



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **VOTAVA - účetní a daňová kancelář s.r.o.**, se sídlem Hniličkova 309, Ústí nad Orlicí, zast. Mgr. Hanou Erbsovou, advokátkou se sídlem Klicperova 1266/1, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, čj. 38507/18/5300-22441-712084, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 9. 5. 2019, čj. 52 Af 51/2018-48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Pardubický kraj (správce daně) platebními výměry ze dne 14. 7. 2017 vyměřil žalobkyni DPH ve výši 66 832 Kč za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 a ve výši 342 546 Kč za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2014. U daných zdaňovacích období správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně deklarovala přijetí zboží, a to granulátu ryzího stříbra od jediného dodavatele (R. B.). Toto plnění bylo podle správce zasaženo daňovým podvodem, a proto žalobkyni neuznal nárok na odpočet DPH, neboť v průběhu daňové kontroly byly zjištěny objektivní skutečnosti, které svědčí o zapojení žalobkyně do řetězce plátců účastnících se podvodů na DPH.

[2] Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 9. 2018 změnil oba napadené platební výměry v části týkající se placení daně na straně 3, v ostatním zůstaly výroky napadených platebních výměrů nezměněny.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Stěžovatelka namítla, že se krajský soud nevypořádal s námitkou, že správní orgány neprokázaly vazbu stěžovatelky na část řetězce, v níž správce daně zřejmě zjistil daňový podvod. Dále vznesla námitku, že finanční orgány nesprávně ztotožnily nepřijetí určitých kontrolních opatření s vědomostí o daňovém podvodu. Po stěžovateli nebylo možné požadovat, aby přijímala jakékoli opatření mimo vztah se svým bezprostředním dodavatelem. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že nenapadla závěry správních orgánů, které se týkaly toho, že určité společnosti v obchodním řetězci sídlily na virtuální adrese, byly nekontaktní a jednatele společností byli příbuzní. Stěžovatelka uvedla, že o těchto skutečnostech nevěděla, přičemž vědomost o zapojení těchto subjektů do obchodního řetězce považuje stěžovatelka za zásadní. Podle stěžovatelky správní orgány netvrdily a neprokázaly, že by stěžovatelka nebo její přímý dodavatel byli v jakémkoli vztahu s osobami, které neplnily daňové povinnosti, anebo že by věděli o jejich existenci. Stěžovatelka v žalobě dále odkázala na judikaturu, podle níž na ni nemůže být uvaleno důkazní břemeno v nezákonném rozsahu, kdy by jí bylo kladeno k tíži, že nemůže prokázat skutečnosti nacházející se mimo její vliv, o nichž navíc nemá dostupné informace. Stěžovatelka nemohla v tomto směru jakkoli konkrétně napadat závěry správních orgánů. Takto by mohla postupovat pouze v případě, že by s osobami, kterých se závěry týkají, byla v kontaktu. Naopak krajský soud i žalovaný ponechali bez odpovědi, proč tyto skutečnosti mají být přičítány k tíži stěžovatelce.

[5] Podle stěžovatelky se krajský soud také nevyjádřil k zásadní námitce, že finanční orgány u stěžovatelky vyvozují objektivní odpovědnost. Finanční orgány náležitě nezduvodnily, proč ze všech navazujících článků obchodního řetězce považují právě stěžovatelku za dalšího účastníka daňového podvodu (k tomu odkázala na rozsudek NSS ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015-47). Stěžovatelka v žalobě opakovaně zdůraznila, že objektivní okolnosti svědčící o daňovém podvodu se nevyskytovaly u ní ani jejího přímého dodavatele.

[6] Stěžovatelka rovněž namítla, že krajský soud podal skutková zjištění v kontextu žalobních námitek zkresleně a nepřesně. Krajský soud nepřisvědčil její námitce neprovedení výslechu osob zastupujících jejího odběratele (společnost BEDRA) a nepřipadně uvedl, že stěžovatelka by tím mohla pouze účelově demonstrovat údajnou čistotu zmíněného obchodování. Podle stěžovatelky se jedná o spekulaci.

