



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **MELISANA s. r. o.**, sídlem Příkop 4, Brno, zastoupené JUDr. Petrem Poledníkem, advokátem, sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2015, č. j. 43766/15/5300-22443-701728, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 8. 2019, č. j. 62 Af 22/2016 – 228,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Dne 24. 10. 2014 vydal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) 12 platebních výměrů na DPH za zdaňovací období červenec 2012 – červen 2013, kterými žalobkyni vyměřil daň v celkové výši 9 348 938 Kč. Rozdíl oproti daňové povinnosti původně vykázané žalobkyní v daňových přiznáních činil 65 366 990 Kč. Žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně u Krajského soudu v Brně. Krajský soud žalobě z důvodu procesního pochybení žalovaného rozsudkem ze dne 6. 3. 2018, č. j. 62 Af 22/2016 - 208, vyhověl. Toto rozhodnutí však Nejvyšší správní soud ke kasační

stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 98/2018 - 27, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[3] Krajský soud žalobu následně zamítl. Podle zjištění správce daně se měla žalobkyně účastnit obchodů se zemědělskými komoditami (řepka, pšenice, kukuřice), u nichž v rámci řetězce subjektů postupným přeprodejem zboží docházelo k nárokování nadměrných odpočtů a daň z deklarovaných obchodů nebyla některým z účastníků v řetězci či větví řetězce odvedena. Krajský soud shrnul poznatky správce daně a žalovaného, z nichž vyhodnotili, že se jedná o rozvětvený řetězec transakcí zasažených daňovým podvodem. S jejich posouzením se ztotožnil, neboť zjištění týkající se přeprodávání zboží v transakcích, v nichž žalobkyně figurovala jako jeden z článků řetězce, svědčila o nestandardních znacích vymykajících se běžným obchodním transakcím, přičemž v rámci těchto řetězců došlo vždy k nepřiznání DPH u jednoho ze subjektů.

[4] Dále se soud zabýval otázkou vědomosti žalobkyně o tom, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Zrekapituloval následující okolnosti:

Žalobkyně má jediného jednatele (Peter Siska), který bydlí na Slovensku, nemá žádné zaměstnance a veškerou činnost vykonává jen jeho prostřednictvím. Sídlo žalobkyně na adrese Příkop 843/4, Brno je virtuální. Žalobkyně nemá registrovanu ani provozovnu, s obchodními partnery jedná buď telefonicky nebo osobně v kavárnách v obchodních centrech v České republice a v zahraničí, případně ve skladech na jižním Slovensku. Žalobkyně nevlastní žádné nemovitosti ani žádný další majetek s výjimkou osobního vozidla, nemá k dispozici vlastní skladovací prostory. Vzhledem k počtu a výši deklarovaných zdanitelných plnění, která se měla uskutečnit přibližně 1 700 jízdami kamionů v období od července do prosince 2012, je podle správce daně nerealné, aby žalobkyně bez jakéhokoli zázemí, zaměstnanců a zmocněnců k uzavírání obchodních transakcí byla schopna uskutečnit zdanitelná plnění v deklarovaném rozsahu. K datu 31. 12. 2011 i k datu 31. 12. 2012 vykazala žalobkyně zásoby ve výši 0. Z předložených evidencí pro účely DPH přitom vyplynulo, že žalobkyně prodala menší objem zboží, než jaký nakoupila.

Správcem daně byl rovněž zjištěn nesoulad mezi množstvím prodané řepky vykázaným ve skladové evidenci žalobkynina dodavatele společnosti VERDEGAL s.r.o. (211 tun) a uvedeným v daňových dokladech vystavenými společností VERDEGAL s.r.o. pro žalobkyni (600 tun). Obdobně tomu bylo i v jiných zdaňovacích obdobích.

Podle správce daně je jediný jednatel a společník žalobkyně zároveň jediným jednatelem a společníkem společnosti GLOBE ANTEA s.r.o. V průběhu kontrolních postupů žalobkyně postupně utlumovala svoji činnost, naopak GLOBE ANTEA s.r.o. začala od května 2013 uplatňovat nároky na odpočet DPH z obchodních transakcí se stejnou zemědělskou komoditou a se stejnými dodavateli a odběrateli. Dále správce daně poukázal na personální propojenost řady subjektů v jednotlivých větvích řetězce.

