



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Filipa Dienstbiera, soudkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudce JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **ANAFRA, s. r. o.**, IČO: 26878291, sídlem 5. května 1109/63, Praha 4, zastoupené JUDr. Tomášem Štípkem, advokátem, sídlem Meziříčská 2868, Rožnov pod Radhoštěm, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 4. 2017, č. j. 15206/17/5300-22441-701848, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 6. 2019, č. j. 30 Af 42/2017 - 240,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I. Vymezení věci a předcházející průběh řízení

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) na základě provedených daňových kontrol vyměřil žalobkyni platebními výměry ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1861189/15/3307-50523-403542, č. j. 1861202/15/3307-50523-403542 a č. j. 1861211/15/3307-50523-403542, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců října 2013 (ve výši vlastní daňové povinnosti 312 939 Kč), listopadu 2013 (ve výši nadměrného odpočtu 202 399 Kč) a prosince 2013 (ve výši vlastní daňové povinnosti

396 854 Kč). Dospěl totiž k závěru, že obchodní transakce, konkrétně plnění přijatá na základě daňových dokladů vystavených společností INREX.CZ s. r. o. (dále jen „Inrex“), z nichž žalobkyně v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za uvedená období uplatnila podstatnou část nadměrných odpočtů, byla zasažena daňovým podvodem, přičemž žalobkyně věděla či vědět měla a mohla, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Zdanitelnými plněními bylo dodání LED diod a paměťových nosičů (disků HDD a SSD), přičemž zboží bylo žalobkyní následně dodáno do jiného členského státu litevské obchodní společnosti UAB MICRO DATA (dále jen „Micro Data“) nebo polské obchodní společnosti GALAIT POLSKA SP (dále jen „Galait“).

[2] Odvolání žalobkyně proti všem třem platebním výměrům žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil (dále jen „rozhodnutí žalovaného“).

[3] Žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Brně zamítl jako nedůvodnou. Dospěl k závěru, že v daňovém řízení zjištěné skutečnosti opodstatňují závěr žalovaného, že žalobkyně přinejmenším mohla vědět, že se obchodováním se společností Inrex účastní nestandardních obchodních transakcí, jejichž smyslem bylo vylákat od státu nadměrný odpočet. Přestože se deklarovaná zdanitelná plnění fakticky uskutečnila, žalovaný prokázal, že řetězec předcházejících obchodních transakcí byl zasažen podvodem na dani z přidané hodnoty, o němž žalobkyně mohla vědět: zahájila obchodní spolupráci v nestandardních objemech se společností Inrex, o níž neměla dostatečné reference, za nestandardních obchodních podmínek, aniž by přijala dostatečná preventivní opatření, aby bylo možno vyloučit, že o účasti na podvodu vědět nemohla. Zjištěné skutečnosti ve svém komplexu svědčily o potenciální problémovosti nového obchodního partnera a tím pádem založily vědomost žalobkyně o tom, že se účastní řetězce obchodních transakcí zasažených podvodem na dani z přidané hodnoty. Ačkoliv k tomu měla dostatečný prostor, žalobkyně uspokojivě nedoložila okolnosti ohledně navazování spolupráce s novým obchodním partnerem, např. to, že před zahájením spolupráce provedla průzkum trhu či že by si ověřovala nabízenou cenu zboží.

## II. Obsah kasační stížnosti

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost o značném rozsahu (částečně z důvodu opakující se argumentace, prokládané citacemi z rozhodnutí správních soudů), aniž by výslovně specifikovala, o jaké kasační důvody vymezené v § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), svoji argumentaci opírá. Navrhla, aby byly napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného zrušeny.

[5] Obsah kasační stížnosti, resp. jednotlivé kasační námitky, lze stručně shrnout do následujících bodů:

A) Námitky neexistence daňového podvodu

pokračování

[6] Řetězec obchodních společností od dodání zboží do skladů společnosti Triloxx, s. r. o. (dále jen „Triloxx“) po jeho prodej společnosti Inrex, poté stěžovatelce a následně odběrateli z jiného členského státu, nebyl řádně zmapován. S odkazem na trestní řízení stěžovatelka uvedla, že společnost Inrex odebírala zboží v řetězci INCOPARTS BV (Holandsko)/ORANTUS, s. r. o. (Slovensko), takže zboží dodávané stěžovatelce společností Inrex nemuselo pocházet z řetězce Systemix, s. r. o./AUDESO s. r. o. – INFO PLUS Trading s. r. o./First Prize s. r. o. (dále jen „Systemix/Audeso - Info Plus Trading/First Prize“). Krajský soud ani žalovaný nevysvětlili, proč zpráva o daňové kontrole na s. 12 uvádí, že dodávky 1 a 2 byly uskutečněny dodavatelem INCOPARTS BV (Holandsko), v rozhodnutí žalovaného je ale v bodě 52 uvedeno, že dodávka 1 byla uskutečněna dodavatelem INCOPARTS BV (Holandsko) a dodávka 2 dodavatelem Info Plus Trading. Ztráta daně nebyla přesvědčivě popsána a prokázána. Chybí vazba mezi daňovými doklady, u nichž požaduje stěžovatelka odpočet DPH na vstupu a daňovými doklady vystavenými dodavateli, u nichž chybí DPH na výstupu.

[7] Není pravda, že na předložených dokladech – dodacích listech nebyla uvedena výrobní čísla; k tomu stěžovatelka poukázala na dodací list č. 310300009 ze dne 7. 10. 2013, kde je uvedeno 500 výrobních čísel pevného disku ST4000DM000 – kapacita 4 TB a 1000 výrobních čísel pevného disku ST500DM002 – kapacita 500 GB (pod těmito čísly je zboží registrováno u výrobce Seagate), na dodacím listu 310300011 ze dne 16. 10. 2013 je uvedeno 400 sériových čísel SSD disku OEM SSD 1TB data2max. U cennějšího zboží tedy stěžovatelka vedla evidenci sériových čísel. Usnesení Krajského státního zastupitelství v Olomouci č. j. 2KZN 4120/2014-71 ze dne 20. 1. 2016 nepotvrdilo předpoklad, že se jednalo o fiktivní obchody s totožným zbožím. Není proto pravdivé tvrzení žalovaného a krajského soudu, že nelze pochybovat o tom, že obchodováním v řetězci společností bylo podvodem na dani zasaženo identické zboží.