[7] Podle krajského soudu stěžovatelka neobjasnila, proč najednou začala obchodovat s drahými kovy. Stěžovatelka v daňovém řízení přitom již uvedla, že se u ní jednalo o

pokračování

nahodilou a časově omezenou příležitost. Na trhu s drahými kovy byla nezkušená. Není na ni proto možné klást takové požadavky jako na osoby, které se obchodováním s touto komoditou dlouhodobě zabývají.

[8] Krajský soud také podle stěžovatelky nesprávně dovodil, že po provedení vědomostního testu přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt (podle žalovaného dokonce před učiněním vědomostního testu). Tento závěr je ovšem chybný, neboť podle rozsudku NSS ze dne 19. 1. 2017, čj. 6 Afs 148/2016-30, po provedení vědomostního testu důkazní břemeno na daňový subjekt zpět nepřechází.

[9] Stěžovatelka dále popsala princip daňové neutrality, citovala judikaturu věnující se daňovým podvodům a uvedla, že splnila všechny formální a hmotněprávní podmínky na odpočet DPH. Kdyby v obchodním řetězci správce daně odhalil daňový podvod, stěžovatelce nic nebránilo nárokovat si odpočet daně na vstupu. Při absenci daňového úniku v dodavatelském řetězci by tedy správce daně musel akceptovat motivaci plátce spočívající v zapojení do obchodních vztahů na pozici, která umožňuje čerpání nadměrného odpočtu. Uvedené shrnula stěžovatelka tak, že jak přítomnost daňového podvodu na vzdálenějším článku obchodního řetězce, tak ani relativně nestandardní okolnosti obchodního vztahu plátce daně k jeho bezprostředním obchodním partnerům nemohou samy o sobě odůvodnit odepření nároku na odpočet daně. K tomu by musel přistoupit třetí prvek, a to souvislost mezi nestandardními okolnostmi v obchodních poměrech plátce a přítomností daňového podvodu v řetězci, která umožňuje plátcovi daně logickou úvahou zpětně usoudit na možnou existenci daňového podvodu ve vzdálené části řetězce. Podle stěžovatelky nebyl třetí prvek v jejím případě správnými orgány prokázán. Stěžovatelka si prověřila svého dodavatele a odběratele, dodavatele navíc znala už delší dobu. Nepochybovala také o tom, že odběratel jako zavedený obchodník s drahými kovy a dlouholetou zkušeností bude schopen dostatečně spolehlivě poznat kvalitu dodávaného zboží a jakékoli výhrady by jí případně sdělil. Odběratel by jistě za nekvalitní zboží odmítl zaplatit. S jinými subjekty obchodního řetězce nebyla stěžovatelka v kontaktu.

[10] Stěžovatelka navrhla, aby NSS napadený rozsudek krajského soudu zrušil a zrušil rovněž rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný uvedl, že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný. Soud není povinen vypořádat každou námitku jednotlivě, ale je podstatné, aby z jeho rozhodnutí bylo zřejmé, jak se s námitkami, byť implicitně, vypořádal. Krajský soud se zabýval existencí podvodu na dani a naplněním podmínek tzv. vědomostního testu a odůvodnění napadeného rozsudku je logické. Žalovaný podotkl, že v rámci vědomostního testu nebyly stěžovatelce kladeny k tíži vyjmenované skutkové okolnosti, které se týkaly otázky existence podvodu na dani, ale pouze objektivní okolnosti zjištěné v druhém pomyslném kroku a bezprostředně související s obchodní spoluprací stěžovatelky s jejím přímým obchodním partnerem, které v ní měly vzbudit podezření, že se účastní podvodu na dani. K argumentaci stěžovatelky, že nebyla prokázána její vazba na článek řetězce, u kterého byla zjištěna chybějící daň, žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2019, čj. 4 Afs 104/2018-79. V projednávané věci vyšly najevo nestandardní znaky týkající se obchodní

spolupráce mezi stěžovatelkou a jejím bezprostředním dodavatelem (pan B.), které měly vzbudit ve stěžovateli podezření o zapojení do podvodu na dani.

