



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Fercom, a.s.**, se sídlem Senovážné náměstí 997/24, Praha 1, zastoupené JUDr. Janem Sukem, advokátem se sídlem Na Slupi 15, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2013, č. j. 27345/13/5000-14304-711359, a rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 5. 9. 2012, č. j. 4998/12-1300-203605, a ze dne 5. 12. 2012, č. j. 7190/12-1300-203605, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 25. 3. 2021, č. j. 46 Af 34/2012 - 200,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

### Odůvodnění:

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

[1] Předmětem nyní posuzované věci je (ne)účast žalobkyně na daňovém podvodu jakožto důvod nepřiznání uplatněného nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty.

[2] Správci daně stanovili žalobkyni daň z přidané hodnoty za období březen 2009 až srpen 2009 tak, že jí pro účast na daňovém podvodu neuznali uplatněný odpočet na DPH. Příznačným pro proběhnuvší obchody s kovovým odpadem, zejména mědí, byl stejný obchodní model. Dodavatelem mědi (či kovového odpadu) byla společnost V-Voříšek CZ s.r.o., která nakupovala většinou od společností označovaných daňovou

(trestněprávní) teorií jako *missing trader*, přičemž se jednalo zpravidla o zboží ze zahraničí, které žalobkyně dále prodávala jiným zahraničním společností, které je možno označit taktéž jako *missing trader*. Jednalo se o objemy zboží v řádech stamilionů korun. Za žalobkyni obchod „organizoval“ právě její dodavatel.

[3] O odvoláních žalobkyně proti neuznání odpočtů DPH rozhodlo Finanční ředitelství v Praze za období srpen 2009 rozhodnutím ze dne 5. 9. 2012, č. j. 4998/12-1300-203605, a za červenec 2009 rozhodnutím ze dne 5. 12. 2012, č. j. 7190/12-1300-203605, tak, že je zamítlo a potvrdilo rozhodnutí správce daně. Za období březen až červen 2009 rozhodl žalovaný, na kterého od 1. 1. 2013 přešla působnost odvolacího orgánu, rozhodnutím ze dne 15. 11. 2013, č. j. 27345/13/5000-14304-711359, taktéž o zamítnutí odvolání a potvrzení rozhodnutí správce daně.

[4] V rozhodnutích o odvolání bylo zejména zdůrazněno, že dodavatelé a odběratelé vystupovali jako *missing trader*, tedy nebyli pro správce daně kontaktní, jejich předmět činnosti se často lišil od obchodování s kovy, jednalo se o společnosti s minimálním základním kapitálem a jedním společníkem (většinou ze zahraničí), plnění nepřiznali a neplnili ani další daňové povinnosti, vznikli většinou chvíli před započítáním obchodování v milionových částkách a často nezveřejňovali žádné účetní doklady ani jiné dokumenty. Správci daně i odvolací orgány výše uvedené indicie o daňovém podvodu ve větší či menší míře předešleli žalobkyni.

[5] K dobré víře žalobkyně v její neúčast na daňovém podvodu odvolací orgány shrnuly, že ověřování dodavatelů na základě smlouvy o spolupráci prováděla společnost V-Voříšek CZ, přičemž žalobkyně zboží a jeho kvalitu nekontrolovala. Odběratele si prověřovala i žalobkyně sama (obstarala si údaj o plátcovství a výpis z obchodního rejstříku). Žalobkyně mezi jinými předložila i hodnocení bonity obchodních partnerů (zpracované až po započítání obchodování). U společnosti KOTEB Kft. se maximální výše úvěru doporučuje ve výši 0 EUR (zpracovatel se zdráhal ohodnotit výši úvěru); společnost však označil za vysoce rizikovou (obdržela 3 z 10 bodů, přičemž 0 je pro společnosti v insolventi). Společnost FRANYÓ-CAR Kft. byla nekontaktní, neměla žádné zaměstnance, rozvahy nebyly zveřejněny, a proto nebylo možné bonitu hodnotit. Tvzení o návštěvě dvou dodavatelů a ověření jejich důvěryhodnosti jsou v rozporu se zjištěními z dožádání maďarského správce daně. Odvolací orgány proto uzavřely, že z množství objektivních indicí o nevěrohodnosti obchodních partnerů, zpráv o bonitě a naprosto pasivního přístupu ke kontrole zboží, odběratelů a dodavatelů zajisté neplyne dobrá víra žalobkyně. Ta dokonce měla objektivní informace (z hodnocení bonity) o rizikovosti prováděných obchodů v řádech desítek milionů korun, přesto ani posléze neprovedla žádné další úkony (opatření) k zabránění své účasti na daňovém podvodu.