[8] Bylo nutno zkoumat nejen chybějící daň, ale též důvod její absence. Tímto důvodem nemuselo být získání výhody v podobě čerpání nadměrného odpočtu, ale třeba jen nedostatek peněz způsobený pohledávkami za odběrateli. Nebylo dostatečně zkoumáno, zda reálně došlo k „daňovému“ obohacení konkrétního dodavatele řetězce, a proč má být daňová povinnost stanovena právě stěžovatelce a nikoli některému z dodavatelů. LED diody a disky byly stěžovatelce dodány, získání výhody stěžovatelky v čerpání nadměrného odpočtu prostřednictvím společnosti Inrex žalovaný neprokázal.

B) Námitky proti závěru, že stěžovatelka o daňovém podvodu věděla nebo mohla vědět

[9] Stěžovatelka nevěděla o tom, že dodavatelé Systemix/Audeso - Info Plus Trading/First Prize neodvedli DPH na výstupu a tím spáchali daňový podvod. Stěžovatelka se chovala maximálně obezřetně, nesouhlasí tedy se závěrem, že by tomu tak nebylo. Poukázala na to, že platbu za zboží hradila společnosti Inrex až poté, co obdržela platbu od zahraničního odběratele. Stěžovatelka jednala s péčí řádného hospodáře. Ohradila se proti závěru poprvé uvedenému až v napadeném rozsudku, že by do obchodů nevkládala žádné vlastní finanční prostředky, k čemuž podrobněji argumentovala. Chybějící dlužná daň a nekontaktnost se netýkají společnosti Inrex, nýbrž předcházejících článků řetězce; stěžovatelka nesouhlasí se svojí účastí v tomto řetězci, jednání těchto článků nemohla nijak ovlivnit.

[10] Při osobním jednání s paní Kawulokovou byl stěžovatelce předložen výpis z účtu společnosti Inrex s tím, že o zveřejnění tohoto účtu v registru plátců DPH bylo požádáno. O tom, že majitelem účtu je společnost Inrex svědčí stěžovatelčin bankovní výpis o první provedené platbě a žádost Fio banky k identifikaci transakce nad 15 000 EUR ze dne 4. 10. 2013. Následně se v registru plátců tento účet objevil.

[11] Hodnocení komunikace s paní K. ze strany krajského soudu je selektivní a nepravdivé. S paní K. stěžovatelka jednala, stěžovatelce byl předložen výpis z informačního systému Finančního úřadu, Územní pracoviště Rožnov pod Radhoštěm, o potvrzení registrace k DPH odběratele společnosti Micro Data ze dne 9. 10. 2013. Stěžovatelce nelze přičítat k tíži, že z informací poskytnutých pracovníci finančního úřadu vycházela.

[12] Není pravdivé tvrzení krajského soudu, že stěžovatelka nepředložila důkazy či podklady k prokázání ekonomické výhodnosti ceny, a proto stěžovatelkou uváděné znalecké posudky jsou bezpředmětné. Správce daně předložené důkazy (odkazy na internetové stránky společnosti Mironet.cz a. s.) zpochybňoval, proto stěžovatelka zadala ke zpracování znalecký posudek k rozptýlení těchto pochybností. V praxi není obvyklé uchovávat obsahovou historii cenového průzkumu na internetu mnoho měsíců po realizaci nákupu pro konkrétní obchodní případ, který byl úspěšně realizován. Stěžovatelka předložila také přehled zboží/konkurenční nabídku od dodavatele CZC, žalovaný ani krajský soud se o ní však nezmiňují. Stěžovatelka trvá na tom, že před zahájením obchodů učinila cenový průzkum led diod a disků na trhu a prostřednictvím znaleckého posudku prokázala, že cena byla obvyklá; nelze tak dovozovat její neobežřetnost.

[13] Co se týká přepravy zboží do Polska, na spolupráci s panem L. Ch., jakožto osobou, která měla její důvěru, nevidí stěžovatelka nic špatného, resp. neobežřetného. O provedení přepravy vlastním vozidlem pana Ch. nebylo pochyb. Tato skutečnost se nadto týká prokazování dodání zboží, nikoliv účasti na daňovém podvodu při pořízení zboží od společnosti Inrex.

[14] Led diody a disky kupované od společnosti Inrex byly v běžné splatnosti, zajištěno bylo zaplacením, nejednalo se o nadhodnocenou cenu, při prodeji byla vykazována obvyklá marže. Absence písemné smlouvy není objektivní okolností svědčící o možnosti povědomí stěžovatelky o svém zapojení do daňového podvodu. Mezi stěžovatelkou a společností Inrex probíhala bezproblémová komunikace, stěžovatelka nezjistila žádné anomálie či nestandardnosti.

[15] Žalovaný ani krajský soud neuvedli, jaká opatření měla stěžovatelka přijmout, aby se účasti na daňovém podvodu vyhnula, pokud byl spáchán. Pokud by uzavřela se společností Inrex písemnou smlouvu, platila na od začátku obchodů zveřejněný bankovní účet, udělala si cenové nabídky od jiných dodavatelů, vložila do obchodů s LED diodami a disky vlastní peníze, nechala si zboží vozit externím dopravcem a popsala nakontaktování se společností Inrex, nestalo by se vůbec nic, daňovému podvodu by stejně nezabránila.

C) Další námítky

pokračování

[16] Dodavatel – společnost Inrex - odvedl z dodávek led diod a disků pro stěžovatelku daň na výstupu a pokud nedovedli daň na výstupu dodavatelé Systemix/Audeso - Info Plus Trading/First Prize a žalovaný upřel odpočet na vstupu stěžovatelce, dojde ke dvojímu zdanění za jedno zkrácení daně.

