činnosti zkoumal (bedlivěji než běžně), zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu může dojít k podvodnému jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014-47).

pokračování

[13] Mezi objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt mohl a měl vědět o tom, že přijal nebo uskutečnil plnění v řetězci zasaženém daňovým podvodem, řadí judikatura Nejvyššího správního soudu typicky situaci, kdy muselo být daňovému subjektu z jednání s obchodním partnerem zřejmé, že jedná s podnikatelským subjektem, který vykazuje znaky pouze formálně existující právnické osoby, dále personální propojení subjektů v řetězci či osobní vazby jednatelů (viz rozsudek ze dne 8. 10. 2015, čj. 7 Afs 237/2015-33), absenci písemné smlouvy či pojištění u rozsáhlého obchodu s vysoce nadhodnocenými cenami zboží, neplacení dodaného zboží a následné nevymáhání této pohledávky (rozsudek ze dne 18. 6. 2015, čj. 9 Afs 10/2015-29), nesjednání rozsahu plnění ve smlouvě s tím, že je následně smluvní cena dodatkem ke smlouvě zpětně zvýšena tak, že obchody postrádají ekonomický smysl (rozsudek ze dne 30. 9. 2015, čj. 1 Afs 25/2015-49), několikaletou splatnost pohledávek, absenci zajištění závazku ze strany zahraničního dodavatele, nevymáhání splatných pohledávek, koupi a prodej značně nadhodnoceného zboží, podezřele nízké marže, platby sjednané v neobvyklé měně, platby v hotovosti, fakturace v neobvyklém jazyce pro daný trh, značný objem vývozu zboží velmi nízké až neupotřebitelné kvality, nedostatek povědomí o registraci obchodního partnera k povinnému členství v obchodní komoře (rozsudek ze dne 27. 8. 2015, čj. 2 Afs 104/2015-33). Je třeba také zohlednit, zda daňový subjekt s podnikáním v dané oblasti měl předchozí zkušenosti (rozsudek ze dne 30. 5. 2012, čj. 1 Afs 26/2012-34). Při posuzování podvodu na DPH tíží důkazní břemeno správce daně nejen co do existence podvodu, ale také co do zapojení daňového subjektu do něj, včetně skutečnosti, že daňový subjekt věděl, resp. měl a mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu. Přenášení důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt je nepřipustné. Pokud správce daně své důkazní břemeno unese a prokáže, že daňový subjekt věděl či měl a mohl vědět o své účasti na podvodu na DPH, může daňový subjekt vylicit skutečnosti, které svědčí o jeho dobré víře, resp. o tom, že přijal veškerá opatření, která na něm bylo možné rozumně vyžadovat, aby riziku zapojení do daňového podvodu zabránil (viz např. výše již citovaný rozsudek ve věci sp. zn. 10 Afs 182/2018).

[14] Pro aplikaci výše nastíněných obecných východisek pro nyní projednávanou věc je třeba shrnout obvyklou podobu sporných transakcí (způsob, jakým žalobkyně obchodovala), jak ji stěžovatel ve svém rozhodnutí ve vztahu k jednotlivým dodavatelům popsal, přičemž žalobkyně takto zjištěný skutkový stav nijak nezpochybnila. Žalobkyně obchodovala se zbožím v areálu tzv. „vietnamské tržnice“, kde prodává koženou galanterii. Tuzemské dodavatele sama aktivně nevyhledávala, ale potenciální dodavatelé jí zboží jezdili nabízet sami do její provozovny. Vždy se jednalo o nové dodavatele, na které neměla reference. K předání zboží docházelo v provozovně žalobkyně. Konkrétní dodávky probíhaly tak, že žalobkyni v provozovně kontaktovali jednatelé dodavatelů, nabídli jí vzorky zboží, ceny, představili firmu, ukázali výpis z obchodního rejstříku a osvědčení o registraci k DPH. Identitu jednatelů ověřovala jen na základě jejich prohlášení. Z nabízeného zboží si žalobkyně vybrala a zboží převzala buď ihned přímo z auta, nebo jej dodavatelé dodali později tentýž den či den následující spolu s fakturou. Žalobkyně si otevřela krabice se zbožím a zkontrolovala množství a kvalitu zboží. Kupní smlouvy byly sjednány ústně a reklamační podmínky spočívaly v možnosti vyměnit vadné výrobky při dalším odběru zboží. Ačkoliv žalobkyně sama při prodeji využívá rozhodčí doložky, při nákupu zboží si ji nesjednávala, protože jí obchody nepřipadaly jako velké riziko a neví, zda by dodavatele přesvědčila k jejímu podpisu. Původ zboží neověřovala a důvěřovala

