



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **EKO Logistics s.r.o.**, Tyršova 68, Týnec nad Labem, zast. advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem, Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5 – Stodůlky, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2018, čj. 38290/18/5300-21444-711428, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 22. 1. 2021, čj. 43 Af 37/2018 - 87,

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] V tomto sporu jde o prokázání podvodu na dani z přidané hodnoty (DPH), k němuž došlo při obchodech s měděnými a niklovými katodami. Stěžejní právní otázkou sporu je, zda správce daně měl vůči žalobkyni (stěžovatelce) vydat ručitelskou výzvu, nebo jí mohl odeprít nárok na odpočet DPH.

[2] Stěžovatelka v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období květen a srpen 2012 uplatnila odpočet DPH ze dvou faktur. První z faktur vydala 2. 5. 2012 dodavatelka GENEVE STEEL s.r.o. za dodání téměř 25 tun měděných katod ve výši přes 3,8 mil. Kč. Druhou fakturu vydala dodavatelka Orlen steel a.s. dne 22. 8. 2012 za dodání téměř 24 tun niklových katod ve výši téměř 6,9 mil. Kč. Správce daně dovodil, že dodání měděných a niklových katod bylo zasaženo podvodem na DPH, o němž stěžovatelka měla a mohla vědět. Dodatečnými platebními výměry ze dne 4. 5. 2017 stěžovatelce doměřil DPH

za květen 2012 necelých 800 tis. Kč a za srpen 2012 cca 1,4 mil. Kč. Stěžovatelce také uložil povinnost uhradit penále. Stěžovatelka se odvolala. Žalovaný dodatečné platební výměry potvrdil rozhodnutím označeným v záhlaví.

[3] Stěžovatelka podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu. Krajský soud v Praze zrušil napadené rozhodnutí v části, v níž žalovaný zamítl odvolání proti platebnímu výměru za srpen 2012 (výrok I), ve zbytku žalobu zamítl (výrok II) a rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok III).

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Stěžovatelka podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Mj. má za to, že v její věci rozhodovaly podjaté úřední osoby. Dále namítá, že správce daně jí neměl odeprít nárok na odpočet DPH, ale měl vydat ručitelskou výzvu. Krajský soud prý nesprávně posoudil námitku o chybějící DPH u plnění od dodavatelky GENEVE STEEL. Správce daně také nedal stěžovatelce možnost vyvrátit pochybnost o tom, že měla či mohla vědět, že se účastní daňového podvodu. Stěžovatelka konečně zpochybňuje výrok o nákladech řízení, jelikož má za to, že s žalobou měla plný úspěch.

[5] Žalovaný navrhuje, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[6] Kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Její důvodnost posoudil NSS v mezích rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[7] Nejdříve se NSS zabýval sérií námitek, že správce daně měl místo neuznání odpočtu DPH využít ručení příjemce zdanitelného plnění dle § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (III.A.). Následně zkoumal, zda správce daně prokázal existenci samotného podvodu na DPH, zda stěžovatelka věděla či mohla a měla vědět o podvodné povaze obchodů a zda správce daně vypořádal námitky ohledně tzv. preventivních opatření (III.B.). Dále NSS posoudil tvrzenou podjatost úředních osob, resp. údajnou chybu krajského soudu, která s touto otázkou přímo souvisí (III.C.). Na závěr NSS vyhodnotil správnost výroku o nákladech řízení (III.D.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] NSS opakuje, že tato kauza se původně týkala dvou dodatečných platebních výměrů, jednoho za květen 2012 (jedno dodání měděných katod), druhého za srpen 2012 (jedno dodání niklových katod). Žalovaný o odvolání proti oběma platebním výměrům rozhodl jedním zamítavým výrokem napadeného rozhodnutí. Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného v rozsahu, v němž žalovaný zamítl odvolání proti platebnímu výměru za srpen. Dle krajského soudu daňové orgány přesvědčivě nevysvětlily, proč před zahájením daňové kontroly nemusely stěžovatelku vyzvat k podání dodatečného

pokračování

daňového přiznání (§ 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Nyní stěžovatelka v kasační stížnosti napadá rozsudek krajského soudu za to, že nezrušil rozhodnutí žalovaného i co do platebního výměru za květen 2012.

[10] NSS z daňových spisů zjistil, že správce daně při daňové kontrole za období květen a srpen 2012 souběžně zjišťoval skutečnosti ohledně dodání měděných katod od společností GENEVE STEEL (květen 2012) a niklových katod od Orlen steel (srpen 2012). Tyto společnosti ostatně propojil Bronislav Vašek, který byl společníkem a jednatelem společnosti s ručením omezeným GENEVE STEEL do dubna 2013 a také působil jako předseda představenstva akciové společnosti Orlen steel (výmaz z obchodního rejstříku v srpnu 2013). Proto v další části tohoto odůvodnění bude NSS odkazovat i na zjištění, která se sice bezprostředně týkala zdaňovacího období srpen 2012, avšak nepřímo vypovídala rovněž o dodání měděných katod v květnu 2012.

[11] Nutno dodat, že rozsudek krajského soudu ani rozhodnutí žalovaného nejsou nepřezkoumatelné. Byť se krajský soud výslovně nevyjadřoval ke každému žalobnímu tvrzení, je z napadeného rozsudku jasné patrné, v čem se ztotožnil se závěrem žalovaného a v čem žalovaného zkritizoval (ostatně část jeho rozhodnutí zrušil). NSS se ztotožňuje také s tím, jak krajský soud hodnotil námitky nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Za nepřezkoumatelné totiž nelze považovat takové rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů) poznat, jaký názor soud či správní orgán zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci (usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, *Zdravé Ktišsko*, bod 29, srov. tamtéž bod 30 k významu přezkoumatelnosti soudního rozhodnutí obecně). NSS neshledal důvodnou ani žádnou z dílčích námitek nepřezkoumatelnosti – k těmto námitkám se kvůli lepší provázanosti jednotlivých bodů odůvodnění vyjádří níže.

III.A. *K otázce vztahu ručení a odnětí odpočtu DPH*

[12] V kasační stížnosti stěžovatelka rozsáhle polemizuje s dosavadní judikaturou. Snaží se popřít závěr, že mezi ručením dle § 109 zákona o DPH a odepřením odpočtu DPH není vztah speciality. Dle ní má ručení přednost před odepřením odpočtu DPH, jelikož daň „nezmizela“ u ní, ale u jiného článku obchodního řetězce, který je daňovým dlužníkem.

[13] Námitky dílčí nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku k otázce přednosti ručení před neuznáním nároku na odpočet DPH jsou nedůvodné. Je sice pravda, že stěžovatelka dílčí námitky týkající se přednosti ručení před odnětím odpočtu DPH v žalobě uplatnila (mj. argument, že ručení je pro ni příznivější, vznesla na pěti řádcích s. 6 a 7 žaloby ze dne 2. 11. 2018), avšak v mnohem úspornější podobě než v kasační stížnosti (zdlouhavé pasáže na s. 8 – 15 kasační stížnosti). Krajský soud tyto žalobní námitky v bodu 69 rozsudku vyvrátil. Sice se nezabýval každým dílčím argumentem, proti stěžovatelčiným výtkám však postavil právní názor, v jehož konkurenci žalobní argumentace jako celek neobstála (srov. např. rozsudek ze dne 11. 6. 2015, čj. 10 Afs 18/2015 - 48, *MPM Invest*, bod 34; či nálezní ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (N 26/52 SbNU 247), *M. CAMBELL & SONS LIMITED*, bod 68).