[17] Úvahy žalovaného i krajského soudu jsou nelogické – na jednu stranu mají za prokázané, že zboží bylo dodáno, na druhou stranu kladou stěžovatelce k tíži skutečnosti (neuzavření písemné smlouvy, neověření společnosti Inrex v obchodním rejstříku z hlediska neuveřejnění účetní závěrky) týkající se prokázání dodání zboží. Žalovaný neunesl důkazní břemeno, že se stěžovatelka nechovala dostatečně obezřetně a mohla rozpoznat, že se účastní podvodu na dani.

### III. Vyjádření žalovaného a další podání stěžovatelky

[18] Žalovaný předně v plném rozsahu odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, spisový materiál, své vyjádření k žalobě, jakož i na napadený rozsudek, s nímž se v plném rozsahu ztotožňuje.

[19] Vyjádření žalovaného k jednotlivým námitkám stěžovatelky lze stručně shrnout následovně:

[20] Ad A) Žalovaný v bodě 55 svého rozhodnutí identifikoval jednotlivé obchodní společnosti v řetězcích, které buď vůbec nepřiznaly a neodvedly DPH, případně byly pro správce daně nekontaktní, pročež nebylo možné ověřit, zda dané obchodní společnosti DPH z předmětných plnění přiznaly a odvedly. Tím byla zjištěna a prokázána existence chybějící daně jakožto nezbytného předpokladu konstatování existence podvodu na dani z přidané hodnoty. Správce na podkladě faktur a dodacích listů jednotlivých obchodních společností zapojených v popsanych řetězových transakcích podrobně zmapoval pohyb zboží až po jeho dodání obchodní společnosti Inrex, která jej následně dodala stěžovatelce, přičemž stěžovatelka dané zboží dále dodávala do jiných členských států EU. Za situace, kdy neexistují jiné důkazy, které by takový závěr o shodě daného zboží vyvracely, byl závěr správce daně a účastníka řízení věcně správný, přičemž jak krajský soud uvedl, na tomto závěru nic nemění jednotlivá tvrzení stěžovatelky týkající se toho, že předchozí články v řetězci nevedly evidenci sériových čísel, neboť tato skutečnost sama o sobě popsanou shodu zboží obchodovaného v řetězci nevylučuje.

[21] Neopodstatněná je argumentace stěžovatelky, že se daňové orgány nezabývaly důvody neodvedení daně. Žalovaný v bodech 56 – 61 svého rozhodnutí podrobně popsal jednotlivé nestandardnosti v obchodních transakcích realizovaných zmíněnými obchodními společnostmi, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že identifikovaná chybějící daň byla důsledkem jednání, jehož cílem bylo spáchání podvodu na dani.

[22] Ad B) Samotný způsob úhrad spočívající v tom, že stěžovatelka hradila zboží svému dodavateli – společnosti Inrex až poté, co obdržela platby od svých zahraničních odběratelů, přičemž úhrada částky odpovídající výši DPH z plnění v transakci mezi

stěžovatelkou a společností Inrex probíhala až po vyplacení nadměrného odpočtu od státu, žalovaný stěžovatelce v rámci vědomostního testu nekladl k tíži jako jednu z objektivních okolností. Krajský soud dané skutečnosti zmínil v bodu 68 napadeného rozsudku pro dokreslení celkového kontextu obchodní spolupráce mezi stěžovatelkou a společností Inrex, která vykazovala natolik silné objektivní okolnosti (viz body 67 – 73 rozhodnutí žalovaného), že stěžovatelka si na jejich podkladě mohla a měla být vědoma toho, že se účastní plnění v řetězci zasaženém podvodem na dani.

[23] V rámci vědomostního testu tíži důkazní břemeno ve vztahu k prokázání toho, že daňový subjekt o své účasti na podvodu věděl či alespoň vědět měl a mohl, správce daně. Důkazní povinnost správce daně však nelze chápat v tom smyslu, že je povinen prokázat jakoukoli vazbu daňového subjektu na článek řetězce, který neodvedl daň. Při zjištění, že se daňový subjekt účastní daňového podvodu, je třeba hodnotit ty okolnosti, o nichž daňový subjekt prokazatelně mohl a měl vědět, a které v něm měly vzbudit podezření, že se svým plněním účastní daňového podvodu. Tyto skutečnosti tak primárně vycházejí z okolností obchodní spolupráce daňového subjektu s jeho přímým dodavatelem či odběratelem, neboť o účasti jiných subjektů v řetězci daňový subjekt nemusí mít žádné povědomí. Nejedná se přitom o posouzení otázky, zda mohl daňový subjekt vědět o tom, že daňový podvod byl spáchán jeho přímým dodavatelem nebo jiným konkrétním článkem v řetězci (resp. kterým konkrétním subjektem nebude odvedena daň), ale zda se svým jednáním účastní plnění v řetězci, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.

[24] Stěžovatelce bylo v rámci vědomostního testu vytýkáno, že nedoložila, že by prováděla průzkum trhu a ověřovala vhodnost výběru právě dodavatele – společnosti Inrex z hlediska ekonomické výhodnosti, a to v kontextu objektivních okolností týkajících se způsobu navázání obchodní spolupráce s touto společností a značného rozsahu realizovaných transakcí (stěžovatelka nakupovala od společnosti Inrex zboží v celkové hodnotě přes 63 milionů Kč). Stěžovatelka žádné důkazní prostředky, kterými by prokázala to, že si před navázáním spolupráce s touto společností prověřovala vhodnost a výhodnost výběru právě tohoto dodavatele, nedoložila. Na výše uvedeném nic nemění skutečnost, zda transakce mezi stěžovatelkou a jejím dodavatelem byly realizovány ve výši ceny obvyklé či nikoliv, přičemž v tomto směru nebylo dokazování v daňovém řízení vůbec vedeno.