prohlášení jednatele. V rámci možností si jen dělala řešerše při ukázce vzorků, čímž na základě svých zkušeností předcházela pořízení padělků.

[15] Před vypořádáním dílčí kasační argumentace týkající se výše již vymezených objektivních okolností považuje Nejvyšší správní soud za vhodné předeslat, že pokud jde o prokazování vědomostní složky, musí být v souladu se shora citovanou judikaturou úvahy o nestandardnosti transakcí činěny s přihlédnutím k tomu, v jakém prostředí se odehrály a jaké jsou zde běžné obchodní zvyklosti. Nelze proto na vymezené objektivní okolnosti nahlížet univerzální optikou toho, jak by nejspíš měly podle přesvědčení stěžovatele obchodní transakce objektivně probíhat napříč ekonomikou bez ohledu na specifika určitých typů transakcí. Jinými zákonitostmi se tak nepochybně bude řídit vývoz spodního prádla za desítky milionů Kč do Spojených arabských emirátů (viz výše již citovaný rozsudek ve věci sp. zn. 2 Afs 104/2015), nákup reklamního prostoru, resp. sponzorského vzkazu ve vysílání veřejnoprávní televize (rozsudek ze dne 5. 8. 2020, čj. 10 Afs 11/2020-55) nebo obchodování s koženou galanterií v prostoru vietnamské tržnice. Z rozhodnutí stěžovatele a ani z jeho kasační stížnosti však v nyní projednávané věci neplyne, jaký způsob obchodování považuje v daném prostředí za obvyklý a v jakém směru (rozsah či jiné aspekty) se mu sporné transakce žalobkyně vymykají, ačkoliv právě toto porovnání s „místní realitou“ by mohlo být pro závěr stěžovatele významné. Teprve v tomto srovnání se totiž mohou v plném světle promítnout zjištěné nestandardnosti. Pokud stěžovatel navzdory tížícímu důkaznímu břemenu při prokazování vědomostní stránky podvodu na zjišťování těchto podstatných okolností rezignuje a vyjde pouze z obecně formulované představy o tom, jak by podnikání daného daňového subjektu mělo vypadat, přičemž není zřejmé, jak vypadá běžný (standardní) způsob podnikání v daném odvětví, od kterého se měl daňový subjekt odchýlit, vystavuje se riziku, že jeho závěry neobstojí, neboť nevyvrátí pochybnosti o tom, zda běžný způsob obchodování v daném odvětví a lokalitě nemůže být odlišný. Jinými slovy, jestliže daňový subjekt plausibilně tvrdí, že obdobný způsob obchodování využívá dlouhodobě a obdobně postupují i další subjekty v daném odvětví a lokalitě, přičemž takový způsob obchodování lze považovat za objektivně možný, představitelný a nikoli zjevně nelogický, je třeba klást na závěry daňových orgánů týkající se naplnění kritérií vědomostního testu vyšší požadavky. Výše uvedené samozřejmě platí pouze v případě, že způsob, povaha, předmět či jiné okolnosti obchodování daňového subjektu a jeho obchodních partnerů nejsou v rozporu s povinnostmi plynoucími z právních předpisů veřejného práva v celé jejich šíři a transakce se pohybují ve standardním rámci předpokládaném právním řádem ČR. Postupuje-li daňový subjekt nezákonně, resp. jím uskutečněné transakce lze považovat za „podvodné“ i z jiných hledisek než daňových, má to logicky význam i pro nároky kladené na důkazní břemeno daňových orgánů.