[12] Žalovaný konstatoval, že výsledky osob spojených se společností BEDRA nebyly k návrhu stěžovatelky provedeny, neboť nevznikly pochybnosti o faktickém průběhu obchodních transakcí mezi stěžovatelkou a touto společností. Svědecké výpovědi by proto nemohly přinést nové skutečnosti, které by nebyly bez jakýchkoli pochybností prokázány již na základě předchozího dokazování. Tyto závěry nejsou založeny na spekulativním hodnocení obsahu důkazních návrhů, ale na jejich objektivní nadbytečnosti. Pokud krajský soud poukázal na účelovost žalobních námitek v tomto ohledu a účelovost důkazních návrhů, nelze v tom bez dalšího shledat namítanou nezákonnost napadeného rozsudku.

[13] Podle žalovaného krajský soud přezkoumal závěry týkající se vědomostního testu v reakci na žalobní námítky a zabýval se objektivními okolnostmi, které měly ve stěžovateli vzbudit podezření, že se účastní plnění, které je stíženo daňovým podvodem. Žalovaný vyjmenoval konkrétní objektivní okolnosti. Stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření, na základě kterých mohla zjistit, že se účastní daňového podvodu. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 5. 2018, sp. zn. 51 Af 21/2017.

[14] K otázce důkazního břemene žalovaný uvedl, že finanční orgány musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, ze kterých vyplývá, že daňový subjekt o účasti na daňovém podvodu věděl nebo vědět mohl, a dále musí prokázat, že daňový subjekt nepřijal opatření, která by mu v účasti na daňovém podvodu zabránila. V tomto ohledu tedy nejsou závěry krajského soudu přesné. Podle žalovaného je ovšem podstatné, že všechny tyto skutečnosti finanční orgány prokázaly.

[15] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Projednávaná věc se týká nároku na odpočet DPH. Tato problematika je upravena v § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Obecná východiska

[18] Podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu je, že zdanitelné plnění přijaté od jiného plátce použije daňový subjekt ke své ekonomické činnosti. Splnění této podmínky prokazuje plátce primárně svým účetnictvím, popřípadě dalšími doklady. Od popsané situace je třeba odlišovat případy, kdy daňový subjekt sice prokáže, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na předložených účetních dokladech, jsou tu však další okolnosti, které přiznání nároku na odpočet DPH v konkrétním případě vylučují. Jednou z těchto okolností je zasažení zdanitelného plnění podvodem na DPH, který představuje v podstatě to, že není odvedena určitá částka později získaná jako DPH. Podvod na DPH může představovat např. situace, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání

pokračování

zvýhodnění, které je v rozporu s účelem daňového práva, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.

[19] Nepřiznat nárok na odpočet DPH nelze vždy jakémukoli subjektu, který se účastnil daňového podvodu. Nárok na odpočet DPH nebude odepřen subjektům, které příjmou veškerá opatření, jež 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. V takových případech je třeba ctít legitimní očekávání, dobrou víru a právní jistotu poctivých daňových subjektů, které jednají s rozumnou mírou opatrnosti, aby se nestaly součástí daňového podvodu. 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. Odmítnout nárok na odpočet DPH lze tedy pouze v případě, pokud bylo s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria. Tyto skutečnosti je povinen prokázat správce daně. Eventuální přenášení tohoto důkazního břemene na daňový subjekt je ve smyslu výše vysloveného nepřipustné. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění ohledně účasti na podvodech na DPH by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu.

[20] Výše uvedená obecná východiska daňového podvodu NSS převzal z rozsudku ze dne 13. 11. 2019, čj. 10 Afs 132/2019-64, na nějž a tam citovanou judikaturu NSS i SDEU soud v projednávané věci v podrobnostech odkazuje.

[21] Skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a jejím nárokováním vznikají, i když daňový subjekt, který uplatňuje nárok na DPH, nemá poznatky o daňovém subjektu, jenž tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu. Bezprostředně spolupracující subjekty ovšem musí vykazovat takové podezřelé znaky, že daňový subjekt mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na DPH. Pokud daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet DPH, alespoň mohl vědět, že navázal bezprostřední obchodní spolupráci s takovými subjekty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé (rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2019, čj. 4 Afs 104/2018-79).