[25] Rozhodnutí žalovaného nespočívalo v pochybnosti, zda pan Ch. provedl přepravu zboží či zda ji provedl svým vozidlem, provedení přepravy panem Ch. měly daňové orgány obdobně jako krajský soud za prokázané. Podstatou uvedené objektivní okolnosti bylo to, že stěžovatelka realizovala dopravu zboží značné hodnoty do Polska prostřednictvím pana Ch., přičemž zboží nebylo pojištěno, pan Ch. neměl živnostenské oprávnění k provádění přepravy zboží a nebyl se stěžovatelkou v žádném smluvním vztahu, na základě kterého by případně stěžovatelka mohla uplatňovat nárok na náhradu škody způsobené přepravovanému nákladu. Argumentace stěžovatelky, že na základě technického průkazu vozidla RZ: X, předloženého stěžovatelkou v rámci soudního řízení, měla být objektivní okolnost týkající se přepravy zboží vyvrácena, se tak zcela mýlí s podstatou dané objektivní okolnosti.

pokračování

[26] Absence písemné smlouvy v případě obchodů realizovaných stěžovatelkou v řádech desítek milionů Kč je bezpochyby jednou z nestandardních (objektivních) okolností, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že stěžovatelka o své účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty vědět měla a mohla. Žalovaný poukazuje na to, že písemná smlouva zakládá právní jistotu na obou stranách kontraktu, jsou tím jasně určeny závazky obou smluvních stran, záruky, obchodní a reklamační podmínky, způsob přepravy zboží či jeho předání a případné sankce za nesplnění těchto obchodních podmínek (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015 – 47, ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 – 147, či ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008 - 162). V obchodním styku je přitom uzavírání písemných smluv naprosto běžnou praxí, a to zejména v případě obchodních transakcí ve značných hodnotách. Přestože právní úprava umožňuje uzavřít určité typy smluv ústně, je zřejmé, že uzavření písemné smlouvy je v obchodním styku žádoucí a naprosto běžné, neboť poskytuje významně vyšší průkaznost ujednaných práv a povinností jednotlivých stran.

[27] Opatření, která měl daňový subjekt v konkrétním případě přijmout, jsou zpravidla odrazem zjištěných objektivních okolností, které měly v daňovém subjektu vzbudit podezření, zda se neúčastní řetězce plnění zatíženého podvodem na dani. Pokud je tak například identifikována jako objektivní okolnost absence písemné smlouvy v případě transakcí v hodnotě v řádech desítek milionů Kč, lze konstatovat, že daňový subjekt si nepočínal obezřetně, pokud po svém dodavateli, se kterým vstoupil nově do obchodní spolupráce, nepožadoval uzavření písemné smlouvy a transakce realizoval pouze na základě ústní dohody, která je v případě závazkových právních vztahů v takové hodnotě při navázání nové obchodní spolupráce objektivně nestandardní.

[28] Ad C) Odepření nároku na odpočet z důvodu účasti na podvodu představuje základní pilíř, na němž je založena ochrana systému DPH tak, aby bylo zajištěno jeho fungování. Jestliže konkrétní daňový subjekt ve vědomostním testu neobstojí v tom smyslu, že správce daně prokáže, že daňový subjekt o své účasti na podvodu buď věděl či minimálně vědět měl a mohl, nemá správce daně de facto jinou možnost, než nárok na odpočet daně odepřít. Přístupem souladným se směrnicí Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „směrnice č. 2006/112/ES“), i judikaturou Soudního dvora EU je pak aplikace pouze takového postupu, kdy je nárok na odpočet daně odepřen všem článkům řetězce, které ve vědomostním testu „neobstály“, neboť pouze tak je vyloučena libovůle správce daně a zajištěno rovné postavení všech daňových subjektů. Nárok na odpočet daně může být přiznán pouze takovému daňovému subjektu, který jej uplatnil v souladu se smyslem a účelem směrnice. Správce daně tedy u každého jednotlivého článku řetězce samostatně posuzuje, zda tento naplnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně. Takový postup, resp. povinnost správce daně takto postupovat u každého jednotlivého článku řetězce přitom vyplývá nejen z vnitrostátní úpravy, ale též ze směrnice č. 2006/112/ES. K tomu viz body 53 – 54 rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-285/09 ze dne 7. 12. 2010, stanovisko generálního advokáta Szpunara ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 Italmoda (bod 51), resp. rozsudek v těchto věcech.

[29] Popsaná koncepce je zcela jednoznačně založena na tom, že nárok na odpočet daně nevznikne za naplnění výše uvedených podmínek žádnému z článků řetězce, v němž byl

podvod na DPH prokazatelně detekován. V této souvislosti začíná být opakovaně užíván pojem tzv. multiplikace výběru daně, tj. jinými slovy „vícevýběr“ daně. Žalovaný trvá na tom, že v samotné podstatě se nejedná o vícevýběr daně, ale o odepření odpočtu z důvodu zapojení do podvodného řetězce, kdy výsledkem tohoto postupu je stanovení daně ve správné výši (v této souvislosti viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 82/2013 - 34 ze dne 17. 7. 2014). Odepření nároku na odpočet daně ani v obecné rovině nesupluje výběr „chybějící daně“ tím způsobem, že správce daně na některém článku řetězce vybírá daň, která ve státním rozpočtu chybí, protože ji jiný článek řetězce neuhradil. Odepření nároku na odpočet daně chrání smysl a účel směrnice č. 2006/112/ES, kdy nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem.

[30] Krajský soud na žádném místě odůvodnění napadeného rozsudku neuvedl, že by snad mělo být pochyb o tom, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno k prokázání faktického uskutečnění jí přijatých zdanitelných plnění od jejího dodavatele - společnost Inrex. O této otázce nebylo mezi stranami žádného sporu, žalovaný i krajský soud se zaměřovali pouze a jen na stěžejní závěr, že stěžovatelka se stala součástí podvodu na dani, přičemž o své účasti vědět měla a mohla, protože jí byl odepřen nárok na odpočet z plnění přijatých od jejího dodavatele – společnost Inrex.

[31] Dne 5. 10. 2020 bylo Nejvyššímu správnímu soudu doručeno další rozsáhlé doplnění kasační stížnosti stěžovatelky, v níž argumentovala v rámci již uplatněných kasačních bodů.

#### IV. Posouzení kasační stížnosti

[32] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[33] Kasační stížnost není důvodná.