Na dodání zboží do jiného členského státu v rámci třístranného obchodu nebyly uzavřeny žádné písemné smlouvy ani písemné objednávky. Podle správce daně lze rozumně požadovat, aby v případech, kdy se jedná o obchody se zbožím v hodnotě dosahující několika milionů Kč, byly uzavřeny písemné smlouvy; z toho plyne, že žalobkyně nepostupovala obezřetně. Žalobkyně si dále neprověřovala spolehlivost a důvěryhodnost svých obchodních partnerů a způsob navázání spolupráce podle správce daně neodpovídá jednání řádného hospodáře. Platby za nakoupené zboží probíhaly až po dodání, nebylo sjednáno zajištění úhrady, nebyly placeny zálohy (s výjimkou některých transakcí s ANDENE s.r.o.). Žalobkyně platila za zboží až poté, co obdržela platbu od svého odběratele. Nestandardním bylo též, že zboží během dopravy nebylo pojištěno.

pokračování

Podle zjištění správce daně obchodní partner žalobkyně BION s.r.o. ukončil obchodování se žalobkyní v roce 2012, ale až v únoru 2014 na žalobkyni podal insolvenční návrh. Neuhrazené dluhy tak mezi těmito subjekty nebyly po dobu dvou let vymáhány. Správce daně dále poukázal na nestandardní platební podmínky v rámci obchodního vztahu žalobce s VERDEGAL s.r.o., který měl pohledávku za žalobkyní jako odběratelem, avšak do insolvenčního řízení ji nepřihlásil a pouze dočasně přerušil dodávky. Skutečnost, že žalobkyně nebyla schopna splácet své dluhy vůči těmto dodavatelům, však nebránila tomu, aby pokračovali v obchodování s jinou společností, za kterou také vystupoval Peter Siska.

Platby bezhotovostní formou probíhaly tak, že z účtu žalobkyně odešly na účet VERDEGAL s.r.o., odtud na účet Easygoing group s.r.o. a poté NORDBAY s.r.o. Všechny účty byly založeny u Raiffeisenbank a.s. NORDBAY s.r.o. tyto platby dále posílala na účet maďarské společnosti KLANEX Kft., který byl vedený na Slovensku. Společnost KLANEX Kft. byla zároveň významným odběratelem žalobkyně. Správce daně navíc zjistil, že k bankovním účtům žalobkyně, VERDEGALs.r.o., Easygoing group s.r.o. a NORDBAY s.r.o. byly zaznamenány opakované přístupy ze shodných IP adres.

Žalobkyně neznala původ obchodovaného zboží. K nakládce, kvalitě, případné kontrole, a reklamám žalobkyně uvedla, že vše prováděli majitelé skladů, a podle žalobkyně se případ špatné dodávky nevyskytl. Žalobkyně se nakládek ani vykládek zboží neúčastnila. Podle správce daně se postup, kdy se daňový subjekt nezajímá o původ zboží v hodnotě několika milionů Kč a nekontroluje jeho kvalitu, zcela vymyká běžné obchodní praxi.

Správce daně také identifikoval řadu formálních vad listinných důkazů. Mezinárodní přepravní listy CMR, faktury za přepravu a vážní lístky vykazovaly řadu nesrovnalostí; žalobkyně však nepožadovala jejich opravu. Kupříkladu subjekt, označený jako odesílatel, neodpovídá tomu, který je uveden v kolonce pro podpis a razítko odesílatele či ve vážním lístku. V několika případech byly údaje na fakturách začerněny a přelepeny štítkem určitého přepravce. Správce daně dále poukázal na to, že žalobkyně v některých případech nakupovala stejné zboží od svého kupujícího, a to ještě za cenu vyšší, než za jakou mu zboží sama prodala, což se vymyká standardní obchodní praxi.

Z výsledků mezinárodního dožádání získaných od maďarského správce daně dále například vyplynulo, že KLANEX Kft. (odběratel žalobkyně) neměl v Maďarsku, na Slovensku či v České republice žádné prostory, v nichž by skladoval zboží. Potvrzeny byly pouze dokumenty, jejichž věrohodnost je problematická. Zboží podle maďarského správce daně pravděpodobně na území Maďarska ani nevstoupilo, dodávky tak byly pouze fiktivní.