Námítka nepřezkoumatelnosti

[22] Stěžovatelka namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Podle jejího názoru se krajský soud nezabýval jejími stěžejními námitkami. NSS k tomu konstatuje, že tyto námitky pramení z toho, že stěžovatelka nesprávně vykládá napadený rozsudek, a z nesprávného stěžovatelčina předpokladu, že neuznat nárok na odpočet na DPH lze pouze v případě, kdy daňový subjekt věděl nebo mohl vědět o konkrétním subjektu, který neodvedl daň.

[23] Krajský soud v napadeném rozsudku rozvedl obecné závěry týkající se posuzování neuznání nároku na odpočet DPH a s tím souvisejícího daňového podvodu (bod 12 - 16 napadeného rozsudku). Tyto závěry odpovídají tomu, co NSS v projednávané věci uvedl v bodě 19 a násl. Již tím krajský soud zodpověděl mnoho žalobních námitek stěžovatelky. NSS podotýká, že tento způsob vypořádání námitek je správný a nelze mu nic vytknout. Soudy se totiž nemusí vypořádat s každým dílčím argumentem, ale mohou naopak proti žalobě postavit vlastní právní názor, v jehož konkurenci žalobní body jako celek neobstojí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015-48, bod 34). K této otázce též přílehavě uvádí Ústavní soud, „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68). Stěžovatelka mylně z napadeného rozsudku vytrhává jednotlivé části, z nichž vyvozuje zásadní pochybení krajského soudu, aniž by si tyto části napadeného rozsudku dala do souvislosti s jeho dalšími částmi. Rozsudek soudu však tvoří jeden celek a jeho části nelze vykládat izolovaně.

[24] Z hlediska posouzení toho, zda stěžovatelka věděla nebo mohla vědět o daňovém podvodu, krajský soud vycházel pouze ze skutečností, které souvisely se vztahy stěžovatelky s jejím bezprostředním dodavatelem a odběratelem. V žádném případě jí nekladl k tíži skutečnosti vyplývající ze vzdálenějších částí podvodného řetězce. Napojení stěžovatelky na vzdálenější části řetězce finanční orgány nemusely prokazovat, neboť to nebylo potřeba (viz bod 22). Tím, že krajský soud popsal, co je nutné v obdobných věcech prokazovat, vypořádal její námitky týkající se toho, že nebyla v kontaktu se subjekty, které neodvedly daň. Krajský soud se také vyjádřil ke vzdálenějším článkům řetězce podvodného jednání v bodě 25, v němž se zabýval tím, zda v dané věci existoval daňový podvod, který je podle jeho názoru předpokladem pro učinění vědomostního testu. Nejprve je třeba totiž učinit zjištění, zda daňový podvod vůbec existoval, a následně se zabývat okolnostmi, zda daňový subjekt o daňovém podvodu věděl nebo mohl vědět. Krajský soud v této části konstatoval, že stěžovatelka nenamítala nic ve vztahu k tomu, že v projednávané věci byla zjištěna daňová ztráta, kterou vyvozovaly finanční orgány právě z jednotlivých skutečností pramenících mimo stěžovatelčina bezprostředního dodavatele a odběratele. Tyto skutečnosti ovšem krajský soud nepřikládal k tíži stěžovatelky při posouzení otázky, zda o daňovém podvodu věděla nebo mohla vědět. Stěžovatelka tedy nesprávně vyhodnotila tuto část napadeného rozsudku za vlastní posouzení vědomostního testu, z čehož následně plyne její dojem o tom, že krajský soud nedostatečně posoudil její námitky.