[6] Proti rozhodnutím podala žalobkyně tři žaloby, které Krajský soud v Praze spojil ke společnému projednání pod sp. zn. 46 Af 34/2012.

[7] V žalobách namítla, že došlo k nesprávnému procesnímu postupu ve věci. Správci daně namísto prostého postupu k odstranění pochybností a následného stanovení daně měli zahájit daňovou kontrolu, neboť žalobkyně se dožadovala dalšího dokazování. V rozhodnutí o stanovení daně chybí dostatečné odůvodnění její změny (oproti dani tvrzené) a se žalobkyní nebyl sepsán protokol o projednání výsledků postupu k odstranění

pokračování

pochybností. Správce daně nesprávně postupoval i v rámci mezinárodního dožádání, neboť žalobkyně na něm nemohla jakkoliv participovat a uplatnit svá práva. K otázce dobré víry připomněla, že nemohla prověřovat skutečnosti týkající se stanovení a placení daní dodavatelů a odběratelů; nakupovala od ověřeného partnera a dodávala až po uhrazení ceny; provedla lustraci dodavatelů a zkontrolovala jejich kredibilitu; dodavatelka V-Voříšek CZ si plnila daňové povinnosti a měla potřebné zařízení, personál i prostory k obchodu s kovovým odpadem. Správci daně navíc v jednom případě nepostupovali stejně, neboť jednou neuznali nárok na osvobození od DPH při dodání do jiného členského státu, podruhé neuznali nárok na odpočet DPH v daňovém přiznání, ač šlo o stejné případy. Z celého obchodu navíc neměla žádný finanční prospěch (DPH odvedla).

[8] Krajský soud žalobu zamítl.

[9] V rozsudku mimo jiné uvedl, že odpovědi z mezinárodního dožádání nebyly v celkovém řetězci dokazování zásadní. Žalobkyně se k nim mohla, byť toliko nepřímou, i vyjádřit, protože její neúčast na provedených výsledcích svědků neměla vliv na zákonnost rozhodnutí správců daně.

[10] Postup k odstranění pochybností správce daně „nepřeklopil“ do daňové kontroly, neboť neshledal důvody k pokračování v dokazování. Žalobkyni se svými závěry, po ukončení dokazování v rámci postupu k odstranění pochybností, seznámil v písemnosti ve formě úředního záznamu (záznam o výsledku postupu k odstranění pochybností). Forma této listiny (protokol či úřední záznam) je pro zákonnost řízení nerozhodná.

[11] Správci daně nepochybili, pokud činili rozdíl mezi dodáním plnění do jiného členského státu (neuznání osvobození od DPH pro účast na podvodu na dani) a přijetím plnění od českého subjektu (neuznání odpočtu DPH pro účast na podvodu na dani).

[12] K samotnému podvodu na dani krajský soud uvedl, že způsob, jakým unikala daň, popsaly podrobně odvolací orgány, přičemž jejich závěry posléze potvrdily i trestní soudy (rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové dne 19. 6. 2019, č. j. 6 T 9/2014 - 12282, a Vrchního soudu v Praze ze dne 14. 12. 2020, sp. zn. 3 To 109/2019).