[5] Soud tak po zhodnocení uvedených okolností neshledal důvodnou námitku, že správce daně nevzal v úvahu důkazy ve prospěch žalobkyně a nepřihlédl ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Soud dospěl k závěru, že zjištění správce daně ve svém celku dokládají jak existenci podezřelého řetězce transakcí, tak nestandardní způsob přístupu žalobkyně – obezřetný obchodník s praxí by v případě uvedených řetězců musel pojmout podezření ohledně skutečného smyslu realizovaných transakcí. Podle soudu zjištění správce daně neobsahují žádné skutečnosti, které by svědčily ve prospěch žalobkyně tak, že by bylo možné uzavřít, že o podvodném řetězci nemohla vědět, zejména těmito „důkazy ve prospěch“ nejsou v žalobě vytrženy pasáže z textu protokolu o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, které se týkají potvrzení některých transakcí (PROTECO PRAHA, spol. s.r.o., FIORE, AGRODAKO, přeprava přepravcem MEIXNER & HANUŠ). Tyto pasáže se navíc netýkají samotného způsobu sjednávání obchodů a obecně laxního přístupu žalobkyně k mnohamilionovým transakcím; k tomu žalobkyně v žalobě neuvedla žádné argumenty. Podle soudu výše uvedené objektivní skutečnosti ve svém celku jednoznačně dokládají, že žalobkyně si nepočínala s péčí řádného

hospodáře a obchodovala výše uvedeným způsobem v rámci transakcí vykazujících řadu neobvyklých znaků.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatelka zejména namítá, že správce daně dostatečně neprokázal, že stěžovatelka věděla nebo mohla vědět, že se pořízením předmětného zboží účastní daňového podvodu. Jeho rozhodnutí je opřeno pouze o subjektivní a nepodložené předpoklady. Daňový subjekt nemůže disponovat takovými informacemi, které může v rámci svých kompetencí při uplatňování státní moci zjistit jen a pouze správce daně. Je nezbytné, aby správce daně posuzoval situaci v kontextu okolností, které byly a mohly být daňovému subjektu v rozhodné době známy, nikoli v kontextu okolností, které se vyjevily až později.

[8] Správní orgány odkazovaly na tzv. vědomostní test, ten ale žádný právní předpis nezakotvuje. Neexistuje závazně stanovený standard obchodních operací a nemůže být na libovůli žalovaného, které operace posoudí jako nestandardní. Z hlediska daňových předpisů je také irelevantní posuzování opatření přijatých daňovým subjektem k zamezení jeho případné neúmyslné účasti na daňovém podvodu, protože k tomuto subjektivnímu posuzování není správce daně při uplatňování státní moci oprávněn dle žádného zákona a jde tak o porušení čl. 2 bodu 2 Listiny základních práv a svobod.

[9] Případy chybějící daně, které stěžovatelka nepochybně, byly zjištěny u společností, které s ní neobchodovaly. O nich tak stěžovatelka nemohla mít žádné informace ani při maximální snaze o ověřování svých obchodních partnerů. Stěžovatelka odkazuje na rozsudek SDEU ve věci *Axel Kittel a Mahagében* a namítá, že nebylo prokázáno, že její obchodní transakce byly přímo spojeny s podvodným jednáním. I pokud by tomu tak však bylo, stěžovatelka namítá, že již v průběhu celého řízení prokazovala, že nerezignovala na ověřování identity svých obchodních partnerů, k čemuž využívala dostupných veřejných zdrojů.

[10] Jednotlivé okolnosti, které žalovaný považoval za indicie, že stěžovatelka o daňovém podvodu věděla nebo mohla vědět, stěžovatelka v průběhu řízení i v žalobě vysvětlovala. Krajský soud ani žalovaný však její argumentaci nijak nereflektovali. Ani pokud by tyto okolnosti byly pravdivé, což stěžovatelka popírá, tak by ve svém souhrnu netvořily logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících skutečností, které spolehlivě prokazují, že stěžovatelka věděla či vědět musela o tom, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Tato skutečnost by měla být prokázána mimo jakoukoliv rozumnou pochybnost, a to správcem daně, resp. žalovaným. Důkazní břemeno netíží stěžovatelku, soud tak nesprávně uvedl, že se jí nepodařilo relevantním způsobem vyvrátit závěry správních orgánů, a proto jí nebyl uznán nárok na odpočet daně. V rozsudku č. j. 6 Afs 170/2016 - 30 Nejvyšší správní soud vyvrátil názor, že identifikací objektivních skutečností prokazujících stěžovatelčinu účast na daňovém podvodu dochází k přesunu důkazního břemene na stěžovatelku.

pokračování

[11] Žalovaný přitom zjistil pouze indicie, které samy o sobě nejsou nezákonné, a neuvedl, jak mohou prokazovat, že stěžovatelka o podvodu věděla nebo vědět mohla. Žalovaný ani nikterak nespecifikuje, v čem by údajně chybějící „obezřetnost“ stěžovatelky zajistila, že její plnění nebude součástí podvodu. Žalovaný dle stěžovatelky nepřipustně konstruoval „standard obchodování“ mimo sféru daného podnikatelského prostředí. Žalovaný se nepokoušel předestřít vysvětlení či srovnání s obdobnými obchody a jeho rozhodnutí je v tomto nepřezkoumatelné.