[14] Ani námitky nesprávného právního posouzení nejsou důvodné. Stěžovatelka se v bodě 22 kasační stížnosti nesprávně domnívá, že orgány finanční správy měly nejdřív DPH doměřit bezprostřední dodavatelce stěžovatelky GENEVE STEEL, po ní daň vymáhat a současně podat trestní oznámení a připojit se v trestním řízení s nárokem poškozeného. Jen po těchto krocích by prý mohly vydat ručitelskou výzvu ve smyslu § 109 zákona o DPH, resp. stěžovatelce neuznat odpočet DPH pro zaviněnou účast na podvodu. NSS k tomu uvádí následující. Je sice pravda, že judikatura považuje neuznání nároku na odpočet DPH za nástroj *ultima ratio*. Ovšem ne v tom smyslu, že správce daně musí před neuznáním podvodného odpočtu DPH učinit všemožné jiné kroky, které si vůbec lze v právním řádu představit. Naopak judikatura neuznání nároku na odpočet považuje za výjimku ze základní zásady neutrality společného systému DPH. Odepřít nárok na odpočet lze, jen pokud daňový subjekt nesplní hmotněprávní či některé z formálních požadavků na přiznání odpočtu. Pokud daňový subjekt tyto požadavky splní, nárok na odpočet DPH mu nelze odejmout jen proto, že při obchodní transakci došlo k podvodu. Důležité je, aby o takovém podvodu daňový subjekt věděl nebo musel či alespoň mohl vědět. Jak NSS vysvětlí níže, v nynější věci se stěžovatelka vlastní vinou účastnila podvodného obchodu (k tomu podrobně část **III.B.**).

[15] Z ničeho nelze dovodit povinnost správce daně přednostně doměřit a vymáhat zmizelou DPH u subjektu, který ji nezaplatil. Ostatně v některých případech nelze pro nedostatek součinnosti obchodníků v řetězci ani zjistit, kde přesně v řetězci DPH chybí, respektive kdo ji neodvedl (srov. rozsudek ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020 - 41, *PM Trading*, bod 27). Zcela absurdní je pak požadavek stěžovatelky, aby správce daně jako podmínku odnětí nároku na odpočet DPH inicioval trestní stíhání a v trestním řízení se připojil s nárokem poškozeného. Svět daňového a trestního práva je oddělený. Daňový podvod nemusí automaticky znamenat též podvod v oblasti trestněprávní. Právě proto se postupy daňových orgánů a orgánů činných v trestním řízení nepodmiňují (podobně např. rozsudek ze dne 5. 8. 2020, čj. 10 Afs 43/2020 - 35, *VHS - ROPA plus*, bod 24). K tomu třeba dodat, že též podle ustálené judikatury Soudního dvora EU vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně „*nejen v případě, kdy se daňového podvodu dopustí sama osoba povinná k dani, ale i když osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se předmětným plněním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, jehož se dopustil dodavatel nebo jiný hospodářský subjekt nacházející se výše nebo níže v dodavatelském řetězci*“ (rozsudek ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13, *Italmoda*, EU:C:2014:2455, bod 50, s citací předchozí judikatury).

[16] Stěžovatelka si je dobře vědoma ustálené judikatury NSS, dle které odepření nároku na odpočet DPH a ručení dle § 109 zákona o DPH jsou dva samostatné instituty, jež mají místo v jiných fázích řízení. Neuznání nároku na odpočet spadá do *nalézacího* řízení, kdežto ručení se používá při *placení daní*. V obecné rovině tedy nemá institut ručení přednost před neuznáním nároku na odpočet DPH z důvodu, že dodavatel či subdodavatel daňového subjektu daň podvodně nepřiznal či neodvedl.

[17] Stěžovatelka kritizuje rozsudek ze dne 18. 12. 2018, čj. 7 Afs 8/2018 - 56, č. 3844/2019 Sb. NSS, *ARMOSTAV MÍSTEK*, který v bodu 19 kasační stížnosti označila za „*nepěkný*“. Závěry rozsudku *ARMOSTAV MÍSTEK* ovšem NSS nevystavěl „na zelené louce“, naopak je opřel o přesvědčivé argumenty. V prvé řadě analyzoval systematiku

pokračování

daňového řádu, z níž zjistil, že pro rozdílnost institutu ručení a odepření nároku na odpočet DPH si tyto nástroje nekonkurují. Z toho plyne, že mezi nimi nelze použít ani zásadu přednosti zvláštní právní úpravy před úpravou obecnou, které se stěžovatelka marně dovolává. To ostatně koresponduje i s další judikaturou. Již v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*, uvedl NSS v bodě 69, že odepření nároku na odpočet DPH je třeba *striktně odlišovat* od ručení za daňovou povinnost jiné osoby. Totéž plyne také ze stanoviska generální advokátky Juliane Kokott ve věci C-107/13, *FIRIN* (stanovisko ze dne 19. 12. 2013, EU:C:2013:872, bod 18). V téže věci pak SDEU rozsudkem potvrdil, že ručení za DPH jiného a odepření nároku na odpočet DPH jsou *dva různé aspekty* právní úpravy DPH (rozsudek SDEU ze dne 13. 3. 2014, C-107/13, *FIRIN*, EU:C:2014:151, bod 28).

[18] Stěžovatelčin výklad daňových předpisů neodpovídá ani úmyslu zákonodárce, který v důvodové zprávě k novele, jež přinesla současnou podobu § 109 zákona o DPH, uvedl, že institut ručení zavádí jen jako další z nástrojů v boji proti daňovým únikům (podrobněji cit. věc 7 Afs 8/2018, *ARMOSTAV MÍSTEK*, bod 40). Nejde o žádný rovnocenný nástroj, který by mohl předcházet odepření nároku na odpočet daně, jak tvrdí stěžovatelka. Stěžovatelka ve skutečnosti s nynější zákonnou úpravou nesouhlasí, její úvahy jsou čistě *de lege ferenda*, tedy jak by zákon také mohl vypadat.

[19] Další argument rozsudku 7 Afs 8/2018, *ARMOSTAV MÍSTEK*, a to, že plošné nahrazení neuznání nároku na odpočet DPH institutem ručení dle § 109 zákona o DPH by způsobovalo praktické obtíže, sice nemusí nutně zajímat daňový subjekt (bod 23 kasační stížnosti). Avšak z objektivního hlediska udržitelného fungování správy daní je tento argument legitimní. NSS v cit. rozsudku vyslovil řadu pochybností, např. že by ručitel v procesní fázi *placení daní* pozbyl řadu procesních práv, které má v *nalézacím* řízení, či to, že není jasné, jak by správce daně v procesní fázi *placení daní* získával informace o tom, že ručitel o podvodu věděl (tamtéž, bod 41). Tyto pochybnosti sdílí NSS i v nynější věci (k tomu srov. také body 25 až 28 či bod 42 rozsudku 7 Afs 8/2018, *ARMOSTAV MÍSTEK*).

[20] Nelze opomenout ani to, že Krajský soud v Ostravě, který zastával opačný názor než NSS, neuspěl s předběžnou otázkou u Soudního dvora EU, byť z kvaziprocedurálních důvodů¹. Právní závěry NSS obstály i u Ústavního soudu, který se namítanou konkurencí ručení a neuznání nároku na odpočet DPH pečlivě zabýval (usnesení ze dne 19. 10. 2021, sp. zn. IV. ÚS 1987/21). Stěžovatelka si je také dobře vědoma, že závěry rozsudku *ARMOSTAV MÍSTEK* potvrdil NSS v řadě navazujících věcí. K rozsudkům ze dne 10. 1. 2019, čj. 4 Afs 211/2018 - 49, *R-Finance*; a ze dne 25. 5. 2020, čj. 4 Afs 459/2019 - 68 a 4 Afs 460/2019 - 67, oba *STAVITELSTVÍ MELICHAR*, které stěžovatelka sama cituje, je třeba připočíst další případy (např. rozsudky ze dne 25. 4. 2019, čj. 7 Afs 321/2018 - 80,

¹ Usnesení SDEU ze dne 14. 11. 2019 ve věci C-520/19, *ARMOSTAV MÍSTEK*, ECLI:EU:C:2019:978 (srov. zejm. bod 20 usnesení, kde SDEU kritizoval předkládací usnesení krajského soudu, ve kterém nejsou „uvedeny ani důvody, proč má předkládající soud pochybnosti o výkladu unijního práva, ani souvislost, kterou spatřuje mezi ustanoveními unijního práva, kterých se dovolává, a vnitrostátní právní úpravou použitelnou na spor v původním řízení. Uvedené rozhodnutí zejména nenastoluje konkrétní otázky ve vztahu ke směrnici 2006/112 nebo judikatuře Soudního dvora a neposkytuje vysvětlení ohledně souvislosti mezi ustanoveními Listiny, o jejichž výklad je žádáno, a vnitrostátními právními předpisy nebo praxí, o které jde ve věci v původním řízení.“).