[25] Nelze souhlasit se stěžovatelkou ani v tom, že u ní finanční orgány vyvozují objektivní odpovědnost, neboť náležitě nezdůvodnily, proč ze všech navazujících článků obchodního řetězce považují právě stěžovatelku za dalšího účastníka daňového podvodu. Posouzení těchto námitek je stěžejní částí napadeného rozsudku. Krajský soud se těmito otázkami zabýval v bodech 27 – 35. V této části rozsudku krajský soud popisuje konkrétní objektivní okolnosti svědčící o tom, že stěžovatelka věděla nebo mohla vědět, že se účastní daňového podvodu. Krajský soud shodně s daňovými orgány dospěl k závěru, že obchody stěžovatelky s jejím bezprostředním dodavatelem a odběratelem byly zasaženy takovými

pokračování

nestandardními okolnostmi, které svědčily o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. Stěžovatelka si přitom těchto skutečností mohla být minimálně vědoma. To, zda tyto závěry jsou správné, NSS posoudí v další části rozsudku při věcném posouzení. Ostatně to, že stěžovatelka tyto závěry krajského soudu věcně napadá, svědčí o tom, že se s touto stěžejní námitkou krajský soud vypořádal.

Vědomost o účasti na daňovém podvodu

[26] Účast stěžovatelky na daňovém podvodu byla vyvozována zejména z následujících skutečností:

- zahájení naprosto nové ekonomické činnosti, stěžovatelka do té doby se stříbrem neobchodovala, její specializací bylo vedení účetnictví a daňové evidence
- stěžovatelka jednala podle pokynů dodavatele R. B., nemapovala si trh s drahými kovy, nevyhledávala obchodní příležitosti
- stěžovatelka si neověřila svého odběratele, spolupracovala s ním jen na základě doporučení R. B.
- sjednání obchodu na atletických závodech
- stěžovatelka neobjasnila, proč R. B. prodával zboží jí, a ne přímo společnosti BEDRA sídlící v Německu (odběratel)
- obchody probíhaly na frekventovaném parkovišti nákupního domu
- nebyla provedena kontrola kvality a hmotnosti dodávaného granulátu stříbra
- zboží nebylo pojištěno, nebyl řešen způsob reklamace
- zboží bylo skladováno ve sklepě rodinného domu
- platby probíhaly nestandardním způsobem
- nebyly uzavřeny písemné smlouvy
- obchody měly zásadní dopad na daňovou povinnost stěžovatelky
- drahé kovy jsou zneužívány k daňovým podvodům

[27] NSS ve shodě s krajským soudem a daňovými orgány konstatuje, že v daném případě existovaly takové nestandardnosti a indicie, které ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, z nichž lze vyvodit, že stěžovatelka přinejmenším mohla vědět o možnosti, že se účastní daňového podvodu. Finanční orgány tedy nevyvozovaly u stěžovatelky objektivní odpovědnost; naopak se detailně zabývaly okolnostmi obchodování stěžovatelky s jejím dodavatelem a odběratelem (v podrobnostech viz body 28 – 32 napadeného rozsudku). V případech, jako je nyní projednáváný, není také podstatné zjištění, zda měl daňový subjekt v úmyslu se účastnit daňového podvodu nebo jaký je jeho motiv. Podstatné je, zda obchody byly zasaženy takovými objektivními nestandardnostmi, které měly souvislost s účastí na

daňovém podvodu a jež měly ve stěžovatelce vzbudit podezření, zda se neúčastní takového podvodu.

[28] Stěžovatelka se snažila vyvrátit uvedené objektivní okolnosti svědčící o vědomosti o daňovém podvodu zejména tvrzením, že si ověřila svého dodavatele a odběratele, dodavatele navíc znala už delší dobu. Nepochybovala také o tom, že odběratel jako zavedený obchodník s drahými kovy s dlouholetou zkušeností bude schopen dostatečně spolehlivě poznat kvalitu dodávaného zboží a jakékoli výhrady by jí případně sdělil. Odběratel by jistě za nekvalitní zboží odmítl zaplatit. S jinými subjekty obchodního řetězce nebyla stěžovatelka v kontaktu. Tím jsou ovšem zpochybňovány pouze jednotlivosti, z nichž finanční orgány vyvodily vědomost stěžovatelky o daňovém podvodu. Rovněž již v průběhu daňového řízení stěžovatelka napadala pouze jednotlivé indicie, z nichž v souhrnu finanční orgány dovozovaly její vědomost o účasti na daňovém podvodu. Stěžovatelce se tedy nepodařilo ani předložit ucelenou argumentaci o své verzi obchodování, která by byla schopna vyvrátit verzi finančních orgánů.