[16] Co se týče stěžovatelem odkazovaného rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 1 Afs 53/2016, neztotožňuje se Nejvyšší správní soud s tím, že by danou věc s případem žalobkyně pojila „*nápadná skutková podobnost*“. Jak stěžovatel v kasační stížnosti citoval, v dané věci bylo obchodování daňového subjektu nestandardní, k čemuž Nejvyšší správní soud uvedl, že standardnost obchodů nemůže založit skutečnost, že daňový subjekt si neobezřetně počíná běžně a obvykle. Tyto závěry však nejsou v rozporu s nyní napadeným rozsudkem krajského soudu, neboť i krajský soud vyšel z toho, že je standardnost obchodů nutné posuzovat s ohledem na běžný způsob obchodování v daném

pokračování

odvětví, což však (jak již bylo výše uvedeno) stěžovatel neučinil a v kasační stížnosti tento závěr ani výslovně nenapadá. Napadený rozsudek nestojí na závěru, dle kterého by snad obchody žalobkyně měly být standardní, protože žalobkyně obchoduje běžně neobežřetně, jak stěžovatel naznačuje.

[17] Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že tzv. objektivní okolnosti týkající se vědomosti o daňovém podvodu je nutno vymezit již v rozhodnutí daňových orgánů. Prostor pro jejich doplnění nepředstavují podání učiněná k soudu a tím spíše ne odůvodnění kasační stížnosti reagující na zrušující rozsudek krajského soudu. Proto Nejvyšší správní soud nemohl přihlížet ke stěžovatelem tvrzené skutečnosti, že si žalobkyně neopatřovala další „důkazní prostředky“ (objednávky, komunikaci s dodavateli atd.), jelikož uvedené žalovaný jako objektivní okolnost ve svém rozhodnutí nevymezil (a to ani v rámci jiných zjištěných okolností) a nemohl ji tak zohlednit ani krajský soud. Současně nelze akceptovat ani argumentaci, podle které měl krajský soud jako objektivní okolnosti posuzovat i některá přiměřená opatření, která stěžovatel vymezil a při jejichž využití se dle něj žalobkyně mohla vyhnout účasti na daňovém podvodu. Objektivní okolnosti a přiměřená opatření totiž tvoří dvě samostatné kategorie (samostatné kroky v tzv. vědomostním testu), přičemž k posuzování přiměřených opatření je třeba přistoupit až v případě, že daňové orgány unesou důkazní břemeno co do vymezení objektivních okolností. Jestliže tomuto požadavku stěžovatel nedostojí, není možné, aby nyní zpětně tvrdil, že některá jím navrhovaná opatření byla vlastně objektivními okolnostmi a krajský soud je měl tímto způsobem hodnotit. Nejvyšší správní soud takový závěr nepovažuje za nepřiměřeně formalistický, jak naznačuje stěžovatel, neboť samotné podřazení závěrů pod jednotlivé fáze vědomostního testu není samoúčelné a umožňuje daňovému subjektu (žalobkyni) se proti těmto závěrům efektivně bránit a zpochybňovat je. Krajskému soudu proto nelze vytýkat, že se v napadeném rozsudku zabýval pouze objektivními okolnostmi, které stěžovatel ve svém rozhodnutí takto vymezil. V obecné rovině jistě není vyloučeno, že se objektivní okolnosti a přiměřená opatření předcházející účasti na daňovém podvodu mohou v některých ohledech prolínat či z hlediska kontextu doplňovat. V nynější věci však stěžovatelem konkrétně zmiňovaná preventivní opatření (vyšší míra prověřování dodavatelů, písemné sjednání smluv, reklamačních a dalších smluvních podmínek, kontrola podpisových vzorů, shromažďování dalších důkazních prostředků či přijetí interních kontrolních mechanismů) jsou i z hlediska systematiky žalobou napadeného rozhodnutí od objektivních okolností zcela jasně oddělena (viz bod [42] rozhodnutí stěžovatele). Jak již bylo navíc výše uvedeno, smysl vymezení přiměřených opatření a objektivních okolností je odlišný.