[34] Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné s odkazem na vlastní judikaturu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 – 55), reflektující judikaturu Soudního dvora EU, připomenout, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo a jaké byly podstatné prvky podvodné struktury. Pokud k podvodu na dani došlo, je třeba zjistit, zda součástí podvodné struktury byl i konkrétní daňový subjekt. Pokud byl, je na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. V případě, že daňový subjekt nevěděl, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je v rámci

pokračování

zkoumání, zda to vědět mohl a měl, nutno podle okolností zvážit, zda a případně jaká opatření po něm mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit.

#### *IV.a) K existenci podvodu na DPH, identifikace podvodného řetězce*

[35] Nejvyšší správní soud předesílá, že podmínka existence daňového podvodu bude naplněna, budou-li dostatečně zjištěny jak okolnosti týkající se chybějící daně, tak okolnosti osvědčující, že daň chybí v důsledku podvodu, resp. okolnosti svědčící o podvodném charakteru posuzovaných obchodních transakcí. Přestože chybějící daň v řetězci subjektů (tj. neodvedení daně jedním subjektem a odečtení daně jiným subjektem) představuje narušení daňové neutrality, tato okolnost sama o sobě existenci daňového podvodu nesvědčí, neboť neodvedení daně z přidané hodnoty z poskytnutého plnění ještě nemusí být vedeno snahou o získání neoprávněného daňového zvýhodnění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 – 43). „*Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. již zmiňovaný rozsudek č. j. 6 Afs 130/2014 - 60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. (...)*“ (cit. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 – 63).

[36] Daňové orgány ve zprávě o daňové kontrole, resp. v rozhodnutí žalovaného, identifikovaly obchodní řetězec ve vztahu k jednotlivým dodávkám zboží (č. 2 – 11) v posuzovaných zdaňovacích obdobích, na něž společnost Inrex stěžovatelce vystavila daňové doklady. Toto zboží stěžovatelka následně dodala do jiných členských států EU v režimu osvobození od daně, tzn. že po státu požadovala vyplacení nadměrného odpočtu. Řetězových transakcí se na území České republiky účastnily společnosti Info Plus Trading, First Prize, Audeso, Systemix – jako dodavatelé společnosti Inrex. Těmito společnostmi bylo zboží dodáváno z jiných členských států společnostmi PLUMOSIS SP Z O O (Polsko), BEVORI International spol. s r. o. (Slovensko), DL Freight Management (Rotterdam) B. V. (Nizozemí), stěžovatelka pak zboží obratem dodávala společností Micro Data (Litva) a Galait (Polsko). Společnosti Audeso, Info Plus Trading a First Prize plnily úlohu tzv. missing traders, neboť pořizovaly zboží z jiných členských států EU, aniž by přiznaly a zaplatily DPH, se správcem daně nespolupracovaly, a proto nebylo možné ověřit fakticitu zdanitelných plnění. Společnost Inrex, v některých případech též společnost Info Plus Trading, figurovala jako tzv. buffer, zboží nakoupila a prodala za téměř shodné ceny, tj. s minimální daňovou povinností.

[37] Nestandardnosti obchodních transakcí, které nasvědčovaly podvodnému jednání, spočívaly v tom, že obchodované zboží bylo po jeho dodání společností Micro Data dále prodáváno v řetězci obchodních společností vedoucím k obchodním společnostem, které vystupovaly na začátku řetězců jako dodavatelé zboží. Jednalo se o tzv. kolotočové podvody mezi velkoobchodními společnostmi v rámci několika členských států, které neměly racionální vysvětlení. Další nestandardností bylo zjištění, že zboží dodané z jiných členských států, jež bylo uskladněno společností Triloxx, měnilo opakovaně vlastníka (bez kontroly, ověřování pravosti či funkčnosti zboží), a to i v rozmezí několika minut. Dále

bylo zjištěno, že společnost Info Plus Trading nakupovala zboží (LED diody, paměťové nosiče) od společnosti Golden Succes Consultants (Hongkong) za ceny vyšší, než je prodávala dále, s ohledem na vysoké objemy zboží se tak jednalo o výrazně ztrátové obchodní transakce, postrádající ekonomický smysl.

[38] Nejvyšší správní soud má za to, že ze strany správce daně byly dostatečným způsobem zjištěny a popsány okolnosti nasvědčující existenci daňového podvodu u obchodních transakcí, do nichž byla stěžovatelka zapojena. Jednotlivé obchodní řetězce, jimiž probíhaly dodávky zboží, které byly stěžovatelce dodány společností Inrex a které stěžovatelka dále dodala společností v jiných členských státech EU, byly identifikovány v bodě 54 rozhodnutí žalovaného, přičemž tato identifikace vyplývá ze skutkových zjištění obsažených ve správním spise. Stěžovatelka v odvolacím řízení i v žalobě namítala nedostatečné zjištění skutkového stavu o tom, zda v identifikovaných řetězcích bylo obchodováno s totožnými paměťovými disky a LED diodami. Žalovaný tuto námitku vypořádal s tím, že ze získaných důkazních prostředků byla patrná shoda v typu zboží a jeho množství mezi zbožím uvedeným na fakturách společnosti Inrex a skladovými listy společnosti Triloxx, z jejichž skladů bylo předmětné zboží fyzicky dodáváno stěžovatelce. S ohledem na mechanismus obchodování, kdy zboží sice v řetězci obchodních společností opakovaně měnilo vlastníka, avšak fyzicky zůstávalo ve skladech společnosti Triloxx, neměl žalovaný pochybnosti o tom, že se o identické zboží jednalo.

[39] Ani krajský soud totožné námitce stěžovatelky nepřisvědčil. Argumentoval tím, že pokud stěžovatelka některý typ zboží evidovala dle výrobních čísel, ale ostatní společnosti v řetězci nikoliv, nemůže taková skutečnost zvrátit zjištění o pohybu zboží v řetězci, které je podloženo fakturami a dodacími listy od dodavatelů předcházejících v řetězci stěžovatelce. Obdobně nahlíží na tuto námitku zdejší soud. Pokud stěžovatelka evidovala sériová čísla u některého zboží, avšak ostatní články řetězce tak nečinily, nejedná se o okolnost, která by důvodně zpochybňovala zjištění správce daně ohledně ztotožnění zboží dodaného stěžovatelce společností Inrex se zbožím uskladněným ve skladech společnosti Triloxx, v němž bylo toto zboží několikrát přeprodáno mezi předcházejícími články obchodního řetězce. Relevantní je též dovětek krajského soudu, že po zahájení daňové kontroly již totožnost zboží nemohla být fyzicky ověřena, neboť stěžovatelka spolupráci se společností Inrex ukončila a správci daně sdělila, že žádné zboží od společnosti Inrex již ve svých skladech neeviduje.