Vědomostní test a důkazní břemeno

[29] K otázce přechodu důkazního břemene při provádění vědomostního testu NSS konstatuje, že důkazní břemeno na daňový subjekt v případě, který je nyní projednáván, nepřechází.

[30] K rozložení důkazního břemene při rozhodování o nároku na odpočet DPH lze odkázat shrnutí rozsudku sp. zn. 6 Afs 148/2016 v bodě 30 (zejména „*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. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází. Jakkoli daňový subjekt zpochybňuje svou účast na podvodu, důkazní břemeno v tomto případě leží stále na správci daně a pořád se jedná o otázku jeho unesení.*“).

[31] Rozložení důkazního břemene v obdobné věci jako v nyní projednávané také výstižně popsal NSS v rozsudku ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42 (bod 41 – 43):

[32] Zjistí-li správce daně konkrétní objektivní okolnosti a dostatečně prokáže, že daňový subjekt věděl, resp. vzhledem k dané situaci měl a mohl vědět, že sporná obchodní operace je či bude stižena podvodem (viz rozsudek SDEU *Mahagében*, body 48 a 49), tento jeho závěr bez dalšího nevede k odmítnutí vratky nadměrného odpočtu. Daňový subjekt pak totiž ještě musí mít šanci vyvinut se z účasti na podvodu tím, že prokáže, že přijal veškerá rozumná opatření, aby se nezapojoval do pochybných obchodních operací, které byly stiženy podvodem (viz např. rozsudek *Federation of Technological Industries* a další, věc C-384/04, body 32 a 33).

[33] Pokud tedy správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH, naskýtá se daňovému subjektu v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) vylicít jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že se

pokračování

svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu (rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, věc *ALADIN plus*, č. 3275/2015 Sb. NSS, bod 44; rozsudek ze dne 17. 9. 2015, čj. 1 Afs 219/2014-52, ve věci *ROYAL ADVERTISING*, bod 45; a také - i když se tomu stěžovatelka brání – rozsudek ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012-46, č. 2925/2013 Sb. NSS, věc *JET GROUP*). Jakkoli tato koncepce může v jistém smyslu připomínat přenášení důkazního břemena v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno *stricto sensu*, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání.

[34] Prokazování zaviněné účasti na podvodu nelze bez dalšího směřovat s prokazováním toho, že daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby zabránil možnému zapojení do podvodu na DPH. Správce daně musí nejprve prokázat, že daňový subjekt věděl, mohl či měl vědět o podvodném charakteru sporného obchodu. Pokud se mu to podaří na podkladě skutečností, které sám dokáže identifikovat, vyhledat a zjistit, pak má stále ještě daňový subjekt šanci se vyvinut, a to pokud prokáže, že si v obchodním styku počínal dostatečně opatrně a přijal rozumná opatření, aby nebyl do podvodu na DPH zatažen. V praxi se ovšem mohou obě fáze prolínat. Ostatně je evidentní, že mnohé skutečnosti budou významné v obou fázích dokazování. Tedy správce daně například prokazuje zaviněnou účast na podvodu a již v této fázi (v podstatě preventivně) daňový subjekt argumentuje a prokazuje, že byl v dobré víře. Tuto argumentaci lze samozřejmě využít i v otázce prokázání zapojení se do daňového podvodu. Anebo prokazování skutečností o tom, že daňový subjekt věděl či měl vědět o podvodném charakteru sporného obchodu, s ohledem na zjištěné okolnosti vyvrátí byť jen teoretickou možnost, že by daňový subjekt vůbec myslitelně mohl prokázat dobrou víru.