[18] V obecné rovině je třeba v návaznosti na výše uvedené dále odmítnout výtky stěžovatele vůči žalobkyni, podle nichž měla při uplatnění odpočtů počítat i s povinností prokázat nárok, resp. předložit důkazní prostředky nad rámec daňového dokladu tak, aby byly obchodní transakce podrobněji zdokumentovány. Jistě lze po daňových subjektech s přihlédnutím k povaze určité transakce požadovat alespoň základní míru obezřetnosti, a to i pokud jde o doklady o takové transakci či další podklady, které by v budoucnu v případě možných sporů mohly sloužit jako „důkazní prostředky“. Tyto výtky však v nynější věci nejsou na místě, a to nejen s ohledem na popsanou povahu transakcí (a stěžovatelem nevysvětlenou nestandardnost či mimořádnost z hlediska obchodní činnosti žalobkyně), ale zejména z důvodu, že faktické uskutečnění zdanitelných plnění (tedy vznik

nároku na odpočet), který má prokazovat žalobkyně, zde nebylo zpochybněno. Předmětem sporu je naopak otázka, zda stěžovatel unesl své důkazní břemeno a prokázal vědomou účast žalobkyně na podvodu. Důkazní břemeno zde nesou daňové orgány, a to bez ohledu na to, zda jim svou aktivitou daňový subjekt umožní (resp. je vůbec schopen umožnit) podmínky obchodů podrobněji rozkrýt či nikoli. Pokud toto břemeno daňové orgány neunesou, nemohou tuto skutečnost přičítat nedostatečné důkazní aktivitě žalobkyně (k tomu viz výše již citovaný rozsudek sp. zn. 10 Afs 182/2018, odst. [35] a násl.).

[19] Pokud jde o samotnou první objektivní okolnost (neověřování pravosti obchodovaného zboží), ztotožňuje se Nejvyšší správní soud s krajským soudem v tom, že ani obchodování se zbožím, které bývá často paděláno, nemusí samo o sobě svědčit o účasti na daňovém podvodu. Požadavek zvýšené obezřetnosti pro daňové subjekty je na místě tam, kde již dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o solidnosti transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících [viz rozsudek Soudního dvora EU 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]. Obecně platí, že daňový podvod je často spojen s jinými postižitelnými činy, jako je padělání zboží (viz stanovisko generálního advokáta Macieje Szpunara ve spojených věcech *Staatssecretaris van Financiën proti Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti vof a Turbu.com BV, Turbu.com Mobile Phone's BV proti Staatssecretaris van Financiën*, C-131/13, C-163/13 a C-164/13). Stěžovatel u této okolnosti argumentuje tím, že žalobkyně původ zboží neprovéřovala „v nestandardní situaci“. Jak bylo již výše uvedeno, z rozhodnutí stěžovatele však vůbec neplyne, zda se jednalo o nestandardní situaci, případně v čem spočívala. Stěžovatel se nijak nevypořádal s tím, zda obdobný způsob obchodování je v daném prostředí běžný, resp. zda a jakou formou k dokládání a prověřování původu zboží v obdobných situacích dochází, a to i s přihlédnutím k rozsahu daných transakcí. Nejvyšší správní soud nepopírá, že zboží obchodované v rámci „vietnamské tržnice“ může být častěji padělané. Lze jej proto považovat za „rizikovou komoditu“ ve smyslu výše citované judikatury. Zároveň je však zřejmé, že se nejednalo o dodávky velkého rozsahu, plnění probíhalo fakticky ihned nebo v krátkém časovém odstupu, dodavatelé žalobkyni předkládali vzorky zboží, které si mohla prohlédnout, a jednalo se o zboží, které je zcela relevantní z hlediska běžné obchodní činnosti žalobkyně. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že jistou roli může hrát také skutečnost, že sama žalobkyně v minulosti nebyla zapojena do obchodování s padělaným zbožím. Stejně tak významné může být i to, o jaké konkrétní zboží se v té které věci jedná. Jiná míra obezřetnosti daňového subjektu resp. pochybností daňových orgánů bude logicky dána u zboží věhlasných značek a jiná u levnějšího zboží méně známých výrobců. Ani takové rozlišení (či jiné hodnocení prodávaného zboží) však stěžovatel v dané věci neprovedl a vycházel obecně z toho, že se v daném případě jednalo o koženou galanterii. Nevyžadování dokladů o původu zboží proto za těchto okolností bez dalšího nelze považovat za natolik nestandardní a neobežretné, aby samo o sobě nasvědčovalo tomu, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla nebo vědět mohla.