[40] Pokud stěžovatelka namítá, že zboží, které jí společnost Inrex dodala, mohlo být ve skutečnosti dodáno z řetězce INCOPARTS BV (Holandsko)/ORANTUS, s. r. o. (Slovensko), tj. z řetězce, u něhož nebyla identifikována chybějící daň, toto tvrzení nemá oporu ve správním spise. Je pravdou, že správce daně (na s. 15 zprávy o daňové kontrole č. j. 1850986/15/3307-60562-806739 za zdaňovací období říjen 2013) poukázal na nesrovnalost u dodávky dle daňového dokladu č. 2013139 – zatímco totiž z odpovědi na dožádání správce místně příslušného společnosti Inrex vyplývá, že zboží bylo dodáno z jiného členského státu společností INCOPARTS BV, dle skladového listu č. 726/2013 společnosti Triloxx byla dodavatelem tohoto zboží společnost Info Plus Trading. Jak nicméně správce daně dále shrnul (na s. 28 uvedené zprávy o daňové kontrole), na tomto skladovém listě je uvedeno, že zboží (konkrétně 10 000 ks LED Emitter Diode 10 Watt Brightness) bylo přijato pro společnost Audesco od společnosti Plumosis. Ve vztahu

pokračování

k dodávce č. 2 (faktura společnosti Inrex č. 2013139), která byla dle druhu a množství zboží ztotožněna se skladovým listem č. 726/2013 společnosti Triloxx, tedy byl identifikován pohyb zboží v řetězci Plumosis – Audeso – Info Plus Trading – Inrex – stěžovatelka – Micro Data, jehož součástí nejsou společnosti INCOPARTS BV (Holandsko)/ORANTUS, s. r. o. K tomu je nutno poukázat na zjištění správce daně (vyplývající z odpovědi na žádosti o mezinárodní výměnu informací), že slovenská společnost ORANTUS, která společnosti Inrex dodala zboží v případě dodávky č. 7 (v řetězci DL Freight Management – Info Plus Training – ORANTUS – Inrex – stěžovatelka – Galait) byla pro správce daně rovněž nekontaktní.

[41] K námitce stěžovatelky, že žalovaný ani krajský soud nevysvětlili, proč zpráva o daňové kontrole na s. 12 uvádí, že dodávky 1 a 2 byly uskutečněny dodavatelem INCOPARTS BV (Holandsko), ale v rozhodnutí žalovaného je v bodě 52 uvedeno, že dodávka 1 byla uskutečněna dodavatelem INCOPARTS BV (Holandsko) a dodávka 2 dodavatelem Info Plus Trading, tímto způsobem nebyla odvolací, resp. žalobní argumentace formulována, a proto na ni výslovně nebylo reagováno. Nejvyšší správní soud k tomu nicméně uvádí, že dodávka č. 1 (dle daňového dokladu společnosti Inrex č. 2013136) byla zahrnuta do zdaňovacího období září 2013, nebyla tedy předmětem odvolacího řízení v této věci. Nesrovnalost ve zjištění dodavatele v případě dodávky č. 2 pak byla vyhodnocena v téže zprávě o daňové kontrole (s. 28) správcem daně tak, že dle skladového listu společnosti Triloxx v řetězci dodavatelů společnosti Inrex figurovaly společnosti Plumosis, Audeso a Info Plus Trading. K argumentaci stěžovatelky týkající se výsledků trestního řízení a jejich vlivu na řízení daňové pak lze v plném rozsahu odkázat na body 60 – 63 napadeného rozsudku, v němž byly stěžovatelce dostatečným způsobem a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu vysvětleny odlišnosti v důkazních nárocích těchto řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 – 43).

[42] Ve vztahu k naplnění podmínky existence daňového podvodu v rámci obchodních řetězců, jejichž součástí byla též stěžovatelka, tedy Nejvyšší správní soud neshledal kasační argumentaci opodstatněnou. Správce daně dostatečným způsobem identifikoval pohyb zboží v rámci obchodních řetězců a popsal okolnosti nasvědčující podvodnému jednání, dostatečně se tedy zabýval důvody absence chybějící daně. K tomu je nutno podotknout, že existenci daňového podvodu zpravidla není možné prokázat nad veškerou pochybnost, neboť „(s)polečným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Tato zmíněná praktická nemožnost je sama o sobě objektivním faktem, který je nutno považovat za zásadní v procesu konstatování existence daňového podvodu; je tudíž nezbytné, aby správce daně takovou skutečnost v odůvodnění svého rozhodnutí (zprávy o daňové kontrole) srozumitelně a přehledně popsal a podložil zjištěními majícími podklad ve spisu (cit. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018 – 43). Nejvyšší správní soud má za to, že skutkové okolnosti, resp. popsané nestandardnosti obchodních transakcí v rámci identifikovaného obchodního řetězce, jehož součástí byla též stěžovatelka, dávají dostatečnou oporu pro přijetí důvodné domněnky, že porušení neutrality daně bylo v konkrétní věci následkem cílené snahy získání neoprávněného daňového zvýhodnění.

*IV.b) K objektivním okolnostem a (ne)dostatečnosti přijatých opatření*

[43] Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je plátce DPH oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění. Jak vyplývá z ustálené judikatury SDEU, nárok na odpočet daně nemůže být přiznán, pokud je na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem. To platí nejen v případě, kdy daňový podvod spáchá osoba povinná k dani, ale i tehdy, kdy osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu spáchaném v rámci dodavatelského řetězce (dodavatelem nebo jiným obchodním subjektem nacházejícím se výše nebo níže v dodavatelském řetězci).