Bohemia Trade CZ, bod 42; a ze dne 5. 12. 2019, čj. 7 Afs 454/2018 - 49, *STARCOM INTERNATIONAL*). Rozsudek *ARMOSTAV MÍSTEK* tedy není žádným excesem. Jde o široce akceptovaný právní názor.

[21] Na závěrech rozsudku 7 Afs 8/2018, *ARMOSTAV MÍSTEK*, nic nemění ani stěžovatelčina kasační stížnost.

[22] Stěžovatelka má pravdu, že generální advokátka Juliane Kokott ve věci C-4/20, *ALTI*,² nad rámec nutného uvažovala o konkurenci mezi odepřením nároku na odpočet DPH a institutem ručení dle čl. 205 směrnice 2006/112/ES³, a to navzdory tomu, že – jak sama přiznává – jde o úvahu, která protirečí stávající judikatuře SDEU. Generální advokátka si byla vědoma limitů této úvahy, jelikož ji označila za spornou. Uvedla také, že ze směrnice 2006/112/ES výslovně nevyplývá právo členských států volit, zda příjemci plnění odepřou daňový odpočet, nebo zda příjemce bude za DPH odpovídat solidárně s daňovým dlužníkem, tzn. za neodvedenou DPH ručit. Soudní dvůr tyto závěry v téže věci nepřevzal do odůvodnění svého rozsudku (rozsudek SDEU ze dne 20. 5. 2021, C-4/20, *ALTI*, ECLI:EU:C:2021:397). V bodu 31 rozsudku pouze vyslovil, že pokud čl. 205 směrnice 2006/112/ES „*neupřesňuje ani osoby, které členské státy mohou určit jako solidární dlužníky, ani situace, v nichž lze k takovémuuto určení přistoupit, přísluší členským státům, aby stanovily podmínky a způsoby uplatnění solidární odpovědnosti stanovené v tomto článku*“. Členské státy přitom nesmí porušit zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality (tamtéž, bod 31 a násl.; k tomu viz také již cit. usnesení IV. ÚS 1987/21, *ARMOSTAV MÍSTEK*, bod 17). Český zákonodárce článek 205 směrnice 2006/112/ES promítl do § 109 zákona o DPH. Tuto volbu českého zákonodárce správní soudy ctí. Ke stanovisku generální advokátky ve věci C-4/20, *ALTI*, se ostatně NSS již podobně vyjádřil ve věci *ARMOSTAV MÍSTEK*, a to v druhém navazujícím rozsudku ze dne 13. 5. 2021, čj. 7 Afs 265/2020 - 61, bod 37.

[23] Podle stěžejní části stěžovatelčiny argumentace by ručení za neodvedenou DPH pro ni bylo šetrnější (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a odpovídalo by tak zásadě proporcionality. Jak však NSS vysvětlil výše, v českém právním řádu si ručení dle § 109 zákona o DPH a odnětí odpočtu DPH nekonkurují (bod [16] shora a násl.). V obecné rovině tedy nelze uvažovat o tom, že je třeba přednostně užít ručení u daňového subjektu, jehož dodavatel DPH podvodně nezaplatil. Na tom nic nemění, že stěžovatelka v kasační stížnosti rozvedla úvahu o námitce proporcionality, kterou opírá mj. o to, že jako ručitelka DPH za dodavatelku GENEVE STEEL by neplatila penále a úrok z prodlení, které stěžovatelka souhrnně označuje za trestní sankce.

[24] Jakkoli NSS tomuto aspektu nevěnoval v předchozích věcech tolik pozornosti, je zřejmé, že ho zohlednil. Stěžovatelka tedy nemá pravdu, že NSS tuto otázku nezvážil v rozsudku 7 Afs 8/2018, *ARMOSTAV MÍSTEK*. V bodu 11 totiž NSS rekapituloval vyjádření tehdejší žalobkyně, která – stejně jako nynější stěžovatelka – měla za to, že jako ručitelka by nemusela za primárního dlužníka platit úrok z prodlení a případně by ji

² Stanovisko generální advokátky Juliane Kokott přednesené dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20, *ALTI*, ECLI:EU:C:2021:12, body 57 až 59.

³ Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Úř. věst. L 347, 11. 12. 2006, s. 1-118.

pokračování

správce daně nepotrestal uvalením penále. Na tuto námitku NSS reagoval v bodech 40 a 41, kde mj. uvedl, že z textu zákona ani z důvodové zprávy k novele zákona o DPH neplyne, že by nově zavedeným § 109 zákona o DPH zákonodárce plánoval osvobodit účastníky daňového podvodu od povinnosti platit příslušenství daně, tzn. penále a úrok z prodlení (§ 2 odst. 5 daňového řádu).

[25] NSS opětovně zdůrazňuje, že v každém případě je třeba respektovat znění a smysl zákona, který stanoví podmínky pro použití konkrétních právních institutů. Z popsaných odlišností mezi ručením a odnětím odpočtu DPH (body [16] shora a násl.) plyne, že v nalézacím řízení *nelze* aplikovat institut ručení jen proto, že ručení by pro stěžovatelku bylo šetrnější či proporcionálnější, jelikož by (jak se domnívá) nemusela hradit penále a úrok z prodlení. NSS nezpochybňuje, že penále, které je důsledkem nesprávně tvrzené daně (§ 251 daňového řádu), je trestní sankcí (usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014 - 57, č. 3348/2016 Sb. NSS, *Odeř Agrar*); vedle toho je pak nerozhodné, zda úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu má, nebo nemá sankční složku, jak sofistikovane dovozuj stěžovatelka za pomoci odkazů na rozsudek rozšířeného senátu ze dne 15. 10. 2020, čj. 9 Afs 4/2018 - 65, č. 4119/2021 Sb. NSS.

[26] Argument proporcionalitou není nějakým absolutním „trumfem“, který přebije jasnou právní úpravu. Nelze obcházet systematiku právních norem ani volně zaměňovat mezi jejich účely jen kvůli tomu, že adresát jedné právní normy tvrdí, že jiná norma by mu „seděla“ lépe. Není úkolem správních soudů takto razantně překopávat hranice mezi jednotlivými instituty správy daní. Tento úkol plní zákonodárce. NSS zdůrazňuje, že každému z účastníků daňového podvodu musí být předem jasné, že pokud daňové orgány podvod rozkryjí, podvodníci nepřijdou jen o odpočet DPH, ale bude je stíhat také povinnost hradit příslušenství daně, tj. penále a úrok z prodlení.

[27] Stěžovatelka se mylí, pokud v bodě 27 kasační stížnosti tvrdí, že je obětí vadné legislativní práce. Správní soudy prý nepřehledně rozhodují v otázce proporcionality mezi uplatněním ručení dle § 109 zákona o DPH a odepřením nároku podvodně tvrzeného odpočtu DPH. NSS s tímto tvrzením nesouhlasí. Judikatura je jednotná (viz bod [20] shora). Sjednotil ji právě NSS, když zrušil první rozsudek Krajského soudu v Ostravě v kauze *ARMOSTAV MÍSTEK*.