[35] To, co označuje krajský soud za přechod důkazního břemene, tedy není důkazní břemeno *stricto sensu*. Rovněž žalovaný ve svém rozhodnutí v bodě 11 mluví o přechodu důkazního břemene. Z textu rozhodnutí krajského soudu i žalovaného ale vyplývá, že rozložení důkazního břemene posuzovaly v souladu s citovanou judikaturou NSS a SDEU. Tato dílčí pochybení krajského soudu a žalovaného přitom nemají vliv na samotné posouzení věci. Není tedy namístě, aby pouze z tohoto důvodu NSS rozsudek krajského soudu nebo rozhodnutí žalovaného rušil.

Neprovedení výsledku svědků

[36] NSS se s finančními orgány a krajským soudem ztotožňuje v závěrech o nadbytečnosti provedení výsledku stěžovatelkou navržených svědků. Stěžovatelka navrhovala provedení výsledku pana S. a L.. Těmito výpověďmi mělo být podle stěžovatelky prokázáno, jak bylo jednáno se společností BEDRA, jak bylo předáváno a kontrolováno zboží, jak probíhalo jednání o ceně zboží a jak probíhaly platby za zboží. Dále výpověďmi mělo být prokázáno, jaké jsou obvyklé podmínky a zvyklosti při uzavírání obchodů s granulátem stříbra.

[37] Finanční orgány i krajský soud shodně dovodily, že tyto důkazy jsou nadbytečné, neboť jimi má být prokázáno, že plnění mezi stěžovatelkou a společností BEDRA skutečně

proběhlo. O tom však nebylo pochyb a ani finanční orgány tuto skutečnost nezpochybňovaly.

[38] Stěžovatelka v kasační stížnosti (nikoli v žalobě) upřesnila, že těmito důkazy měla být podpořena její tvrzení o konkrétních okolnostech obchodních vztahů, jimiž finanční orgány argumentovaly v neprospěch stěžovatelky, a také o obchodních zvyklostech v daném oboru.

[39] Ve zprávě o daňové kontrole správce daně při vypořádání těchto důkazních návrhů odkázal na to, jak se s těmito návrhy vypořádal ve výsledku kontrolního zjištění. Mimo to, že faktická realizace těchto obchodů nebyla zpochybněna, správce daně na straně 18 ve výsledku kontrolního zjištění konstatoval, že popis toho, jak probíhaly obchody mezi stěžovatelkou a jejím odběratelem, poskytla již stěžovatelka a její zástupce. Nebylo tedy třeba, aby byly popisovány znovu osobami spojenými s odběratelem stěžovatelky. Stěžovatelce bylo přičítáno k tíži, že si zboží po přijetí nezkontrolovala. To odůvodňovala tím, že neměla důvod nevěřit svému dodavateli, nadto její odběratel, který kontroly prováděl, stěžovatelce v tomto ohledu nic nevytýkal. Stěžovatelka tedy věřila, že ohledně kvality a množství zboží je vše v pořádku. Jak již bylo výše uvedeno, tato indicie sama o sobě správce daně k závěru o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu nevedla. Pro posouzení věci tedy není významné, jakým způsobem prováděl kontrolu odběratel stěžovatelky.

[40] Podle krajského soudu by těmito výpověďmi mohla stěžovatelka pouze demonstrovat to, že společnost BEDRA nic nevěděla o zmíněném podvodu. Krajský soud také uvedl, že je v dané věci podstatné, jakým způsobem obchodovala stěžovatelka, nikoli její odběratel. Tím chtěl krajský soud sdělit, že ani takto zjištěné skutečnosti by nevyloučily, že obchodní řetězec byl zasažen podvodným jednáním. Jak bylo již výše uvedeno, není podstatné, že stěžovatelka neznala konkrétní osoby, které neodvedly daň. Z hlediska posouzení jejího nároku na odpočet DPH a provádění vědomostního testu byly rozhodné pouze její vztahy s bezprostředním dodavatelem a odběratelem. Nelze tedy dovodit, že by závěry krajského soudu byly pouhá spekulace, jak naznačuje stěžovatelka. Závěry krajského soudu je totiž nutné posuzovat v kontextu celého jeho rozsudku.

IV. Závěr a náklady řízení

[41] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[42] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 26. července 2021

pokračování

Ondřej Mrákota
předseda senátu