[44] Osoba povinná k dani, která věděla nebo musela vědět, že se svou koupí účastní plnění, které je součástí daňového podvodu, musí být totiž pro účely směrnice č. 2006/112/ES považována za osobu, která se tohoto daňového podvodu účastní, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží nebo využití služeb prospěch v rámci zdanitelných plnění, která uskutečnila na výstupu (viz zejména rozsudky SDEU ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, ve spojených věcech *Kittel a Recolta Recycling*, body 45, 46 a 60, rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11, ve spojených věcech *Mahagében a Petér Dávid*). Stejný postup (tj. odepření nároku na odpočet DPH) však nelze uplatňovat ve vztahu k těm daňovým subjektům, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována k ověření, že jejich plnění nejsou součástí podvodu. Bez ohledu na to, zda se jedná o daňový únik nebo jiné podvody, musejí mít daňové subjekty možnost důvěřovat legalitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátu nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek SDEU ze dne 6. 7. 2006, C-439/04 a C-440/04, ve spojených věcech *Kittel a Recolta Recycling*, bod 51).

[45] Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného (body 67 – 78) lze shrnout následující zjištění, která vedla při jejich komplexním posouzení správce daně k závěru, že obchodní transakce mezi stěžovatelkou a společností Inrex neodpovídaly běžným obchodním podmínkám, a že stěžovatelka zároveň nepřijala rozumná opatření za účelem prevence své účasti na daňovém podvodu:

- stěžovatelka vykazovala v období předcházejícím obchodování se společností Inrex výrazně nižší přijatá plnění (v roce 2012 v měsíčním průměru 1,5 mil. Kč, od ledna do srpna 2013 v měsíčním průměru 2,5 mil. Kč), v období prověřovaných měsíců (od října do prosince 2013) však dosahovala měsíční průměr přijatých plnění 18,8 mil. Kč), po tomto období (od ledna do dubna 2014) pouze 916 tis. Kč;
- společnost Inrex se neprofilovala jako importér HW (přímo od výrobců), jak argumentoval jednatel stěžovatelky (Ing. Franc);
- stěžovatelka komunikovala se společností Inrex (jakožto novým obchodním partnerem) pouze e-mailem a telefonicky, stěžovatelka nevzala v potaz virtuální sídlo společnosti Inrex, která zároveň neměla v obchodním rejstříku založenou závěrku za rok 2012;

## pokračování

- realizace nadstandardního nákupu zboží v objemu přes 63 mil. Kč, aniž by byla uzavřena písemná smlouva;
- zboží pořizované stěžovatelkou od společnosti Inrex nebylo na fakturách přesně specifikováno a označeno, podrobnější specifikace nebyla ani na dodacích listech vystavených společností Inrex a nevyplývala ani z mezinárodního nákladního listu vystaveného společností Triloxx;
- v průběhu daňové kontroly jednatel stěžovatelky k výzvě daňového orgánu nesdělil, kdo byl výrobcem paměťových nosičů a LED diod, teprve ve vyjádření ke kontrolním zjištěním dne 22. 7. 2015 jednatel stěžovatelky uvedl, že výrobcem pevných disků je firma Seagate a výrobcem LED diod firma Immax; stěžovatelka tedy neprokázala, jakým způsobem a na základě jakých podkladů provedla vyhodnocení cenové nabídky zboží, nedoložila požadované technické listy, certifikáty CE apod.;
- jednatel stěžovatelky ve výpovědi ze dne 9. 1. 2014 uvedl, že veškerá doprava byla pojištěna proti poškození či ztrátě při dopravě, bylo však zjištěno, že doprava zboží do Polska, realizovaná p. L. Ch., pojištěna nebyla (jednalo se přitom o zboží v hodnotě přesahující 7 mil. Kč), přičemž tato osoba neměla živnostenské oprávnění k provádění přepravy zboží a nebyla se stěžovatelkou v žádném smluvním vztahu, na jehož podkladě by se případně stěžovatelka mohla domáhat náhrady škody na přepravovaném zboží;
- většinu plateb (s výjimkou platby ve výši 457 050 Kč) stěžovatelka hradila společnosti Inrex na účty v té době nezveřejněné.

[46] Krajský soud v napadeném rozsudku k žalobním námitkám stěžovatelky na základě zjištění vyplývajících ze správního spisu konstatoval, že nebyly vysvětleny okolnosti ohledně navázání spolupráce stěžovatelky se společností Inrex, a že o důvodech této spolupráce přetrvávají pochybnosti. Poukázal též na širší souvislosti obchodní spolupráce stěžovatelky se společností Inrex (stěžovatelka neměla dostatečné zdroje na úhradu zboží od společnosti Inrex, zboží nehradila v datech splatnosti, ale až poté, kdy obdržela platbu od zahraničního odběratele, s úhradou částky odpovídající dlužné DPH stěžovatelka vyčkávala až do vyplacení nadměrného odpočtu od státu a poté, kdy správce daně stěžovatelce deklarovaný nadměrný odpočet za září 2013 ve standardní lhůtě nevyplatil a zahájil daňovou kontrolu, stěžovatelka obchodní vztah se společností Inrex ihned ukončila).

[47] Stejně jako v žalobě, i v kasační stížnosti stěžovatelka zpochybňovala relevanci některých ze shora uvedených zjištění, svědčících o jejím zapojení do daňového podvodu, resp. o její nedostatečné obezřetnosti. Okolnost, že platby za zboží stěžovatelka hradila na účet společnosti Inrex, který byl v registru plátců DPH zveřejněn až po realizaci těchto plateb (přestože stěžovatelka měla být společností Inrex ujišťována, že se jedná o účet patřící této společnosti), lze považovat za indicii o její neobezřetnosti. Tuto indicii, stejně jako ostatní zjištěné okolnosti, přitom nelze hodnotit samu o sobě (neboť sama o sobě by k závěru o neobezřetnosti jednání stěžovatelky nevedla), nýbrž v komplexu ostatních

zjištění. Tím jsou např. i okolnosti přepravy zboží do Polska automobilem p. Ch. – její realizace zpochybňována nebyla, jako problematická však byla zcela správně hodnocena absence pojištění přepravovaného zboží, resp. absence smlouvy o přepravě s touto osobou. Jakkoli by tato okolnost sama o sobě nevedla k závěru, že stěžovatelka měla povědomí o podvodu na DPH, jedná se o okolnost svědčící o jisté neobezřetnosti stěžovatelky při realizaci posuzovaných obchodních transakcí; to platí rovněž o absenci písemné smlouvy u plnění (v souhrnu) v řádu několika desítek milionů korun (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015 - 29).