[28] Není ani pravda, že by daňové orgány kvůli chybějící výslovné transpozici čl. 273 směrnice Rady 2006/112/ES (*Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic*.) musely přednostně použít vnitrostátním právem upravený institut ručení (§ 109 zákona o DPH). Tuto námitku nepodporuje již cit. rozsudek SDEU ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13, *Italmoda*, dle jehož bodu 62 „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“ (zvýraznění doplněno). V tomto rozsudku se SDEU nevyjadřoval ke konkurenci mezi prostředky boje proti daňovým podvodům, které vnitrostátní zákonodárce transponoval, a těmi prostředky, které plynou ze směrnice a judikatury. SDEU pouze uzavřel, že i v případě, že dle vnitrostátního práva nelze odeprít podvodně uplatněný nárok na odpočet DPH, správce daně musí odpočet odmítnout na základě směrnice. Takový postup není v rozporu s tím, že směrnice nemůže sama o sobě jednotlivci zakládat povinnosti (tamtéž, bod 55). Nelze opomenout, že věc *Italmoda* citoval NSS již v rozsudku 7 Afs 8/2018, *ARMOSTAV MÍSTEK*. V bodě 48 rozsudku tehdy konstatoval, že jako vnitrostátní soud zjistil, že § 109 zákona o DPH není obecně využitelnou speciální právní úpravou ve věci podvodů na DPH.*

[29] Stěžovatelka v tomto směru používá zavádějící argumenty, že daňovým orgánům a soudům nepřísluší ochraňovat a zajišťovat fungování systému DPH. Podstatné však je, že stěžovatelčina argumentace je v rozporu se základní zásadou (nejen) daňového práva, dle níž se daňové subjekty nemohou právních norem dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudek SDEU ze dne 13. 2. 2014, C-18/13, *Maks Pen*, EU:C:2014:69, bod 26, a mnoho dalších).

III.B. Odepření nároku na odpočet DPH a související otázky důkazní

[30] Stěžovatelka tvrdí, že daňové orgány neprokázaly, že sporná transakce byla zatížená podvodem na DPH, a že se stěžovatelka zaviněně účastnila podvodu. Správce daně prý stěžovatelce nedal šanci prokázat, jaká preventivní opatření přijala proti účasti na podvodných obchodech.

[31] NSS připomíná, že znakem podvodu je, že *jeden z účastníků DPH neodvede a další si ji odečte*; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „*kteréhokoli*“ z účastníků v řetězci obchodů. Stěžovatelka má pravdu, že vždy je třeba hledat objektivní okolnosti vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Dále je třeba prokázat vědomost daňového subjektu o skutečnostech, které svědčí o podvodu za účelem vylákání odpočtu na DPH (srov. mj. shrnutí judikatury SDEU, včetně tzv. „*Axel Kittel testu*“, v již cit. rozsudku 5 Afs 60/2017, *VYRTYCH*, bod 57). Nárok na odpočet DPH, který uplatnil daňový subjekt, jenž o podvodu musel, měl či mohl vědět, nepodléhá ochraně práva EU.

[32] Stěžovatelka správně citovala z judikatury NSS. Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány *prvně* vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (III.B.1.). *Teprve poté*, kdy správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo, je možné přistoupit ke zkoumání možné vědomosti konkrétního daňového subjektu o účasti na podvodu na DPH (III.B.2.). Pokud jsou dány tyto dvě podmínky, tj. existence podvodu a zaviněná účast v podvodném obchodním řetězci, daňový subjekt má *v návaznosti na předložená zjištění* šanci se vyvinutím tím, že prokáže, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (III.B.3.; srov. již cit. rozsudek 10 Afs 206/2020, *PM Trading*, bod 13).

III.B.1. *Existence daňového podvodu a ztracená daň*

[33] Správce daně je povinen prokázat *skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu jednání nebo jiné skutečnosti* (§ 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu], což bezesporu zahrnuje zjištění a prokázání skutečností, které svědčí o tom, že v obchodním řetězci došlo k podvodu. Pro závěr o existenci daňového podvodu musí být postaveno najisto, že v systému DPH nebyla odvedena daň, tj. DPH buďto některý z obchodníků v řetězci nepřiznal, nebo ji přiznal a nezaplatil. Tuto podmínku nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Je třeba dostatečným způsobem ozřejmit, že chybějící daň je důsledkem podvodného jednání a konkrétní transakce je spojená právě s tímto podvodem. Avšak daňové orgány nemusí prokázat, jakým způsobem a kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Musí nicméně postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.

[34] Společným znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání, a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější by proto bylo hovořit o *důvodné domněnce* daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019 - 33, *ExaSoft Holding*, bod 26).

[35] V této věci žalovaný v bodech 55 až 62 rozhodnutí popsal přesvědčivě nestandardní okolnosti, které ho vedly k závěru, že řetězový obchod s měděnými katodami je podvodem na DPH. V napadeném rozsudku pak krajský soud do hloubky nerozebíral každou z nestandardností tohoto obchodu, ale vyvracel konkrétní stěžovatelčiny námitky. Není pravda, že by krajský soud zaujal „nový“ závěr o ztracené dani. V bodě 88 napadeného rozsudku mj. uvedl, že GENEVE STEEL „za rok 2012 podala daňové přiznání k DPH pouze za 6. a 7. měsíc, a to s nulovými hodnotami, další přiznání k dani již nepodala a je nekontaktní, daňové nedoplatky této společnosti byly neúspěšně vymáhány. Policie České republiky se o daňový subjekt zajímala v letech 2012 a 2013. Na bankovních účtech společnosti byly k počátku roku 2014 dlouhodobě nulové zůstatky. Z obsahu veřejné části spisu též vyplývá, že správci daně známé účty byly zrušeny (sdělení ČSOB, Komerční banky, České spořitelny a UniCredit Bank pod položkami č. 30, 33, 34 a 66 spisu)“. To, že se v bodě 88 napadeného rozsudku krajský soud věnoval podrobněji tomu, že GENEVE STEEL, přímá dodavatelka stěžovatelky, byla pro správce daně *nekontaktní* a za sporné období *nepodala daňové přiznání*, neznamená, že pominul nestandardnosti obchodu s měděnými katodami, které popsal žalovaný, jako např.:

- cena neodpovídala cenám dle Londýnské burzy,

- přepravu zboží objednala a uhradila Orlen steel, nikoliv GENEVE STEEL,
- nepodařilo se zjistit, od koho GENEVE STEEL zboží nakoupila ani jak se měděné katody dostaly do provozovny dopravce,
- Bronislav Vašek spojoval stěžovatelčiny přímé dodavatelky Orlen steel (jako předseda představenstva) a GENEVE STEEL (jako jednatel),
- po prvotních postupech daňové správy obě tyto dodavatelky změnily statutární orgány,
- ani jedna z dodavatelek nebyla výrobcem, zpracovatelem ani úpravcem přeprodávaných komodit,
- v obchodním rejstříku měly dodavatelky zapsaná tzv. virtuální sídla, která pro jimi deklarovanou činnost neposkytovala zázemí,
- obě dodavatelky nezveřejňovaly od roku 2009 účetní závěrky,
- ani jedna z dodavatelek neměla vlastní internetovou prezentaci (dle svědecké výpovědi pana Vaška zboží poptávaly např. na bazos.cz či poptejto.cz),
- GENEVE STEEL je pro příslušného správce nekontaktní od roku 2011 a daňové přiznání k DPH za květen 2012 nepodala.