pokračování

[20] V případě druhé objektivní okolnosti (neověřování identity osob jednajících za dodavatele) se Nejvyšší správní soud předně neztotožnil s námitkou, dle níž krajský soud vytrhl z kontextu zmínku, že k ověření identity měla žalobkyně přistoupit s ohledem na rizikovost osob vietnamské národnosti. Stěžovatel uvádí, že toto tvrzení uvedl pouze v rámci vypořádání odvolací námítky a nikoliv při vymezování objektivních okolností. K tomu je však třeba uvést, že je v zásadě pouze věcí stěžovatele, jakým způsobem koncipuje své rozhodnutí (zda nejprve posoudí věc komplexně a teprve následně odděleně reaguje na odvolací námítky, nebo rozhodnutí rozčlení jiným vhodným způsobem). Samotné vypořádání odvolacích námitek by ostatně mělo tvořit základ rozhodnutí odvolacího správního orgánu (zde stěžovatele) a závěry učiněné v reakci na odvolací námítky proto z podstaty nemohou být „vyňaty“ z přezkumu správního soudu. Závěry správního orgánu by naopak měly tvořit celistvý a koherentní celek, ať už je učiní v kterékoli části rozhodnutí. Stěžovatel navíc obdobně o jednatelích dodavatelů hovoří i na dalších místech svého rozhodnutí. Z kontextu celého odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí zřetelně plyne, že si žalobkyně měla identitu osob jednajících za dodavatele ověřovat, jelikož se jednalo o osoby „vietnamské národnosti, o kterých je všeobecně známo, že se více podílely na organizovaném zločinu spojeném s prodejem zboží, což mimo jiné dokládá mediální kauza z podzimu roku 2008 týkající se omezení udělování víz vietnamským státním příslušníkům“ (str. 15), resp., že jde o osoby „obecnou veřejností spojované s porušováním zákona a organizovaným zločinem“, resp. „rizikové osoby“ (str. 23). Nejvyšší správní soud se proto shoduje s krajským soudem, že vyznění této objektivní okolnosti tak, jak ji stěžovatel vymezil ve svém rozhodnutí, zjevně implikuje, že totožnost daných osob měla žalobkyně ověřovat s ohledem na to, že se jedná o osoby vietnamské národnosti. Nejedná se tak o „zcela absurdně vyvozený závěr“, který by byl „založen na zjevné a neopodstatněné smyšlence bez reálného podkladu v posuzovaném rozhodnutí“, jak tvrdí stěžovatel.