[12] Stěžovatelka odkazuje též na rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, z něž plyne, že hodnocení důkazů nemůže probíhat účelově tak, že důkazy, které jsou ve prospěch daňového subjektu, správce daně pomine či upozadí a vyzdvihne ty, které mu jsou k tíži, což se stalo i v posuzovaném případě. Stěžovatelce také nemohou být přičítány k tíži různé skutečnosti týkající se jiných osob v řetězci dodávek předcházejících dodavateli stěžovatelky a nelze konstruovat objektivní odpovědnost za chybějící daň v řetězci.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že právní úpravu daňového podvodu lze dovodit z § 1 odst. 1 zákona č. 234/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve kterém je uvedeno, že zapracovává příslušné předpisy EU. Správní orgány zkoumají existenci podvodu a účasti na něm až *ex post*, hodnotily však ty okolnosti, o nichž stěžovatelka prokazatelně mohla a měla vědět a které v ní měly vzbudit podezření, že se svým plněním účastní daňového podvodu. Tyto skutečnosti primárně vycházejí z okolností obchodní spolupráce stěžovatelky s jejím přímým dodavatelem, 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, kterým konkrétním subjektem nebude odvedena daň, ale zda se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

[14] Žalovaný nezpochybňuje, že jej tíží důkazní břemeno ohledně prokázání účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, a je přesvědčen, že jej unesl. Žalovaný je oprávněn učinit si úsudek o tom, jaké chování lze považovat za chování běžného ekonomicky racionálního podnikatele, zejména jde-li o obecné požadavky na jednání podnikatelských subjektů, tedy jednání každého běžně opatrného podnikatelského subjektu bez ohledu na konkrétní specifika uplatňující se v různých odvětvích tržního hospodářství. Například každá rozumně uvažující osoba je schopna dojít k jednoduchému závěru, že čím vyšší je hodnota obchodní transakce, tím vyšší hrozí rizika a tím obezřetněji je třeba se chovat. Čím výraznější existují v konkrétním případě nestandardnosti, které by mohly vzbudit podezření, že může dojít nebo došlo k daňovému podvodu, o to vyšší míru obezřetnosti je možné od daňového subjektu vyžadovat a v souvislosti s tím také klást vyšší požadavky na rozsah a kvalitu jím učiněných opatření vůči obchodním partnerům. Krajský soud zdůraznil, že zjištění správce daně neobsahují žádné skutečnosti, které by svědčily ve prospěch stěžovatelky tak, že by bylo možné uzavřít, že o podvodném řetězci nemohla vědět.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[16] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud nejprve ve stručnosti obecně shrnuje, že judikatura Soudního dvora EU (např. rozsudek ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen*, či ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében kft a Péter Dávid*), ze které vychází ve své rozhodovací praxi i Nejvyšší správní soud, pojmem „podvod na DPH“ označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem dříve šesté směrnice, nyní směrnice 2006/112/ES o DPH, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.

[18] Pokud daňový subjekt splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně (§ 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty), může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl a mohl vědět, a to k okamžiku obchodování (rozsudek *Optigen*, odst. 55 a výrok). Stěžovatelce tak lze přisvědčit, že povinnost prokázat existenci podvodu i zapojení daňového subjektu do něj stíhá správce daně. Musí přitom vycházet z okolností, které jí mohly být v době obchodování známy.

[19] Stěžovatelka v kasační stížnosti v obecnosti namítla, že nebylo prokázáno spojení jí uskutečňovaných obchodů a podvodného řetězce. K takto obecné námitce Nejvyšší správní soud ve stejné míře obecnosti odkazuje zejména na odstavce 22 – 34 rozsudku krajského soudu, který se otázkou existence daňového podvodu, jehož součástí byly stěžovatelčiny obchodní transakce, zabýval a ztotožnil se s posouzením správních orgánů. Proti jeho závěrům stěžovatelka nevznáší žádné konkrétní námitky.