[13] Soud dal zapravdu správcům daně v tom, že se žalobkyně při uzavírání obchodů spoléhala na společnost V-Voříšek CZ a o původ a kvalitu zboží se fakticky nezajímala. Neučinila ani dostatečné opatření při prověřování svých odběratelů. V dané situaci (pro obchodování v řádech desítek milionů korun) zajisté nepostačovalo toliko ověřit registraci k DPH a pořídit si výpisy z obchodních rejstříků. Žalobkyně nevysvětlila, proč hodnocení bonity učinila toliko ve vztahu ke dvěma odběratelům, proč toto hodnocení učinila až po několika měsících od prvních obchodních transakcí, či proč po vyhodnocení obou odběratelů s nimi beze změny obchodovala. Ověření provozu a administrativy odběratelů (společností KOTEB Kft. a KUPFERMETAL HUNGARY Kft.) jednatelům žalobkyně bylo zpochybněno maďarským správcem daně, který poukázal na nedostatečné hmotné prostředky obou společností pro uskutečněné obchody. K tomu lze dodat, že společnost KOTEB Kft. podnikala v realitách.

[14] V trestní linii byl jednatel žalobkyně shledán vinným z úmyslného spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 2 písm. a) a 3) zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník. Za to mu byl uložen trest odnětí svobody v trvání

pěti let, trest zákazů činnosti a propadnutí náhradní hodnoty. Žalobkyně dle krajského soudu i trestních soudů vystupovala v daňových podvodech v pozici tzv. *brokera* (subjekt, jenž nárokuje odpočet na DPH, kterou jiný článek neuhradil).

## II. Kasační stížnost

[15] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost.

[16] Krajský soud se nedostatečně zabýval otázkou odůvodněnosti ukončení postupu k odstranění pochybností. Výsledek svého postupu správce daně se stěžovatelkou nedostatečně projednal a neodůvodnil, proč nepřistoupil k daňové kontrole.

[17] Stěžovatelka krajskému soudu předestřela, že požaduje přerušit řízení, neboť proti rozhodnutí vrchního soudu ve věci sp. zn. 3 To 109/2019 plánuje podat dovolání. V daňové linii by totiž zproštění obžaloby v trestní věci vedlo k nevratné újmě – obnova řízení není možná – a proti rozsudku by proto nebylo možné brojit. Soud již v minulosti přerušil řízení do rozhodnutí vrchního soudu, nyní žádosti nevyhověl bez jakéhokoliv zdůvodnění.

[18] Každý podnikatelský subjekt má právo svobodně podnikat a nelze na něj klást podmínky nad rámec zákona. Stěžovatelka neposkytovala nebankovní finanční služby, ale obchodovala s kovy, k čemuž měla kontakty, provozní financování i know-how. Zajištění závazků u splacení úvěru je jiné než u obchodování. Kupní cena se hradila před dodáním zboží a věc je tím uzavřena (DPH odvedeno a dobytost pohledávek zajištěna). Úvěr je naopak nutné zajistit a k tomuto zajištění musí mít dlužník dostatečný majetek. Po stěžovatelce nelze proto požadovat, aby upustila od předmětu svého podnikání, aby předešla tomu, že nezávisle na jejím podnikání a vědomí se jiný podnikatel dopustí deliktního jednání vůči státu.

[19] Po daňovém subjektu nelze žádat víc, než co ukládá zákon, tedy ověření právní subjektivity a registrace k DPH svých obchodních partnerů. Ve věci ALBA (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016 - 51), citované krajským soudem, šlo o obchodníka s kovovým odpadem, jehož dodavatelé neodvedli daň. V souzené věci však dodavatel stěžovatelky (V-Voříšek CZ) zaplatil DPH v ceně zboží svým dodavatelům. Pokud někde došlo ke „ztrátě DPH“, pak zřejmě na úrovni dodavatelů dodavatele.

[20] Daňový subjekt nemá jiné zákonné nástroje k ověření daňové morálky svých obchodních partnerů. Navíc v Maďarsku jednatel stěžovatelky ověřoval skladový areál se zařízením pro manipulaci s kovovým odpadem a další zázemí, což svědčí o předběžné opatrnosti.