[21] Nejvyšší správní soud v této souvislosti neshledal důvodnou ani argumentaci směřující proti závěru krajského soudu, dle kterého ani v běžném obchodním styku není obvyklé ověřování totožnosti zástupců dodavatele dle úředních dokladů. V nyní posuzované věci žalobkyně identitu ověřovala na základě prohlášení osoby jednající za dodavatele, která předložila výpis z obchodního rejstříku a osvědčení o registraci k DPH. Podle stěžovatele skutečně standardně k takovému ověřování totožnosti nedochází, neboť je za ideálních podmínek standardem „zjevná přiřaditelnost fyzické osoby k dodavateli, za kterého údajně jedná“. Stěžovatel však již netvrdí, v čem konkrétně se nyní posuzovaná věc liší, resp. proč v tomto případě dané osoby přiřaditelné k dodavatelům nebyly nebo v čem naopak zjevná přiřaditelnost v jiných věcech spočívá. Jak navíc Nejvyšší správní soud výše uvedl, nelze na posuzovanou věc hledět optikou „ideálních podmínek“, ale podmínek obchodování v určitém specifickém odvětví a místě. Stěžovatel také připustil, že žalobkyně neměla žádné oprávnění požadovat po daných osobách, aby jí předložily úřední doklady, jak v napadeném rozsudku uvedl krajský soud. Požadavek na ověřování identity osob jednajících za dodavatele bude jistě na místě tam, kde bude sporná transakce zjevně neobvyklá (ať již rozsahem plnění, předmětem obchodu, způsobem provedení apod.). Jestliže stěžovatel přesvědčivě nevysvětlil, že o takovou zjevně neobvyklou transakci se jedná i v nyní posuzované věci, nelze žalobkyni vyčítat, že „to alespoň nezkusila“. V tomto ohledu lze připomenout, že v případě žalobkyně jsou sporné transakce rozprostřené do období od 4. čtvrtletí 2007 do 2. čtvrtletí 2010 a týkají se celkem 22 daňových dokladů se základem daně v celkové výši 800 970 Kč. Tuto částku jistě nelze považovat za nízkou,

nicméně s ohledem na délku uvedeného (prověřovaného) období a počet daňových dokladů nelze bez dalšího uzavřít, že by takové transakce ze strany žalobkyně vyžadovaly pro svou mimořádnost zvýšené nároky při ověřování totožnosti dodavatelů. Opětovně je nicméně nutno dodat, že i kdyby tomu tak bylo (nabízí se např. zkoumání podílu daných transakcí na obvyklém rozsahu obchodních aktivit žalobkyně, srovnání s jinými transakcemi apod.), měl na takové okolnosti stěžovatel upozornit, a to již v žalobou napadeném rozhodnutí, což však neučinil.

[22] Jde-li o třetí objektivní okolnost, kterou je rozdílnost podpisů jediné osoby jednající za dva dodavatele, přičemž tento podpis se nepodobá podpisovému vzoru založenému ve sbírce listin v obchodním rejstříku, lze předně poukázat na to, že dle judikatury zdejšího soudu i rozdílnost podpisu na faktuře a v podpisovém vzoru může být za určitých okolností objektivní okolností svědčící o nestandardnosti obchodu (viz výše již citovaný rozsudek ve věci sp. zn. 1 Afs 53/2016). Nelze však přehlédnout, že v dané věci se jednalo o obchodování se zlatými šperky v hodnotě milionů Kč, u kterých byla sjednána kupní smlouva pouze ústně, a platby probíhaly přes uvedenou výši v hotovosti. Jak Nejvyšší správní soud již výše opakovaně uvedl, nelze na všechny daňové subjekty za všech okolností klást jednotné požadavky na míru obezřetnosti, a to bez ohledu na konkrétní povahu transakce. Jak již bylo výše uvedeno, v nyní posuzované věci se obchody uzavírané žalobkyní pohybovaly v řádově nižších částkách a i další okolností transakcí se lišily. Naopak obecně platí, že Nejvyšší správní soud nepovažuje za běžnou obchodní praxi, aby byl ověřován podpisový vzor statutárního zástupce dodavatele v obchodním rejstříku za situace, kdy obchodní spolupráce bez problémů probíhá, sjednané služby jsou poskytovány, a daňový subjekt tak nemá důvod k pochybnostem o fungování dodavatele (viz rozsudek ze dne 20. 2. 2020, čj. 7 Afs 420/2018-37).

[23] Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem dospěl k závěru, že jednotlivé objektivní okolnosti tak, jak je stěžovatel vymezil, nejsou s ohledem na zjištěný skutkový stav bez dalšího natolik nestandardní, aby umožnily spolehlivě učinit závěr, že žalobkyně věděla nebo měla a mohla vědět, že dané transakce byly součástí podvodu.