[48] Co se týká komunikace stěžovatelky s pracovníci správce daně, paní K., která jí měla poskytnout informace o společnosti Inrex, k tomu se žalovaný podrobně vyjádřil v bodě 104 svého rozhodnutí, kde uvedl, že paní K. již od března 2011 (dle své vlastní výpovědi na Policii ČR) nebyla zaměstnána u místně příslušného správce daně. Nadto vypověděla, že s nikým o společnosti Inrex v roce 2013 nekomunikovala. O existenci komunikace s paní K. podle stěžovatelky svědčí výpis z interního systému finančního úřadu o potvrzení registraci k DPH společnosti Micro Data (tj. odběratele stěžovatelky), který jí měl být poskytnut touto osobou. I kdyby však byla komunikace stěžovatelky s paní K. tímto způsobem prokázána, nebyly by tím vyvráceny uvedené závěry, že ve vztahu ke společnosti Inrex komunikace neprobíhala.

[49] Krajský soud provedl znalecký posudek předložený stěžovatelkou, podle něhož lze pro některé druhy zboží usuzovat na závěr, že stěžovatelka obchodovala se společností Inrex za ceny srovnatelné s cenami nabízenými jinými subjekty. Lze nicméně souhlasit s tím, že tento znalecký posudek nevyvrací jednu z okolností, která byla stěžovatelce přičítána k tíži, totiž že zahájila obchodní spolupráci s novým dodavatelem, resp. s novým typem zboží, aniž by si provedla rešerši výhodnosti této obchodní spolupráce. Stěžovatelka neprokázala, že cenový průzkum prováděla (nutno podotknout, že předložením konkurenční nabídky od dodavatele CZC v žalobě neargumentovala, resp. nenamítala nevypořádání této námítky ze strany žalovaného), v průběhu daňového řízení uspokojivě nedoložila skutečnosti ohledně navazování spolupráce s novým obchodním partnerem, nevyužila tedy své šance prokázat, že přijala veškerá rozumná opatření, aby se do pochybných obchodních operací nezapojila (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42).

[50] Pokud stěžovatelka označila za nepravdivý závěr krajského soudu, že do obchodů nevkládala žádné vlastní finanční prostředky a poměrně rozsáhle tento závěr rozporovala, Nejvyšší správní soud uvádí, že ze strany krajského soudu se jednalo pouze o zmínku dokreslující širší obchodní vztahy stěžovatelky, v návaznosti na nerozporované zjištění, že stěžovatelka hradila platby společnosti Inrex až poté, kdy obdržela platby od svých zahraničních odběratelů, resp. poté, kdy úhrada částky odpovídající výši DPH z plnění v transakci mezi stěžovatelkou a společností Inrex byla realizována až po vyplacení nadměrného odpočtu státem. Z výčtu zjištění, které byly stěžovatelce žalovaným kladeny k tíži v rámci tzv. vědomostního testu, nicméně nevyplývá, že by tyto okolnosti byly stěžovatelce kladeny k tíži.

[51] I podle Nejvyššího správního soudu proto obстоjí přijatý závěr, že si stěžovatelka nepočínala v rámci posuzovaných obchodních transakcí dostatečně obezřetně a že o své

pokračování

účastni na podvodu na DPH minimálně mohla vědět. Z výčtu indicií, které jí při posouzení těchto otázek byly kladeny k tíži, lze přitom vyvodit, jaká opatření bylo na místě přijmout, aby se negativnímu následku v podobě neuznání nárokovaného odpočtu vyvarovala. Jakkoli nelze vyloučit, že by se stěžovatelka i po přijetí veškerých rozumných opatření stala součástí podvodného řetězce, odpočet lze přiznat pouze těm daňovým subjektům, u nichž lze dojít k závěru, že o podvodu nemohli (i přes přijetí adekvátních opatření) vědět. Tak tomu však v posuzovaném případě nebylo.

#### *IV.c) K dalším námitkám*

[52] Pokud stěžovatelka namítala, že v tomto případě žalovaný dostane za jedno zkrácení daně daň dvakrát (od stěžovatelky a od společnosti Inrex), jedná se o námitku nepřipustnou (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), neboť jí stěžovatelka neuplatnila v žalobě. Nad rámec nutného odůvodnění lze však stručně a v obecné rovině přisvědčit argumentaci žalovaného ve vyjádření ke kasační stížnosti, totiž že nárok na odpočet je nutno v souladu s judikaturou Soudního dvora EU odepřít všem článkům řetězce, které neprošly tzv. vědomostním testem. Důvodem je především zajištění rovného postavení daňových subjektů – nárok na odpočet daně nemůže být uznán každému z daňových subjektů, který nesplní podmínky pro jeho uznání.

[53] Spatřovala-li stěžovatelka nelogičnost v úvahách krajského soudu, resp. žalovaného, kteří na jednu stranu nerozporovali fakticitu uskutečnění posuzovaných plnění, ale na stranu druhou stěžovatelce kladli k tíži některé okolnosti, které s realizací těchto plnění souvisely, takové pochybení Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku (či rozhodnutí žalovaného) neshledává. Realizaci posuzovaných plnění, která zpochybňována nebyla, je totiž nutno oddělit od teprve následného zkoumání okolností relevantních pro úvahy, zda se stěžovatelka stala součástí podvodu na dani a zda o této své účasti minimálně mohla vědět. Tímto způsobem bylo v souladu s judikaturou Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu postupováno, a proto ani tato výtka stěžovatelky důvodná není.

#### **V. Závěr a náklady řízení**

[54] Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s.ř.s. zamítl.

[55] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšné žalované žádné náklady nad rámec její obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení jí tudíž přiznána nebyla (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. září 2021

JUDr. Filip Dienstbier  
předseda senátu