[21] Krajský soud nedostatečně zdůvodnil vědomost stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu, resp. že ji prokázali správci daně; jeho rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Nepřihlédl přitom ani k tomu, že v roce 2009 neexistovalo povědomí o tzv. karuselových podvodech.

pokračování

[22] Pro výše uvedené navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

[23] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v projednávané věci správce daně neshledal důvody k pokračování v dokazování, proto stěžovatelku seznámil se závěry z postupu k odstranění pochybností. Postupoval tedy zcela v souladu se zákonem (srov. § 90 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád).

[24] Trestní rozsudky pouze umocnily závěry správců daně (kteří z trestních rozsudků nevycházeli) v otázce vědomí stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu. Přerušeni řízení v souzené věci nemá místo, neboť by touto logikou bylo nutné přerušit řízení až do případného rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva.

[25] Ověřování si obchodního partnera nad rámec zákona u realizace stamilionových obchodů je nejenom postupem racionálním, ale zejména i profesionálním v souladu s *due diligence* (náležitou opatrností).

[26] Samotná účast stěžovatelky na odběratelsko-dodavatelském řetězci formou financování dodavatele, nemá ekonomické opodstatnění, zejména s ohledem na to, že rutinní činností stěžovatelky je zpracování kovů, tedy předmět obchodu. Rozsudky Soudního dvora Evropské unie o daňových podvodech sahají před rok 2009 (např. rozsudek *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL* ze dne 6. 7. 2006, sp. zn. C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh., s. I-06161). Navíc se na věc vztahují závěry aktuální judikatury, nikoli toliko dřívější. Žalovaný připomíná, že v daňovém řízení je vyžadována toliko nedbalost, kdežto v trestním řízení úmysl.

[27] Opatření přijatá stěžovatelkou nepovažovaly jak správci daně, tak ani i krajský soud, za dostatečná. Ověření právní subjektivity a registrace k DPH dodavatele nepředstavují zpravidla dostatečně efektivní kroky k prevenci účasti na daňovém podvodu, a to tím spíše, jedná-li se o obchody v řádech stovek milionů korun. V roce 2009 se navíc (s ohledem na inflaci) jednalo o enormní kontraktační objemy. Pro stěžovatelku šlo o spolupráci s těmito subjekty první, jejich registrace k DPH byla nedávnou či předmět jejich podnikatelské činnosti byl s posuzovanou obchodní činností nekorespondující, tedy nesouvisející s obchodováním s kovy. Zpráva o bonitě byla vytvořena až po započítání obchodování, a to pouze ke dvěma odběratelům. O tvrzené kontrolní návštěvě u odběratelů panují pochybnosti. Nelze proto hovořit o maximálním úsilí stěžovatelky k prověřování svých obchodních partnerů.

[28] V případě chybějící daně není podstatné, v jakém článku k daňovému úniku došlo. Karuselový obchod probíhal následovně: Missing trader – Alba – V-Voříšek CZ – Stěžovatelka/Centoro – jiný členský stát – zpět ČR.

[29] Z trestního rozsudku vyplývá, že stěžovatelka byla do daňového podvodu zapojena úmyslně. Zprošťující rozsudek neznamená, že stěžovatelka nevěděla či vědět nemohla o daňovém podvodu, ale že její vina byla prokázána na méně než 99 %.

[30] Rozsudek krajského soudu tedy zcela obstojí.

#### IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[31] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost. Tu soud shledal jako včasnou, projednatelnou, přípustnou, přičemž stěžovatelka je v řízení řádně zastoupena. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[32] Kasační stížnost není důvodná.

##### *a. Nepřezkoumatelnost a procesní výtky stěžovatelky*

[33] Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem dalšího hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 - 71). Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud (či správní orgán) rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016 - 51).

[34] Takovou vadou však napadený rozsudek netrpí. Důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí žaloby, jsou z odůvodnění jednoznačně seznatelné. Krajský soud vylíčil konkrétní skutkové okolnosti, o něž své rozhodnutí opřel, uvedl úvahy, kterými se řídil při posouzení důvodnosti žaloby, a popsal závěry, ke kterým na základě těchto úvah dospěl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44), s těmi ostatně stěžovatelka polemizuje. Poukázal-li krajský soud na podpůrné závěry (právní i skutkové) trestních soudů, dodal tím rozsudku na přesvědčivosti nikoliv na nepřezkoumatelnosti.