[36] NSS nemá pochyb o tom, že právě vyjmenované střípky mozaiky svědčí o tom, že GENEVE STEEL nepřiznala a neodvedla daň v rámci podvodu na DPH. Žalovaný postavil najisto, že DPH se prokazatelně ztratila. Také pojmenoval jednotlivé skutečnosti, které svědčí o podvodu na DPH, tedy o narušení principu daňové neutrality. Na tom nic nemění skutečnost, že daňové orgány přesně nevyčísly, o kolik měla GENEVE STEEL zkrátit stát na DPH. Ostatně v jiných případech se dokonce nepodařilo ani dohledat, u kterého ze subdodavatelů se DPH ztratila (již v bodě [15] cit. rozsudek 10 Afs 206/2020, *PM Trading*, bod 27). Pro nynější spor je podstatné, že v řetězci chybí zaplacená DPH, přičemž jiná osoba se snaží vylákat daňovou výhodu (odpočet DPH). Obchod s měděnými katodami byl daňovým podvodem. Závěry žalovaného odpovídají míře pravděpodobnosti, kterou je nutné vyžadovat pro úsudek o existenci podvodu na DPH (viz bod [34] shora). Nešlo o žádné podnikatelské selhání jednotlivého obchodníka, jelikož souhra právě zmíněných okolností není náhodná. Na s. 16 a 17 kasační stížnosti stěžovatelka sice podrobně cituje z judikatury NSS i Soudního dvora EU, vznesené námítky jsou ovšem jen argumentačním cvičením bez vztahu k reáliím tohoto případu. Stěžovatelka pouze vytváří dojem, že daňové orgány a krajský soud postupovaly v rozporu s judikaturou. Avšak tak tomu není.

III.B.2. Stěžovatelka o účasti na podvodu mohla vědět

[37] Jde-li o subjektivní stránku, tzv. zavinění účasti na podvodných obchodech, správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatelka o podvodném charakteru obchodů věděla nebo mohla a měla vědět.

[38] Daňový subjekt nesmí být nespravedlivě sankcionován, pokud jej jiný, aniž o tom mohl vědět, vtáhl do řetězce podvodných obchodů. Je třeba ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání těch podnikatelů, kteří si nejsou a nemohou být vědomi daňového podvodu, resp. jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestali součástí takového daňového podvodu. V *běžných* podnikatelských vztazích nelze po podnikateli požadovat, aby při své rutinní činnosti zkoumal – bedlivěji, než je běžné – zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu může dojít k podvodnému jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH (srov. např. rozsudek ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014 - 47, *Lia Fail company*, bod 21; nebo cit. 5 Afs 60/2017, *VYRTYCH*, zejména bod 69). Avšak z ničeho neplyne ani povinnost daňových orgánů prokázat přímé personální propojení daňového subjektu, který žádá o odpočet na DPH, s tím, kdo DPH

pokračování

neodvedl. Naopak postačuje, prokáže-li správce daně, byť za pomoci několika soudržných nepřímých důkazů, že obchodní řetězec je vytvořen za účelem získání odpočtu DPH, nikoliv za účelem reálného podnikání. Pokud daňový subjekt takové zjištění nevyvrátí, správce daně unese důkazní břemeno co do zaviněné účasti daňového subjektu na podvodu na DPH.

[39] NSS připomíná, že v reálném životě může dojít k prolínání důvodů, které svědčí pro existenci podvodu na DPH (první důkazní břemeno správce daně, srov. bod [33] shora, část **III.B.1.**), a důvodů, které nasvědčují zaviněné účasti daňového subjektu na podvodných obchodech (druhé důkazní břemeno správce daně, část **III.B.2.**). Zelený strom právní praxe ve své komplexnosti neodpovídá šedé teorii právní doktríny, a proto nemá v každém případě cenu bezhlavě odlišovat tyto kroky, které – v případě jejich prokázání – mohou vést k neuznání nároku na odpočet DPH (rozsudek ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018 - 42, *Easy Working*, bod 43; či již cit. rozsudek 7 Afs 265/2020, *ARMOSTAV MÍSTEK*, bod 24).

[40] Stěžovatelka ve sporném období měděné katody pořídila i prodala, jakkoli sama uvedla, že běžně s nimi neobchoduje. Nešlo tedy z jejího pohledu o žádný rutinní obchod. Jako zkušená obchodnice s kovovým odpadem musela stěžovatelka vědět o tehdy šetřených četných daňových podvodech v obchodech s kovy, a to i s ohledem na zavedení režimu přenesené daňové povinnosti (bod 65 napadeného rozhodnutí). V posuzovaném případě to byly právě měděné katody, které patří mezi „rizikové“ zboží (k podvodům s měděnými katodami již od roku 2009 např. rozsudky ze dne 16. 2. 2017, čj. 9 Afs 109/2016 - 74, *TSR Czech Republic*; a ze dne 1. 6. 2020, čj. 10 Afs 421/2019 - 63, *AB CHEMITRANS*; ve vztahu k obchodům se zlatem, s nímž se podvádělo běžně, viz např. rozsudek ze dne 10. 4. 2008, čj. 2 Afs 35/2007 - 111, *SOLITER*, a mnoho dalších).

[41] Proto bylo třeba, aby ve vztahu k obchodu s měděnými katodami stěžovatelka přistupovala s náležitou dávkou opatrnosti. To nezávisle na tom, že Bronislava Vaška, který stál za dodavateli GENEVE STEEL a Orlen steel, znala a v minulosti s ním, jak sama tvrdí, „bezproblémově“ obchodovala. Ovšem nelze opomenout, že již jen tvrzení o hladkém obchodování s těmito dodavateli lze stěží uvěřit, jelikož sama stěžovatelka potvrdila, že GENEVE STEEL jí od června 2011 dlužila necelých 5 mil. Kč. Tuto pohledávku v prosinci 2011 zajistila směnkou na částku cca 4,7 mil. Kč se splatností do konce ledna 2012, kterou avaloval Bronislav Vašek. Ohledně této pohledávky stěžovatelka podala návrh na vydání směnečného platebního rozkazu. Až posléze stěžovatelka uzavřela s GENEVE STEEL dohodu o narovnání, z níž plyne, že GENEVE STEEL dluh splnila zápočtem mj. tak, že stěžovatelce dne 2. 5. 2012 dodala sporné měděné katody (dohoda o narovnání ze dne 22. 5. 2012, položka 4b daňového spisu).

[42] Na s. 3 kasační stížnosti stěžovatelka vytýká krajskému soudu, že považoval za rozhodné ceny měděných katod dle burzovních cen London Metal Exchange (dále jen „LME“), zatímco pro stěžovatelku byly rozhodné ceny na českém trhu.

[43] Není pravda, že krajský soud vystavěl argumentaci o zaviněné účasti na daňovém podvodu jen na tomto argumentu. Ostatně v bodě 90 napadeného rozsudku krajský soud ozřejmil, že ani žalovaný nepostavil rozhodnutí toliko na okolnosti, že stěžovatelka

nakoupila zboží za ceny nižší, než byly ceny dle LME. Žádná ze skutečností vyjmenovaných v bodě [35] shora není pomyslnou „korunou důkazů“, tedy klíčovým důkazem, na kterém stojí výsledek dokazování. Avšak i sada nepřímých indicií v tomto směru postačovala k tomu, aby správce daně unesl důkazní břemeno stran stěžovatelčiny zaviněné účasti na podvodu. Ze souhrnu zjištění totiž plyne, že stěžovatelka o podvodu na DPH věděla, resp. mohla a měla vědět. Na tom nic nemění ani argumenty uvedené v kasační stížnosti.