[20] Namítá-li stěžovatelka, že tzv. vědomostní test a přijetí dostatečných opatření k zabránění účasti na podvodném řetězci nemají oporu v zákoně, je třeba uvést, že vnitrostátní právní úprava musí být vykládána v souladu s právem Evropské unie. Soudní dvůr přiznává členským státům právo odepřít související výhodu (nárok na odpočet) i v případě absence vnitrostátní právní úpravy týkající se daňových podvodů. K tomu viz např. bod 62 rozsudku ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13, *Italmoda*, ve kterém se uvádí, že „... vnitrostátní správní orgány a soudy musí osobě povinné k dani odmítnout v rámci dodání zboží uvnitř Společenství přiznat nároky na odpočet, osvobození nebo vrácení DPH, a to i v případě neexistence vnitrostátních právních předpisů, které by takové odmítnutí stanovily, pokud je na základě objektivních okolností prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu na DPH, který byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce.“ Tzv. vědomostní test a posouzení přijetí dostatečných opatření k zabránění účasti na podvodném řetězci, které vyplývají z judikatury SDEU, jsou integrálními součástmi úvahy, zda správce daně může daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu, o kterém věděl nebo vědět mohl a měl.

[21] K okolnostem, které značí, že daňový subjekt věděl, či mohl a měl vědět o tom, že jeho plnění je součástí podvodného řetězce, se Nejvyšší správní soud vyjádřil již mnohokrát. Rozhodné je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce,

pokračování

včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Je možné přihlídnout k tomu, zda se jedná o obchodování s rizikovou komoditou, zda docházelo k úhradám fakturovaných částek a pohledávky byly řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny či naopak o umělé navyšování cen, zda nedocházelo k neprokázaným úhradám vysokých částek v hotovosti, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů apod. (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38).

[22] Stěžovatelka namítá, že žalovaný zjistil pouze indicie, které samy o sobě nejsou nezákonné, a neuvedl, jak mohou prokazovat, že o podvodu věděla nebo vědět mohla. Této námitce však soud nepřisvědčil. Z judikatury vyplývá, že závěr o tom, že daňový subjekt o účasti na daňovém podvodu vědět mohl a měl, může vyplývat i z indicií, které, ač každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů (srov. rozsudek 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34). Tyto okolnosti je přitom třeba hodnotit optikou toho, zda mohly a měly ve stěžovatelce vzbudit podezření, že se nejedná o standardní obchodní transakce a že v těchto obchodních vztazích je na místě větší obezřetnost. Pokud by takovou obezřetnost stěžovatelka vynaložila, lze předpokládat, že by eliminovala možnost uzavřít obchod, který byl součástí podvodného řetězce, případně by mohla osvědčit dobrou víru založenou na tom, že učinila vše, co po ní bylo možné rozumně požadovat, aby své účasti na podvodu zabránila (k tomu viz níže).

[23] Lze souhlasit se stěžovatelkou, že je třeba hodnotit pouze okolnosti, které jí v době obchodních transakcí mohly být známy (a to jak z hlediska časového, tak věcného), a že některé ze správcem daně uváděných okolností tyto požadavky bezezbytku nesplňují (např. výše skladových zásob jejího dodavatele, či otázka, u které banky mají založeny účty další dodavatelé jejího dodavatele společnosti VERDEGAL s.r.o.). I pokud však soud odhlédne od těchto okolností, musí uzavřít, že v projednávané věci správce daně shromáždil takový soubor nepřímých důkazů, které prokazují, že stěžovatelka o podvodu na DPH přinejmenším měla a mohla vědět. Správce daně poukázal na to, že pohledávky za stěžovatelkou její obchodní partneři řádným způsobem nevymáhali, přitom dále obchodovali se společnostmi s tímž jednatelem; platební podmínky uskutečňovaných transakcí byly nestandardní (platba probíhala až po dodání, nebylo sjednáno zajištění úhrady, nebyly placeny zálohy); stěžovatelka neměla nastaveny kontrolní mechanismy, neřešila nesrovnalosti ve formálních dokladech; v některých případech nakupovala totožné zboží od svých odběratelů, jaké jim dodala, za cenu nižší. Všechny tyto okolnosti svědčí o nestandardnostech v obchodních transakcích, a pokud by jim stěžovatelka věnovala pozornost, mohla eliminovat riziko zapojení se do podvodného řetězce.

[24] Namítala-li stěžovatelka v žalobě u řady dílčích okolností, kterými správní orgány prokazovaly stěžovatelčinu účast na podvodném jednání, že nejde o nezákonný postup, z výše uvedeného je zřejmé, že taková argumentace sama o sobě není způsobitelná zvrátit jejich závěry.