[35] Stěžovatelka vznáší opakované obecné výhrady vůči posouzení procesních aspektů věci. Správce daně (v řízení o DPH za srpen 2009) stěžovatelce zaslal k vyjádření úřední záznam č. j. 756/11/021931201395, ve kterém odmítnutí osvobození od DPH odůvodnil. Úřední záznam byl doručen dne 10. 1. 2011, stěžovatelka k němu dne 26. 1. 2012 zaslala písemnost označenou jako „*Vyjádření k výsledku, stížnost proti postupu pracovníků správců daně*“. Navržené dokazování správce daně neuskutečnil, neboť jej již k předchozímu návrhu stěžovatelky (ze dne 14. 7. 2010) provedl. Se získanými důkazy správce daně stěžovatelku seznámil, přičemž ani v kasační stížnosti neuvádí, že některá z jejích konkrétních námitek byla v řízení před krajským soudem (či daňovým) nevyslyšena, resp. že konkrétní provedení důkazu mohlo vést k jinému výsledku ve věci. Sama naopak připouští, že pro věc podstatnou je zejména otázka vědomosti o daňovém podvodu (srov. poslední kasační námitku označenou jako „*Nedostatečné a nepřesvědčivé zdůvodnění a z toho vyplývající nepřezkoumatelnost Rozsudku*“).

pokračování

[36] O postupu k odstranění pochybností za červenec 2009 byl se žalobkyní sepsán požadovaný protokol o projednání výsledku tohoto postupu dne 10. 4. 2012. Za březen až červen 2009 byla o stanovení DPH vedena daňová kontrola.

[37] Správci daně ve všech posuzovaných věcech neuznali nárokové odpočty DPH (či osvobození) s ohledem na zapojení stěžovatelky do podvodu na DPH – podstatu nyní projednávané věci.

[38] Stěžovatelka svá práva mohla hájit i v odvolacím řízení, přičemž v projednávané věci Nejvyšší správní soud, obdobně jako soud krajský, nenaznal zásah do jejích procesních práv s vlivem na zákonnost řízení.

[39] Rozhodnutí správců daně, jejichž přezkum je předmětem řízení před krajskými soudy, nevyvozuji své závěry z rozsudku trestních soudů. Přerušil-li krajský soud řízení do doby vydání trestního rozsudku, učinil tak nad rámec zákonných povinností. Sám ve svém rozsudku na rozsudky trestních soudů poukazuje podpůrně. Posouzení účasti stěžovatelky na daňovém podvodu tedy nezávisí na výsledku trestního řízení jejího jednatele, v němž je zapotřebí prokázat úmyslné zavinění; v řízení před správci daně naopak postačí „zavinění“ ve formě nedbalosti (srov. z poslední doby např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019 - 93).

#### *b. Obecná východiska podvodů na DPH*

[40] Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora, na kterou ostatně v nyní projednávané věci odkazoval jak v napadeném rozsudku krajský soud, tak i stěžovatel v kasační stížnosti [viz zejm. rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11]. Jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva.

[41] Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit). Pakliže ze zjištěných okolností vyplývá, že daň sice nebyla přiznána a zaplácena, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se mu podaří daň doměřit a ta bude následně zaplácena, je konstatování chybějící daně přinejmenším předčasné (srov. bod 25 rozsudku NSS ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018 - 43, *AUTODOPRAVA K & K*).

[42] Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. bod [38] rozsudku NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017 - 63, *KRPOL*). Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, 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 případně 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 zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (bod 26 rozsudku NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019 - 33, *ExaSoft Holding*). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014 - 60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*).

[43] Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. následná nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, následné nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami) (k tomu srov. věc *ExaSoft Holding*, bod [27]).