[24] Pokud jde o kasační námitku, dle které krajský soud nezohlednil čtvrtou objektivní okolnost vymezenou v rozhodnutí stěžovatele (zkušenosti žalobkyně), ani té Nejvyšší správní soud nemohl vyhovět. Stěžovatel v této souvislosti uvedl, že objektivní okolností jsou i samotné zkušenosti žalobkyně, což doprovodil pouze výčtem výše již uváděných skutkových okolností (nákup často padělaného zboží, oslovení dodavatelů vietnamské národnosti bez referencí, neprokazování identity jednatelů, neprokázání původu zboží, úprava smluvních podmínek, předání zboží z automobilu s fakturou, platba v hotovosti a ústně sjednaná možnost reklamace). Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že tyto okolnosti jsou pouze shrnutím skutečností, jimiž se již zabýval u předchozích objektivních okolností, a proto odkázal na zbytek odůvodnění. Takový závěr lze podle Nejvyššího správního soudu akceptovat, neboť rekapitulované skutečnosti nepředstavují žádnou další samostatnou okolnost, se kterou by se krajský soud – byť nepřímou – v rámci ostatních objektivních okolností nevypořádal. Pro úplnost lze dodat, že ústním sjednáním smluv, reklamačních podmínek a platbami v hotovosti se krajský soud zabýval již ve svém prvním zrušujícím rozsudku v dané věci (sp. zn. 30 Af 67/2013) a z nyní napadeného rozsudku je zřejmé, že z tohoto rozsudku vychází a navazuje na něj. Jestliže stěžovatel nyní v kasační

pokračování

stížnosti zdůrazňuje, že těžištěm této (dle něj čtvrté a samostatné) objektivní okolnosti byly „zkušenosti žalobkyně“, není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, jaká nestandardnost má z této skutečnosti vyplývat. Otázka zkušenosti žalobkyně by vědomosti o podvodu mohla svědčit např. v situaci, kdy by překvapivě začala ve velkém rozsahu obchodovat s komoditou, se kterou nemá žádné zkušenosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2020, čj. 8 Afs 232/2018-45). V nyní posuzované věci však žalobkyně s koženou galanterií obchoduje dlouhodobě a stěžovatel v kasační stížnosti ani nijak blíže neosvětlil, co konkrétně bylo v případě zkušeností žalobkyně ve vztahu k její vědomosti o podvodu podezřelé.

[25] V neposlední řadě se stěžovatel v kasační stížnosti dovolává chybějícího komplexního posouzení všech objektivních okolností, které ve svém rozhodnutí vymezil. Má za to, že je krajský soud posoudil pouze samostatně a nikoliv ve vzájemných souvislostech. Byť je kasační stížnost rozsáhlá a stěžovatel poměrně podrobně shrnuje závěry plynoucí z judikatury zdejšího soudu k otázce komplexního posouzení objektivních okolností, z jeho samotné argumentace zřetelně neplyne, jaké konkrétní souvislosti, vzájemné vazby a konotace krajský soud pominul. Namísto toho s odkazem na danou judikaturu tvrdí, že krajský soud nehodnotil objektivní okolnosti komplexně a v souvislostech. Jak plyne z judikatury zdejšího soudu, kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011 čj. 1 As 67/2011-108, a ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54)

[26] Z rozhodovací praxe zdejšího soudu plyne, že byť jednotlivé objektivní okolnosti samy o sobě nesvědčí vědomosti daňového subjektu o podvodu na DPH, postačuje, pokud ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla (viz rozsudek ze dne 31. 7. 2013, čj. 1 Afs 58/2013-34). Ve výše již citovaném rozsudku sp. zn. 6 Afs 130/2014 nadto Nejvyšší správní soud uvedl, že na vědomost daňového subjektu o podvodu lze usuzovat jen tehdy, pokud z komplexního hodnocení vyplyne závěr, dle kterého nejsou vymezené objektivní okolnosti vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu a naopak nabízí jen minimální pravděpodobnost toho, že plátce daně jednal poctivě. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem dospěl v nynější věci k závěru, že ani při komplexním posouzení nejsou vymezené objektivní okolnosti natolik silné, aby jednoznačně a významně zpochybnil, že žalobkyně mohla jednat poctivě. Obchody s koženou galanterií tvořily běžnou podnikatelskou činnost žalobkyně a ze závěrů daňových orgánů neplyne, že by se jednalo o transakce jinak mimořádné. Stěžovatel především nevyvrátil, že by se podobným způsobem s uvedenou komoditou obchodovalo, že dotčené obchodní transakce probíhaly bezproblémově (zboží bylo dodáno, žalobkyně za něj zaplatila), obchodní podmínky nebyly neobvyklé či nelogické, ceny zboží zjevně nepřiměřené, případně že by jeho obchodované množství působilo nestandardně z hlediska podnikání žalobkyně. Stěžovatel stejně tak neprokázal, že by pasivita žalobkyně při vyhledávání dodavatelů a jejich ověřování byla v daném odvětví něčím neobvyklým. Ve shodě s krajským soudem Nejvyšší správní soud uvádí, že rizikovost obchodů byla z hlediska žalobkyně podstatně snížena také tím, že za zboží platila až poté, co jej fyzicky převzala a zkontrolovala. Nejvyšší správní soud ve světle výše uvedených skutečností

tvořících ve spojení se stěžovatelem vymezenými objektivními okolnostmi celkový kontext obchodování žalobkyně dospěl k závěru, že dané obchody nebyly natolik nestandardní či podezřelé, aby bylo možné spolehlivě a jednoznačně uzavřít, že žalobkyně věděla či měla a mohla vědět o tom, že jsou tyto obchody součástí podvodného řetězce. I v tomto ohledu tedy závěry krajského soudu přes uplatněnou kasační argumentaci obstojí.

[27] Závěrem lze poznamenat, že Nejvyšší správní soud nemohl přehlédnout, že závěry stěžovatele učiněné k objektivním okolnostem dokládajícím vědomost žalobkyně o podvodu a v návaznosti na to i uplatněné kasační námitky svou podstatou směřují do určité míry k otázce samotného prokázání zdanitelného plnění. To platí zejména pro argumentaci zpochybňující nedostatečné ověřování identity osob jednajících za dodavatele či posuzování jejich podpisů. Z této argumentace totiž plynou pochyby stěžovatele o tom, kdo a zda vůbec zboží dodal. Tyto otázky jsou však typicky předmětem dokazování nikoliv v rámci posuzování vědomosti o podvodu, ale právě v rámci hodnocení toho, zda vůbec došlo k uskutečnění zdanitelného plnění (a to navíc za odlišně koncipovaného rozložení důkazního břemene). Považuje-li stěžovatel tyto otázky v dané věci za stěžejní, bude na něm, aby se na ně případně v rámci dalšího daňového řízení zaměřil v souvislosti s opětovným posouzením toho, zda vůbec došlo k uskutečnění zdanitelného plnění či nikoliv. Jejich vtažení až do fáze posuzování vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu však přinejmenším není zcela přiléhavé. Nejvyšší správní soud dodává, že takovému postupu nebrání ani závazný právní názor krajského soudu (viz zejm. bod 45. napadeného rozsudku), který výslovně předpokládá možnost zjištění existence nových okolností. Případná nová zjištění stěžovatele se totiž mohou týkat nejen vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu (na kterou bylo zacíleno nynější řízení), ale mohou souviset i s naplněním dalších podmínek nutných k uznání nároku žalobkyně na odpočet.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud tedy shledal stěžovatelem uplatněné námitky nedůvodnými, a kasační stížnost proto dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[29] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Žalobce měl ve věci úspěch, avšak právo na náhradu nákladů řízení neuplatnil a ani ze spisu nevyplývalo, že by mu v souvislosti s řízením o kasační stížnosti vznikly jakékoliv náklady řízení. Ve věci neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně 27. října 2020

Milan Podhrázký
předseda senátu