[44] Krajský soud se detailně vypořádal s námitkami ohledně nákupní a prodejní ceny měděných katod (bod 91 napadeného rozsudku). NSS s jeho závěry souhlasí. Stěžovatelka ostatně v kasační stížnosti nepředkládá žádnou věcnou polemiku s napadeným rozsudkem. Pouze stručně opakuje, že pro ni byla rozhodná cena měděných katod na českém trhu, nikoli cena na evropském trhu. Tuto námitku ovšem krajský soud vyvrátil. Bronislav Vašek, jediný jednatel společnosti GENEVE STEEL, která měděné katody dodala stěžovateli, vypověděl, že cenu zboží stanovil dle LME. Tomu odpovídá i daňový doklad č. 120100001 z 2. 5. 2012, dle něhož cena katod byla stanovena dle burzy LME dne 2. 5. 2012 ve výši 6350 EUR/tuna a snižena o částku 150 EUR/tuna, tzn. za cenu 6 200 EUR/tuna. Z ceny LME pak vycházela i smlouva mezi stěžovatelkou a její dánskou odběratelkou Rimeco ze dne 6. 6. 2012, podle níž měla být aktuální cena dle LME 5 940 EUR/tuna zvýšena o 40 EUR a snížena o provizi 25 EUR, tzn. 5 955 EUR /tuna. Tvzení, že pro stěžovatelku byly rozhodné české ceny, padá na tom, že stěžovatelka sama obchodovala (prodávala) měděné katody v rámci EU. Navíc nepůsobilo důvěryhodně, že stěžovatelka zboží pořídila za cenu, která byla v daný okamžik nedosažitelná (srov. rozsudek ze dne 15. 1. 2020, čj. 4 Afs 366/2019 - 51, *HOPR TRADE CZ*, zejména body 52 a 56, z něhož plyne, že cena dle burzy LME odpovídá ceně samotného kovu, nikoli výrobků z něj, např. katod; navíc reálná cena by měla být vyšší než průměrná cena dle LME, a to s ohledem na další náklady obchodování, tzn. marže, dopravu, skladování apod.). Nelze opomenout, že stěžovatelka po cca měsíci od nákupu měděné katody prodala, a to rovněž za velmi nízkou cenu. Na tomto obchodu prodělala necelých 6 000 EUR. Také na základě těchto podstatných odchylek od obchodních cen stěžovatelka mohla zjistit, že zboží nakupuje a prodává v podvodném řetězci. Přitom daňovými orgány ani správním soudům nenabídla rozumné vysvětlení, proč zboží nakoupila hluboce pod cenou dle LME a následně jej velmi levně a se ztrátou prodala. V detailech NSS odkazuje stěžovatelku na propracovaný rozsudek krajského soudu.

[45] Nedůvodná je i výtká, že stěžovatelka se nemohla bránit závěrům o své zaviněné účasti na daňovém podvodu pro pochybení správce daně během daňové kontroly (k tomu viz podrobně body [48] až [55] níže, jejichž závěry zcela vyvracejí i tuto polemiku).

III.B.3. *Stěžovatelka měla v daňovém řízení dostatek prostoru snést argumenty o přijatých preventivních opatřeních, žádné významné však neuvedla*

[46] V podobných případech je třeba zkoumat, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu zabránil. V tomto posledním kroku algoritmu se daňový subjekt může vyvinut z právem zapovězeného jednání. Preventivní opatření tedy neprokazuje správce daně (podrobněji již v bodě [39] cit. 10 Afs 182/2018, *Easy Working*, bod 42).

pokračování

[47] Stěžovatelka jednak namítá, že jí správce daně nedal možnost vysvětlit, jaká opatření proti účasti na daňovém podvodu přijala, následně vysvětluje, že její opatření byla účinná. Ani jedna z těchto výtek není důvodná.

[48] Dle stěžovatelky správce daně během daňové kontroly pracoval se dvěma navzájem neslučitelnými verzemi její kauzy. Jednak s verzí, že není jasné, zda stěžovatelka přijala zboží od GENEVE STEEL a Orlen steel (tyto dodavatelky neprokázaly, že by sporné zboží držely či vlastnily, viz poslední odstavec na s. 7 výzvy k prokázání skutečností ze dne 27. 11. 2015), jednak s verzí, že stěžovatelka věděla nebo vědět měla, že se spornými nákupy účastní podvodu na DPH (viz s. 8 téže výzvy).

[49] NSS již mnohokrát vyslovil, že je třeba rozlišovat situace, kdy plátcí nárok na odpočet DPH vůbec nevznikne, jelikož neprokáže uskutečnění zdanitelného plnění (vůbec či v deklarovaném rozsahu), od těch situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl, neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno, avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat. Důvody, pro které nelze nárok na odpočet přiznat, mohou spočívat mj. v účasti daňového subjektu na podvodu na DPH (rozsudek ze dne 19. 1. 2017, čj. 6 Afs 148/2016 - 30, *JUTTY GROUP*, bod 28).

[50] Stěžovatelka má pravdu, že správce daně v průběhu daňové kontroly původně pracoval s verzí, že *nesplnila hmotněprávní podmínky* pro přiznání odpočtu DPH. Není ovšem pravda, že by před projednáním zprávy o daňové kontrole náhle změnil právní kvalifikaci, a to že odpočet DPH stěžovatelce odpírá *pro účast na podvodu*. Již z výzvy k prokázání skutečností ze dne 27. 11. 2015 jasně plyne (zejména od poloviny s. 3 až s. 6, a pak druhý až pátý odstavec na s. 8), že správce daně měl – pro případ, že by stěžovatelka prokázala uskutečnění zdanitelných plnění – konkrétní pochybnosti o tom, zda sporné obchody nejsou zasaženy podvodem na DPH (shodně bod 79 napadeného rozsudku). Byť nelze volně směšovat otázky neprokázání hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH a otázky daňového podvodu, některé pochybnosti zjištěné při ověřování hmotněprávních podmínek lze využít i pro závěr o zaviněné účasti na podvodu (podobně rozsudek 7 Afs 265/2020, *ARMOSTAV MÍSTEK*, bod 19). Jistě by bylo vhodnější, pokud by se správce daně již v této výzvě jednoznačně přiklonil k tomu, že stěžovatelka neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění, anebo že sporný obchod byl zasažen podvodem na DPH. To však v daném okamžiku ještě správce nemusel najisto vědět.

[51] NSS souhlasí s krajským soudem, že již v této fázi muselo být stěžovatelce jasné, že ve vyjádření k výzvě má věnovat pozornost také opatřením, která přijala proti tomu, aby se účastnila podvodu. Tak stěžovatelka ostatně i učinila. Stěžovatelka v reakci na výzvu ze dne 27. 11. 2015 argumentovala jak ohledně okolností realizace daného obchodu (podání ze dne 18. 12. 2015; i v tomto podání se v bodech 17 či 24 vyjadřovala k nařčení z podvodu), tak ohledně přijetí opatření k zamezení její účasti na daňovém podvodu (podání ze dne 11. 1. 2016). V této druhé reakci ze dne 11. 1. 2016 mj. uvedla, že dodavatelky GENEVE STEEL i Orlen steel jí v průběhu let 2008 až 2012 dodaly zboží za cca 40 mil. Kč. Bronislav Vašek, který za nimi stál, byl zkušený a respektovaný obchodník s kovy. Stěžovatelka prý s ním nikdy neměla problémy (srov. však k tomu bod [41] shora). Dodavatelky stěžovatelka prověřovala v registru nespolehlivých plátců. Sporné obchody pro stěžovatelku byly – s ohledem na její roční obraty – ekonomicky

nevýznamné apod. Nakonec shrnula, že spoléhala na činnost daňové správy. Učinila tak prý veškerá opatření, aby se vyhnula účasti na podvodu.

[52] Správce daně vydal výsledek kontrolního zjištění až po uplynutí několika měsíců, a to 15. 11. 2016. Správce daně – jak již NSS vysvětlil výše – shromáždil dostatečné množství důkazů, které podporují závěr o tom, že se stěžovatelka zaviněně zapojila do podvodného obchodního řetězce. Není pravda, že by jakkoli přesouval důkazní břemeno stran její (ne)účasti na podvodu na stěžovatelku. Odkaz stěžovatelky na rozsudek ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 170/2016 - 30, *IMAO electric CZ*, tedy není správný. K žádosti stěžovatelky jí správce daně rozhodnutím ze dne 8. 12. 2016 stanovil lhůtu k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění do 6. 1. 2017 a lhůtu následně ještě prodloužil.

[53] Proto je nedůvodná námitka, že správce daně změnil kvalifikaci skutku a zároveň stěžovatelce ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu nedal možnost se k tomuto obratu vyjádřit. Správce rozhodně nezkrátil stěžovatelku na právech. Závěr kontrolního zjištění nemohl být pro stěžovatelku překvapivý, jak začala tvrdit teprve v e-mailech z března 2017, resp. ve stížnosti ze dne 7. 4. 2017. Správce nemusel poskytnout další lhůtu, aby se stěžovatelka vyjádřila k „novému“ výsledku kontrolního zjištění (shodně napadené rozhodnutí, body 40 až 43). Stěžovatelka nemá pravdu, že by tuto námitku krajský soud pominul (viz bod 79 napadeného rozsudku).

[54] Na shora uvedeném nic nemění okolnost, že správce daně poněkud nešikovně oba důvody pro odepření nároku na odpočet daně zmínil také ve výsledku kontrolního zjištění (k neprokázání přijetí zboží od dodavatelek se vyjádřil na s. 9, a pak zejména na s. 26 a 27) a následně se témuž věnoval také na s. 10 či 28 zprávy o daňové kontrole. Za tuto neobratnost zkritizoval správce daně již žalovaný (bod 42 rozhodnutí) i krajský soud (bod 79 rozsudku; v bodech 50 a 56 rozsudku krajský soud žádné závěry nečinil a jen rekapituloval skutkový stav). Stěžovatelka nyní vytváří dojem, že nevěděla o tom, že jí správce daně odepře nárok pro její účast na daňovém podvodu. Proti tomu však stojí závěry správce, že transakce s GENEVE STEEL neodpovídala běžným obchodním podmínkám, že šlo o účelový obchodní řetězec s jediným cílem vylákat daňovou výhodu apod. (s. 27, 28, 30 až 32 výsledku kontrolního zjištění; shodně též s. 32 až 34 zprávy o daňové kontrole). V kontrastu s tím stojí také vyjádření ze dne 11. 1. 2017, kterým stěžovatelka reagovala na výsledek kontrolního zjištění z 15. 11. 2016. Právě v bodě 12 tohoto vyjádření výslovně reaguje na závěr správce daně, že obchod s měděnými katodami z května 2015 byl zatížen podvodem a stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření, aby se jej neúčastnila.

[55] Námitky z bodů 30 a 31 kasační stížnosti jsou tedy nedůvodné.

[56] Lichá je i námitka, že stěžovatelka přijala dostatečná preventivní opatření. V bodě 32 kasační stížnosti stěžovatelka kritizuje závěry, které krajský soud učinil v bodě 95 napadeného rozsudku. NSS ovšem souhlasí s krajským soudem, že stěžovatelka „*neprovedla opatření takřka žádná*“. Stěžovatelka tvrdí, že obchody, které žalovaný označil za daňový podvod, tvořily jen 1,44 % z jejích celkových tržeb, tedy fakticky byla dostatečně obezřetná ve zbylých 98,56 % obchodních případů. Údajně je na tom několikrát lépe než stát, kterému se nedaří odhalovat podvody na DPH. Tento potměšilý argument se mívá

pokračování

s podstatou věci. Místo toho, aby stěžovatelka (alespoň) tvrdila, že při obchodování s rizikovou komoditou v řádech milionů Kč dodavatelky či subdodavatelky prověřovala, zjišťovala původ zboží, zboží zajistila, pojistila apod. (srov. např. stěžovatelčiny argumenty, které NSS shrnul v bodě [51] shora), brání se tím, že ukazuje na jiného – v tomto případě stát – jemuž se ne vždy daří potírat daňové podvody.

III.C. Podjatost úředních osob

[57] Na několika stranách kasační stížnosti stěžovatelka přesvědčuje NSS, že v její věci rozhodovaly podjaté osoby. Krajský soud prý navíc při hodnocení této námitky nepřipustně prováděl důkazy, které stěžovatelka nenavrhla.

[58] Stěžovatelka vznesla námitku podjatosti necelé dva měsíce před oznámením výsledku kontrolního zjištění (podání ze dne 20. 9. 2016). V ní mj. poukázala i na to, že jí v důsledku nezákonně vedeného postupu k odstranění pochybností vznikla škoda ve výši přes půl miliónu Kč (Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 28. 4. 2015, čj. 45 Af 28/2013 - 181, shledal nezákonným postup k odstranění pochybností provedený u stěžovatelky na DPH za zdaňovací období říjen 2012). Dále stěžovatelka vyjádřila domněnku, že jí paní P. a K. a Ing. B. mohli jako úřední osoby způsobit škodu, a také upozornila, že trestnou činnost jiných úředních osob, které se měly snažit získat úplatky, šetří Policie ČR. Úřední osoby prý měly poměr k její věci, který ve smyslu § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu vzbuzoval pochybnosti o jejich nepojatosti.

[59] O těchto námitkách rozhodl správce daně dne 21. 10. 2016, a to tak, že ani jednu ze jmenovaných osob nevylučuje z provádění daňové kontroly. Správce daně mj. shrnul, že okolnosti, které stěžovatelka jmenovala, jí byly již dlouho známé. Námitku považoval za účelové podání, kterým stěžovatelka zamýšlela oddalovat ukončení daňové kontroly. Stěžovatelkou vyličené okolnosti nedokládaly ani osobní vztah úředních osob ke stěžovateli ani k předmětu řízení. V odvolání proti dodatečným platebním výměrům stěžovatelka nezpochybnila nepodjatost těchto úředních osob.

[60] Další námitku podjatosti paní P. a K. stěžovatelka uplatnila až v žalobě, avšak nenavrhla k ní žádné důkazy. V žalobě zopakovala důvody údajné podjatosti z námitky ze dne 20. 9. 2016. Navíc přidala výtku, že jmenované úřednice jsou jejími nepřímými dlužnicemi, jelikož za škodu, kterou jí způsobily nezákonným postupem k odstranění pochybností, odpovídá stát dle zákona č. 82/1998 Sb. Stát má regresní nárok právě vůči těmto osobám. Dále uvedla, že správce daně u Policie ČR neověřil, zda prověřuje trestní činnost těchto úřednic. Prý pouze konstatoval, že mu „o tom není nic známo“, čímž řízení zatížil vadou. Stěžovatelka se domnívá, že DPH jí byla doměřena jen proto, že pan K., bývalý nadřízený paní P. a K., měl uměle vytvářet „doměrky daní, které pak měly jemu podřízené osoby za úplatek likvidovat“.

[61] Přestože stěžovatelka nepředložila důkazy, které by svědčily o možné nepodjatosti paní P. a K., krajský soud – poté, co se seznámil se všemi skutečnostmi z daňového spisu – z vlastní iniciativy důkazy vyhledal. Přípisem ze dne 31. 8. 2020 vyžádal od Policie ČR, Národní centrály proti organizovanému zločinu, stěžovatelkou tvrzenou informaci o prověřování paní Polišínské a K. a Ing. K., i o tom, z jakých důvodů je policie prověřovala a s jakým výsledkem. Policie v reakci uvedla, že proti Ing. K. vedla trestní

řízení pro podezření ze spáchání trestného činu zneužití pravomoci úřední osoby. Již v únoru 2016 věc postoupila věcně a místně příslušné složce policie v Kolíně. Paní P. ani paní K. policie neprověřovala. Dalším přípisem ze dne 4. 9. 2020 krajský soud vyžádal informace od Policie ČR, Územního odboru Kolín, která sdělila, že Ing. K. měl v označeném řízení pouze postavení svědka a paní P. a K. řízením vůbec neprocházely. Soud si dále opatřil opis z evidence rejstříku trestů pro Ing. K.. Zjistil přitom, že Ing. K. nebyl odsouzen. Dle centrální evidence stíhaných osob nebyl Ing. K. ani obviněn. Policie jej dvakrát prověřovala, avšak obě řízení byla ukončena dle § 159a odst. 1 trestního řádu, tzn., že nešlo o podezření z trestného činu. Tyto důkazy krajský soud prováděl u jednání dne 22. 1. 2021.

[62] NSS nemá pochyb o tom, že krajský soud nepřekročil své pravomoci, pokud sám – k žalobní námitce, avšak bez konkrétního důkazního návrhu – zjišťoval, zda v daňovém řízení prováděly úkony podjaté úřední osoby (této kasační argumentaci ostatně protirečí sama stěžovatelka na s. 3 kasační stížnosti, kde krajskému soudu vytýká, že se řádně neseznámil s obsahem trestního spisu). Na tom nic nemění ani sofistikovaná argumentace stěžovatelky, která hned na několika stranách kasační stížnosti vytváří dojem, že ji krajský soud tímto postupem znevýhodnil, resp. že o sporu nerozhodoval jako „*nestranný třetí*“. Stěžovatelka nemá pravdu, že se krajský soud postavil do role advokáta žalovaného. Naopak ve snaze o důkladné ověření stěžovatelčina tvrzení o podjatosti zjišťoval, zda v daňovém řízení rozhodovaly úřední osoby, které by mohly mít vůči stěžovatelce poměr ve smyslu § 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Pokud by krajský soud v rámci své pravomoci dané § 52 s. ř. s. nezjišťoval, zda stěžovatelkou označené úřední osoby jsou podjaté, v souladu s procesními zásadami by musel žalobní tvrzení o podjatosti pracovníků správce daně vyhodnotit jako nepodložené, jelikož stěžovatelka ve vztahu k tomuto tvrzení neunesla důkazní břemeno (nepředložila ani neoznačila žádné důkazy). Námitku by tak bez dalšího zamítl.

[63] Krajský soud rozhodně nezkrátil stěžovatelku na právech. Tuto námitku posoudil nezávisle na tom, jak s ní naložil správce daně (v souladu s rozsudkem NSS ze dne 4. 7. 2019, čj. 9 As 70/2019 - 34, bod 30). Navíc stěžovatelce poskytl vyšší standard ochrany, jelikož se – i bez předložených důkazů – ubezpečil, že v této věci nerozhodovaly podjaté osoby. Pokud by krajský soud zjistil, že orgány činné v trestním řízení stíhají paní P. či K. nebo pokud by zjistil jiné závažné okolnosti, na základě kterých by bylo možné pochybovat o nepodjatosti těchto osob, jistě by s tím odpovídajícím způsobem naložil. Krajský soud se tak nestal „advokátem žalovaného“, jak nesmyslně konstruuje stěžovatelka. Soud jen ověřil, že tvrzení stěžovatelky nejsou pravdivá. Stěžovatelka sama ostatně v žalobě citovala rozsudek, jehož závěry protirečí její nynější argumentaci v kasační stížnosti. Z rozsudku ze dne 12. 10. 2016, čj. 2 Afs 203/2016 - 49, plyne mj. to, že krajský soud může – třeba z vlastní iniciativy – doplnit důkazy ohledně podjatosti úředních osob, je-li to třeba pro posouzení důvodnosti žaloby.

[64] Nutno stěžovatelce připomenout, že v žalobě nevytýkala orgánům daňové správy jen to, že *nedostatečně prověřily skutečnosti, které by mohly zakládat podjatost* obou osob (první odstavec na s. 3 žaloby), ale také přímo to, že *existují vážné pochybnosti* o jejich nepodjatosti (čtvrtý odstavec na s. 3 žaloby). Proto se polemika, kterou stěžovatelka snesla v bodech 11, 12 a 13 kasační stížnosti, míjí s důvody rozhodnutí krajského soudu. Soud

pokračování

neměl zkoumat jen zákonnost posouzení podjatosti uvnitř daňového řízení, ale podjatost úředních osob měl dle žaloby vyhodnotit také sám.

[65] NSS v obecné rovině souhlasí se stěžovatelkou, že vadu rozhodnutí, které vydala podjatá osoba, nezhojí odvolací orgán tím, že u něj o stejné věci rozhoduje nepodjatá úřední osoba. V tom ovšem stěžovatelka dezinterpretuje odůvodnění napadeného rozsudku. Krajský soud netvrdil, že žalovaný zhojil tvrzenou vadu podjatosti úředních osob působících u správce daně. Jen nad rámec věci v bodě 68 napadeného rozsudku „podotknul“, že zákonnost dodatečných platebních výměrů prověřily jiné úřední osoby, jejichž podjatost stěžovatelka nezpochybnila.

[66] Nelze souhlasit ani s výtkou, že krajský soud vytvořil jakousi výjimku z § 77 daňového řádu (bod 15 kasační stížnosti). Krajský soud pouze uvedl, že úřední osoba nemůže být automaticky podjatá jen proto, že v řízení pochybila a za její chybu může být odpovědný stát, který by vůči ní mohl uplatnit regresní nárok. NSS s tímto závěrem souhlasí. Vždy je třeba zkoumat skutečný poměr úřední osoby k daňovému subjektu nebo k předmětu daně [§ 77 odst. 1 písm. c) daňového řádu], nikoli automaticky vylučovat úřední osoby podle toho, zda daňový subjekt uspěje či neuspěje se zásahovou žalobou proti jejich postupu při správě daní. Jednotlivé pochybení úřední osoby, byť by třebas i bylo důvodem pro odpovědnost státu za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci, není bez dalšího důvodem pro její vyloučení z daňové kontroly. K této okolnosti zpravidla musí přistoupit další konkrétní skutečnosti. Na základě obdobného mechanismu ostatně funguje i vylučování úředních osob v případě tzv. systémové podjatosti (usnesení rozšířeného senátu ze dne 20. 11. 2012, čj. 1 As 89/2010 - 119, č. 2802/2013 Sb. NSS; a ze dne 27. 11. 2012, čj. 1 As 19/2010 - 106, č. 2801/2013 Sb. NSS, obě ve věci *Ateliér pro životní prostředí*).

[67] V tomto případě tedy daňovou kontrolu nevedly podjaté úřední osoby. Stěžovatelku nezkrátil na právech ani krajský soud, který nepodjatost dále prověřoval.

III.D. *Námítky proti výroku o nákladech řízení*

[68] Stěžovatelka v závěru kasační stížnosti zpochybnila také výrok napadeného rozsudku o nákladech řízení. Nemá právo na náhradu nákladů řízení, přestože dosáhla zrušení 1/2 rozhodnutí žalovaného.

[69] Ani tato námitka není důvodná. Krajský soud správně uvedl, že v případě částečného úspěchu ve věci má právo na náhradu nákladů ten účastník, jehož míra procesního úspěchu *převáží* nad mírou procesního neúspěchu. Účastníku lze přiznat náhradu části nákladů řízení ve výši odpovídající rozdílu mezi mírou procesního úspěchu a mírou procesního neúspěchu. Krajský soud nepochybil, pokud zjistil, že míra stěžovatelčina úspěchu nepřevážila (1/2) nad mírou jejího neúspěchu (1/2). Toto posouzení je v souladu se závěry rozsudku ze dne 13. 8. 2020, čj. 7 Afs 194/2019 - 43, *BATTEX*, bod 44, a se stěžovatelkou citovaným rozsudkem ze dne 27. 4. 2012, čj. 5 Afs 77/2011 - 351. Napadeným rozhodnutím je v tomto případě jedno druhostupňové rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání proti dvěma platebním výměrům. V tomto směru stěžovatelka dezinterpretovala rozsudek ze dne 22. 10. 2015, čj. 2 Afs 44/2015 - 23, *multigate*, body 10 a 11, v němž šlo o úspěch ve věci za situace, kdy tehdejší žalobkyně napadla jednou žalobou tři druhostupňová rozhodnutí. Krajský soud tehdy vyloučil k samostatnému

projednání žalobu proti jednomu ze tří rozhodnutí a právě s touto žalobou později žalobkyně uspěla a měla mít právo na náhradu nákladů v plné výši. Proto tehdy nezáleželo na okolnostech žaloby a zejména ne na tom, kolik správních rozhodnutí tehdejší žalobkyně napadla v jedné žalobě.

IV. Závěr a náklady řízení

[70] S ohledem na vše výše uvedené NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[71] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 24. ledna 2022

Zdeněk Kühn
předseda senátu