[44] Jestliže správce daně prokáže, že k daňovému podvodu došlo, je třeba dále přistoupit ke zkoumání subjektivní stránky účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu na dani. Ve věci *Optigen* totiž Soudní dvůr zdůraznil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Je proto na daňovém orgánu, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (věc *Mahagében*, bod [49]).

[45] Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (věc *Optigen*, bod [47]). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (věc *Kittel*, bod

pokračování

[51]). Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (srov. rozsudky NSS ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 - 100, ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 - 195, č. 2172/2011 Sb. NSS, *MAKRO Cash & Carry ČR*, nebo ze dne 28. 8. 2020, čj. 8 Afs 232/2018 - 45).

[46] Nicméně, jak výstižně zdůraznila judikatura, nelze „*extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její „obezřetnost“ sabat. [...] 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 či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodu). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu.“* (bod 69 rozsudku NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*).

### c. Podvod na DPH v souzené věci

[47] Správci daně v projednávané věci uvedli množství objektivních skutečností, které ve svém souhrnu svědčily o velmi nestandardním modelu obchodování.

[48] Je na uvážení každého daňového subjektu, jakým způsobem bude své podnikání vést, je však taktéž pouze na něm, počínat si v něm tak, aby se neúčastnil daňových podvodů či nezneužíval práva, chce-li uplatnit nárok na odpočet daně, případně osvobození od ní. Boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), přičemž Soudní dvůr Evropské unie opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. prosince 2014, *Schoenimport*, „*Italmoda*“, *Mariano Previti* a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 42 až 44 a citovaná judikatura).

[49] Byť je to správce daně, kdo prokazuje vědomí dlužníka o podvodu na DPH, resp. že neučinil dostatečná opatření ke své neúčasti na daňovém podvodu, je toliko na daňovém subjektu, aby své jednání, požaduje-li výhody plynoucí ze systému DPH, přizpůsobil výše zmíněným požadavkům (cílům) evropského práva.

[50] Jednání stěžovatelky ve spojení s nestandardními okolnostmi věci (jak je popsaly správci daně, krajský soud a dále i Nejvyšší správní soud) ani zdaleka podporovaný a uznávaný cíl směrnice o DPH nenaplňovalo. Naopak, její počínání lze označit za flagrantní ignoraci objektivních okolností svědčících o účasti na daňovém podvodu.

[51] Stěžovatelka v první řadě byla toliko pasivním článkem v řetězci nákupů kovového (měděného) odpadu, ten pouze formálně odebrala a přeprodala. Nekomtovala jeho kvalitu či původ (zda náhodou toliko nenakupuje a neprodává stále stejné zboží). Prověřování dodavatelů ponechala zcela na společnosti V-Voříšek CZ, byť se jednalo o obchody v řádech stamilionů korun (investice stěžovatelky dosahovala téměř 750 milionů korun v období šesti měsíců). Z řízení ani neplyne, že by se snad zajímala o to, jak je vůbec možné (s předpokladem ekonomicky racionálního jednání – ziskovosti obchodů) pravidelně nakupovat a prodávat měděný odpad v tak vysokých objemech.

[52] Dodavatelé mědi pro společnost V-Voříšek CZ také vykazovali znaky typické pro společnost v postavení tzv. *missing tradera* (neodvádějícího DPH státu), o čemž obsáhle pojednali správci daně ve svých rozhodnutích, a stěžovatelka chybějící daň u těchto dodavatelů ani nespouje. Poukazuje však na to, že jde o dodavatele jejího dodavatele. Nejvyšší správní soud obecně přisvědčuje stěžovateli, že daňový subjekt zpravidla není schopen rozpoznat podvodné jednání, ke kterému dochází až v dalších stupních obchodního řetězce, pakliže se jeho bezprostřední dodavatel chová standardně. V souzené věci však přímý dodavatel fakticky jednal za stěžovatelku (na základě smlouvy o spolupráci), přičemž ve smlouvě o spolupráci, kterou se společností V-Voříšek CZ podepsala, je „investorem a exportérem materiálu“ právě stěžovatelka. Ověření původu mědi je víc než racionálním jednáním každého investora, byť obchodujícího přes zprostředkovatele. Tím se stěžovatelka zajisté nemůže zbavit své povinnosti učinit opatření vedoucí k zabránění účasti na daňovém podvodu.

[53] Jak správně upozornili správci daně a krajský soud, obrat stěžovatelky, který v roce 2008 činil 179 milionů Kč, v souzeném roce 2009 vzrostl na cca 1 miliardu Kč, v roce 2010 klesl na 288 milionů Kč. Tyto obchody byly pro stěžovatelku, co do jejich objemu, zcela zásadní. Přes výše uvedené stěžovatelka obchodovala s kovovým odpadem (v roli investora a exportéra) neznámého původu od neznámých dodavatelů prostřednictvím společnosti V-Voříšek CZ, a prodávala jej odběratelům, u kterých si ověřila toliko jejich prostou existenci a registraci k dani. Správci daně v průběhu řízení zjistili, že tito odběratelé byli často společnostmi s jediným společníkem, minimálním základním kapitálem, nekontaktní, sídlící na tzv. virtuální adrese, vzniklí nedávno před započítáním obchodování se stěžovatelkou, s předmětem činnosti nesouvisejícím s kovovým odpadem, s nedostatečným zázemím a personálem pro rozsah uskutečněných obchodů, neplnící své daňové povinnosti apod. Byť se stěžovatelka o „daňové morálce“ odběratelů nemohla bez dalšího dozvědět standardními mechanismy soukromého práva, její zájem na ověření si odběratelů (a obchodních partnerů obecně) byl toliko formální.

pokračování

[54] Zcela totiž odhlédla od správci daně zmiňovaných informací o povaze odběratelů, které lze částečně zjistit z veřejných rejstříků či prostou návštěvou (seznámením se) sídla (a provozu) odběratele. Stěžovatelka nadto nechala ověřit bonitu (kreditní informace) dvou ze svých odběratelů, přičemž i minimálně opatrný obchodník, natož řádný hospodář, by po ověření bonity s těmito odběrateli ihned přestal obchodovat či od nich požadoval bližší informace. Společnost KOTEB byla obchodníkem s nemovitostmi, která byla pro ověřovatele bonity (kredibility) nekontaktní, nezveřejnila rozvahu a v příštích 12 měsících jí hrozil úpadek (hodnocení rizikovosti 3 z 10). Společnost FRAYÓ-CAR měla jako předmět činnosti prodej automobilů a lehkých motorových vozidel, neměla žádné zaměstnance, rozvaha nebyla zveřejněna a pro ověřovatele bonity byla nekontaktní. K ověření bonity došlo 2. 7. 2009, tedy měsíce po tom, co stěžovatelka s odběrateli obchodovala. Ani tato skutečnost nenasvědčovala faktu o standardním jednání ze strany stěžovatelky.

[55] Tvrzení stěžovatelky o tom, že navštívila zázemí (provoz a administrativní stránku) společností KOTEB a KUPFERMETAL HUNGARY neodpovídá zjištěním správců daně. Společnost KOTEB se dle maďarského správce daně v rozhodné době zabývala realitní činností, nevykázala žádná intrakomunitární plnění, neměla žádné skladovací kapacity ani „obchod“. Společnost KUPFERMETAL HUNGARY dle téhož požádaného správce daně nevykazovala v rozhodném období žádnou obchodní aktivitu, nepřiznala jakékoliv stroje či jiné hmotné prostředky.

[56] Vykazují-li obchodníci v celé transakci (karuselu) objektivní nestandardnosti, nelze vyloučit vědomí daňového subjektu o podvodu na DPH alespoň ve formě nedbalosti. Stejně tak se nelze vyvinít z nedbalosti v případě, že stěžovatelka namísto alespoň bazální snahy o ověření dodávek mědi (jejich původu či dodavatelů svého prostředníka), toliko formálně poukazuje na důvěru ve svého dodavatele (společnost V-Voříšek) a ve vztahu ke svým odběratelům poukazuje na ověření právní subjektivy (toliko samotné existence) a registrace k DPH za situace, v níž jde o intenzivní obchodování s kovovým odpadem v řádech stovek milionů korun se subjekty, jež lze *prima facie* označit za toliko „prázdné schránky“ (srov. i bod [52] výše). Stěžovatelka tyto nestandardnosti ignorovala (neučinila žádné racionální a efektivní jednání ve snaze předejít či zabránit účasti na daňovém podvodu), a to při vědomí rizikovosti transakcí ve vztahu k těm málo odběratelům (dvěma), které ověřovala.

[57] Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2021, č. j. 1 Afs 499/2019 - 68, *„přijatá opatření k zabránění účasti na daňovém podvodu by v případě existence natolik nestandardních okolností určité transakce měly vést daňový subjekt k adekvátní reakci. Ta může spočívat například v tom, že daňový subjekt provede podrobnější kontrolu obchodního partnera a jeho činnosti, nebo případně i odmítne provést konkrétní transakci, pakliže je zřejmé, že by její uskutečnění vedlo k daňovému podvodu. Pouze tak může být zachována podmínka o nevědomosti a nemožnosti vědění, že se daňový subjekt prodejem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Jestliže však i přes vědomí nestandardních okolností k dané obchodní transakci přistoupí a následně uplatní nárok na odpočet DPH, je třeba takovému daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet, prokáže-li správce daně, že dotčené plnění bylo zatíženo podvodem, a že daňový subjekt ve zlé víře nárok na odpočet uplatnil.“*

[58] V projednávané věci stěžovatelka provedla kontrolu bonity, jejíž výsledky ji mohly o nestandardních okolnostech toliko utvrdit, nikoliv je snad rozptýlit. Její faktickou nečinnost (tvrzená opatření stěžovatelky byla správci daně i krajským soudem hodnocena velmi správně jako nedostatečná) stran učinění úkonů (jednání) vedoucích k zabránění účasti na daňovém podvodu zajisté nelze, za okolností dané věci, považovat za adekvátní reakci.

[59] Možnost daňových podvodů, resp. stižení DPH daňovými podvody, souvisí se samotnou podstatou této daně. DPH musí být uhrazena všemi články řetězce, aby došlo k zachování vůdčího principu této daně – daňové neutrality. V opačném případě může dojít k daňovému podvodu s tím, že je zapotřebí zkoumat vědomost jednotlivých článků řetězce o daňovém podvodu, resp. účasti na něm. Soudní dvůr Evropské unie daňové podvody, včetně tzv. vědomostního testu, vymezil již v roce 2006 (srov. rozsudky citované v bodě [40] výše). Stěžovatelka tudíž měla vědět o možnosti účasti na daňovém podvodu, což platí o to více s ohledem na nestandardnosti obchodů (jednotlivých subjektů a jejich okolností) v projednávané věci (z trestních rozsudků ostatně vyplývá její úmysl se podvodu účastnit).

[60] Krajský soud při posuzování subjektivní stránky (vědomosti o podvodu a případně učinění opatření k zabránění účasti na něm) správně uzavřel, že objektivní skutečnosti uvedené správci daně svědčily o tom, že stěžovatelka věděla nebo minimálně měla vědět, že svým nákupem a prodejem kovového šrotu se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a přesto nepřijala při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od ní šlo rozumně vyžadovat, aby zajistila, že její plnění není součástí podvodu. A to ani tehdy, kdy sama zjistila, z ověřování bonity (kredibility) svých odběratelů, že se jedná o vysoce riskantní obchody.

[61] Příklad stěžovatelky (jejího jednatele) nadto posuzovaly i trestní soudy s velmi jasným závěrem – stěžovatelka se úmyslně podílela na daňovém podvodu. Vystupovala v roli tzv. *brokera*, jak ostatně uvedl a popsal i krajský soud.

## V. Závěr a náklady řízení

[62] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Ze shora uvedených důvodů proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[63] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 22. června 2022

JUDr. Josef Baxa

pokračování

1 Afs 108/2021 - 69

předseda senátu