[25] Stěžovatelka dále tvrdí, že správce daně by měl otázku běžné obchodní praxe posuzovat srovnáním obchodních praktik v daném oboru, nikoliv mimo sféru daného podnikatelského prostředí. Této tezi lze v obecné rovině přisvědčit, v projednávané věci

však správní orgány formulovaly obecné závěry o chování v běžných podnikatelských vztazích (péče řádného hospodáře), se kterými se správně ztotožnil i krajský soud. Ve stěžovatelkou zmiňovaném rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 – 60, věc *VYRTYCH*, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „pokud stěžovatel předešlé své verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje.“ Stěžovatelka však neuvedla, jaká měla být obchodní praxe v odvětví, ve kterém podniká, či jak se odlišuje od standardních podnikatelských postupů týkajících se uzavírání smluv, kontroly zboží, plateb atd. I krajský soud ve svém hodnocení poznamenal, že ke způsobu sjednávání obchodů a obecně laxnímu přístupu neuvedla stěžovatelka v žalobě žádné argumenty. V takovém případě nelze žalovanému klást k tíži, že hodnotil stěžovatelčino podnikatelské jednání v obecných souvislostech.

[26] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud učinil nepřipustný závěr o přenosu důkazního břemene na daňový subjekt, neboť uvedl, že se jí nepodařilo relevantním způsobem vyvrátit závěry správních orgánů, a proto jí nebyl uznán nárok na odpočet daně.

[27] K otázce přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt v rámci prokazování účasti na podvodu se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 – 42:

[41] 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 nezapojil 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).

[42] Pokud tedy správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu) daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH, naskytá se daňovému subjektu v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) vylíčit jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že se 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 břemene v daňovém řízení, nejedná se o důkazní břemeno stricto sensu, ale spíše o institut vyvinění z právem zapovězeného jednání.

[43] Stěžovatelka tedy má obecně jistě pravdu, že 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 prvně 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. Protože však zelený strom právní praxe ve své komplexnosti neodpovídá šedé teorii právní doktríny, obě fáze se mohou v reálném životě 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

pokračování

sporného obchodu, s ohledem na zjištěné okolnosti vyvrátí byť jen teoretickou možnost, že by daňový subjekt vůbec myslitelně mohl prokázat dobrou víru.

[28] Krajský soud přitom uzavřel, že správní orgány prokázaly, že stěžovatelčiny obchodní transakce byly součástí daňového podvodu, o němž věděla nebo měla a mohla vědět, a že se stěžovatelce nepodařilo relevantním způsobem jejich závěry vyvrátit. Krajský soud tak skutkový stav zhodnotil zcela v souladu s výše uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu. Možnost „vyvinění“ stěžovatelky z účasti na daňovém podvodu tím, že uvede okolnosti, ze kterých vyplývá, že jednala v dobré víře, zejména, že přijala dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu, vždy předpokládá její vlastní aktivitu a tvrzení, v čem spočívala její dobrá víra a obezřetnost.

[29] K otázce míry opatření, která je daňový subjekt povinen přijmout, aby zabránil své (být nevědomé) účasti na daňovém podvodu, se Nejvyšší správní soud vyjádřil například ve věci *VYRTYCH*. Konstatoval, že pokud daňový subjekt v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, nelze po něm požadovat, aby v rámci „obezřetnosti“ předvídal a prověřoval všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný 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 nebo jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodou). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci její účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky.

[30] Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě realizovaných plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH. Zároveň ovšem platí, že je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343).

[31] Pokud stěžovatelka namítala, že nerezignovala na ověřování identity svých obchodních partnerů, k čemuž využívala dostupných veřejných zdrojů, takové opatření nelze v kontextu okolností, které správce daně zjistil, považovat za dostatečné. V obchodní praxi stěžovatelky zcela absentovaly mechanismy kontroly původu a kvality zboží, neuzavírala písemné smlouvy, k platbám volila nestandardní platební způsoby a v jejích administrativních dokladech se nacházela řada nesrovnalostí. Takové chování proto nelze kvalifikovat jako dostatečně obezřetné a prokazující stěžovatelčinu dobrou víru, že se neúčastní daňového podvodu.

[32] V projednávané věci se proto nemůže uplatnit základní premisa akcentovaná jak v judikatuře SDEU, tak Nejvyššího správního soudu, že subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě realizovaných plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH (viz např. rozsudek SDEU ze dne

6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 51).

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[34] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. října 2021

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu