



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **D. J.**, zast. JUDr. Nikolou Jílkovou, advokátkou se sídlem Drobného 324/72 Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 12. 2020, č. j. 22 Af 39/2019 - 77,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

**Odůvodnění:**

**I. Vymezení věci**

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7. 2019, č. j. 26146/19/5300-21441-712599; tímto rozhodnutím žalovaný – s ohledem na zjištěné dílčí pochybení – níže uvedeným způsobem změnil výši daně z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2013, ve zbytku odvolání stěžovatele zamítl a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 9. 2018:

1. č. j. 3218451/18/3207-51521-803069, za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2013, kterým byla stěžovateli doměřena DPH ve výši 253 050 Kč a současně vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky, tj. 50 610 Kč;
2. č. j. 3219284/18/3207-51521-803069, za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013, kterým byla stěžovateli doměřena DPH ve výši 329 532 Kč a současně vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky, tj. 65 906 Kč;

3. č. j. 3219355/18/3207-51521-803069, za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2013, kterým byla stěžovateli doměřena DPH ve výši 311 512 Kč a současně vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky, tj. 62 302 Kč, přičemž po změně ze strany žalovaného byla doměřena nižší DPH 264 873 Kč plus penále 52 974 Kč;
4. č. j. 3219395/18/3207-51521-803069, za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013, kterým byla stěžovateli doměřena DPH ve výši 235 935 Kč a současně vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky, tj. 47 187 Kč, přičemž po změně ze strany žalovaného byla doměřena vyšší DPH 282 574 Kč plus penále 56 514 Kč;
5. č. j. 3219488/18/3207-51521-803069, za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2014, kterým byla stěžovateli doměřena DPH ve výši 135 828 Kč a současně vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky, tj. 27 165 Kč;
6. č. j. 3219542/18/3207-51521-803069, za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014, kterým byla stěžovateli doměřena DPH ve výši 153 153 Kč a současně vyslovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z doměřené částky, tj. 30 630 Kč.

[2] Stěžovatel je podnikající fyzickou osobou na základě živnostenského oprávnění na výrobu, obchod a služby od roku 2001 a na hostinskou činnost od roku 2006. V návaznosti na podnět policie ohledně prověřování společnosti LAREDIMAX s.r.o. (dále jen „LAREDIMAX“), s níž stěžovatel obchodoval, zahájil správce daně u stěžovatele daňovou kontrolu. Na základě výsledků daňové kontroly pak správce daně vydal šest shora specifikovaných dodatečných platebních výměrů, jejichž podstatou je vyloučení nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění – nákupu zboží, zejména ložisek (příp. obalového a pomocného materiálu) – od těchto dodavatelů:

- Bardolino s.r.o. (dále jen „Bardolino“) ve zdaňovacím období 1. - 4. čtvrtletí 2013, a to z důvodu účasti stěžovatele na daňovém podvodu, o kterém minimálně vědět mohl a měl, přičemž nepřijal taková rozumná opatření, aby zajistil, že předmětná plnění součástí podvodu na DPH nebudou;
- COMITENAL Int s.r.o. (dále jen „COMITENAL“) ve zdaňovacím období 1. - 2. čtvrtletí 2014, a to z důvodu neprokázání dodání zboží deklarovaným dodavatelem, a tím nesplnění podmínek podle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“);

pozn. v případě policií prověřovaného dodavatele LAREDIMAX byla stěžovateli doměřena DPH za zdaňovací období 3. - 4. čtvrtletí 2014 a 1. - 3. čtvrtletí 2015, a to z důvodu vyloučení nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění pro účast stěžovatele na daňovém podvodu (dlužno dodat, že žalobu v této věci krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 6. 5. 2021, č. j. 22 Af 58/20119 - 77, následnou kasační stížnost stěžovatele zamítl šestý senát Nejvyššího správního soudu rozsudkem ze dne 1. 10. 2021, č. j. 6 Afs 191/2021 - 41).

[3] Proti všem šesti dodatečným platebním výměrům podal stěžovatel odvolání, o němž rozhodl žalovaný výše uvedeným změnovým rozhodnutím, kterým korigoval dílčí chybné odmítnutí nároku na odpočet a snížení daňové povinnosti ve zdaňovacím období 3. čtvrtletí 2013 namísto 4. čtvrtletí 2013. V základu se však žalovaný věcně ztotožnil se

pokračování

závěry správce daně stran vyloučení nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů Bardolino a COMITENAL.

[4] Ve vztahu k plněním přijatým od společnosti COMITENAL žalovaný konstatoval, že stěžovatel doložil toliko formální doklady, které nemohly samy o sobě prokázat faktické uskutečnění deklarovaného plnění, tedy nákupu ložisek právě od společnosti COMITENAL. O dodání zboží touto společností měl žalovaný důvodné pochybnosti plynoucí z toho, že stěžovatel nejednal s osobami, které byly v rozhodné době zapsány jako statutární orgán (jednatel) jmenované společnosti; ta nezveřejňovala účetní závěrky, neměla vlastní internetové stránky, nebyla kontaktní a nepodala za rok 2014 žádné daňové přiznání. Stěžovatel jednal s A. S., kterého znal z dřívější doby coby taxikáře z Frýdku-Místku, přičemž se spokojil s tím, že jeho předchozí dodavatel ložisek – společnost Bardolino, v níž byl pan S. jednatelem a současně společníkem, „zkrachovala“, a proto nyní bude pan S. dodávat zboží pod jménem společnosti COMITENAL. S touto společností stěžovatel neuzavřel žádnou písemnou smlouvu, nezajímal se blíže o původ zboží či jeho přepravu, nedisponoval doklady o přepravě a nepředložil ani dodací listy, ačkoli cena zboží byla mezi stranami sjednána až následně (mnohdy po prodeji zboží ze strany stěžovatele dalším odběratelům) a nákupy ve statisícových hodnotách hradil stěžovatel v hotovosti osobě, kterou nedokázal blíže identifikovat (pan „P.“).

[5] Pokud jde o plnění přijatá stěžovatelem od společnosti Bardolino – opět dodání ložisek, příp. krabic a fólií, zde faktické dodání zboží potvrdil přímo jednatel společnosti A. S. a žalovaný ve shodě se správcem daně vyšel z toho, že nejen formální, ale i hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně byly naplněny. Nicméně stěžovatelem uplatněný nárok na odpočet daně žalovaný odmítl, neboť dospěl k závěru o podvodu na DPH, kdy společnost Bardolino z uskutečněných zdanitelných plnění neodvedla daň a stěžovatel si ji čerpal za nestandardních okolností, tedy za účelem získání daňového zvýhodnění. Společnost Bardolino disponovala pouze tzv. virtuálním sídlem, nezveřejňovala své účetní závěrky, neměla internetové stránky a již při zahájení obchodní spolupráce byl pan S. z obchodního rejstříku vymazán jako společník; následně bylo v obchodním rejstříku zapsáno zrušení společnosti Bardolino s likvidací, přesto pan S. nadále aktivně pokračoval v obchodní činnosti se stěžovatelem – a to při absenci písemných smluv a dalších dokladů o přepravě zboží, vč. jeho původu, při nápadně nižší ceně zboží, za které stěžovatel platil v hotovosti až poté, co zboží prodal dále svým odběratelům. Tyto objektivní okolnosti podle žalovaného spolehlivě prokazují, že stěžovatel nepřijal žádná rozumná opatření, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na daňovém podvodu.

## II. Rozhodnutí krajského soudu

[6] Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, kterou krajský soud zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Krajský soud se ztotožnil se správcem daně potažmo žalovaným, z jehož rozhodnutí vycházel, a ve vztahu k dodávkám od společnosti COMITENAL poznamenal, že důkazní břemeno primárně tížilo správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č.

280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Pochybnosti předestřené ve výzvě správce daně ze dne 28. 6. 2017 ovšem považoval krajský soud za natolik vážné a důvodné, že zpochybnily stěžovatelem předložené účetní doklady. Proto bylo na stěžovateli, aby prokázal svá tvrzení ohledně předmětných transakcí, zejména tedy, že zboží bylo dodáno deklarovaným dodavatelem, který je plátcem DPH. To se stěžovateli nepodařilo a své důkazní břemeno dle krajského soudu neunesl.

[8] Stěžovatel neprokázal, že by jednal s osobou jednatele společnosti COMITENAL, což potvrdila svědecká výpověď T. T. zapsaného jako jednatele od 24. 6. 2011. Tento svědek vypověděl, že stěžovatele nezná a není mu známo, že by společnost COMITENAL se stěžovatelem obchodovala. Ostatně ani sám stěžovatel netvrdil, že by s panem T. jednal, a kromě tvrzeného odvolání jmenovaného z funkce jednatele již k 11. 4. 2013 neuvedl stěžovatel žádný relevantní argument, pro který by měla být výpověď svědka hodnocena jako nevěrohodná. Stěžovatel podle svého vyjádření jednal s panem S., u něhož ovšem nepožadoval prokázání oprávnění jednat za dodavatele COMITENAL, což musí jít nutně k tíži stěžovatele. Ten neučinil vůbec žádné relevantní kroky ke zjištění, zda při sjednávání předmětných transakcí jedná s oprávněnou osobou, kterou byl právě T. T. a posléze K. T. zapsaná jako jednatelka od 3. 6. 2014. Jmenovaná jako bulharská státní příslušnice v rámci mezinárodního dožádání popřela, že by realizovala obchody se stěžovatelem, a popsala, že byla využita toliko pro účely formálního jednateleství. Krajský soud rovněž vzpomněl, že stěžovatel nedisponoval žádnými doklady o přepravě a že za zboží platil v hotovosti, což ve výsledku oslabuje jeho schopnost prokázat, že zboží bylo dodáno deklarovaným dodavatelem.

[9] Krajský soud odmítl též námitky stěžovatele týkající se nesprávného posouzení okolností vedoucích k závěru o daňovém podvodu, resp. účasti stěžovatele na něm. Zdůraznil, že v tomto případě důkazní břemeno od počátku tížilo výhradně správce daně, resp. žalovaného, který podle názoru krajského soudu správně identifikoval chybějící daň u dodavatele Bardolino – tato společnost za období leden až duben 2013 nepřiznala uskutečnění žádného zdanitelného plnění, tedy ani ve vztahu ke stěžovateli, a za zdaňovací období květen až prosince 2013 nepodala vůbec daňové přiznání k DPH.

[10] Pokud jde o objektivní okolnosti, na základě kterých stěžovatel věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu, pak krajský soud ve shodě s žalovaným vyhodnotil jako nestandardní nejen absenci písemné smlouvy, ale také to, že se stěžovatel vůbec nezajímal o přepravu zboží a jeho původ. Právě původ zboží může vzbudit v odběrateli závažnou pochybnost o dodavateli, resp. transakci jako takové. Krajský soud zmínil rovněž nižší cenu zboží při srovnání s ostatními dodavateli anebo platby v hotovosti. Takové platby nejsou zapovězeny, nicméně vzbuzují s ohledem na hodnotu dodávaného zboží pochybnosti, jsou tzv. rizikovým signálem, stejně jako sídlo dodavatele na virtuální adrese, nezveřejnění účetní závěrky či likvidace dodavatele. Uvedené okolnosti svědčí ve svém souhrnu o liknavém přístupu stěžovatele při sjednávání a provádění předmětných transakcí, a proto krajský soud uzavřel, že stěžovatel neučinil všechna potřebná opatření k zamezení účasti na podvodu a ve výsledku si minimálně musel být vědom rizikovitosti transakcí, potažmo účasti na podvodu.

pokračování

### III. Kasační stížnost, vyjádření žalovaného a replika

[11] V kasační stížnosti stěžovatel uplatnil důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. s tím, že primárně namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku; ten má pouhých 6 stran, přičemž vlastní posouzení začíná až na straně třetí. Ačkoli i krátké odůvodnění může být postačující, v daném případě tomu tak podle názoru stěžovatele není. Krajský soud se nevypořádal s žalobní argumentací týkající se jak splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet, tak účasti na daňovém podvodu.

[12] Stěžovatel připomněl, že je podnikající fyzickou osobou, která nemá žádné účetní či daňové oddělení. Je vyučen instalatérem, nevyzná se ve fungování právnických osob a v práci s počítačem využívá rady svého přítele Ing. M. M., který mu v předmětné době pomáhal občas složit zboží. Převážně se jednalo o ložiska a v zanedbatelné míře i materiály, které s nimi úzce souvisí. Velké množství obchodů bylo prováděno s tzv. zbytkovými zásobami, kdy stěžovateli byly dodávány nevyužité staré zásoby zrušených továren, což má svá specifika. Dodávky bývají uskutečněny, resp. účtovány na základě své hmotnosti, nikoli v kusech, po jejich dodání dochází k přetřídění, kdy nové a nepoškozené kusy jsou přijaty a zbylé nevyužité kusy jsou odmítnuty. To potvrdil ve své svědecké výpovědi i Ing. M.; ten měl současně potvrdit jednání stěžovatele s paní T. jakožto jednatelkou společnosti COMITENAL, když v rámci jednání mezi nimi opatřil kopii cestovního dokladu jmenované. Není tedy zřejmé, z čeho žalovaný, potažmo krajský soud dovodil, že stěžovatel nejednal s oprávněnými osobami. Stran pana T. pak stěžovatel poznamenal, že tento byl fakticky z funkce jednatele odvolán dne 11. 4. 2013, tedy ještě před započítím spolupráce se společností COMITENAL, což krajský soud dostatečně nerefletoval. Stěžovatel je přesvědčen, že své důkazní břemeno ve vztahu ke společnosti COMITENAL jako deklarovanému dodavateli unesl – a to na rozdíl od daňových orgánů. Jejich postup je podle stěžovatele v rozporu s judikaturou Soudního dvora EU i Nejvyššího správního soudu týkající se neprokázání dodání zboží deklarovaným dodavatelem, na kterou opakovaně odkazoval a obsáhle z ní citoval; viz zejména usnesení SDEU ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, a dále rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, *Staviteľství Melichar*.

[13] Také ohledně podvodu na DPH a dodavatele Bardolino stěžovatel argumentoval odkazy na judikaturu Soudního dvora EU, resp. judikaturu Nejvyššího správního soudu s tím, že neplnění daňových povinností nemůže být bez dalšího považováno za podvod na dani. Dle stěžovatele zde důkazní břemeno tížilo výhradně daňové orgány a krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, jestliže konstatoval, že své břemeno unesly. Krajský soud nevzal v potaz fakticitu předmětných dodávek a jím zmíněné objektivní okolnosti – absence písemných smluv, nezáměr o přepravu zboží a jeho původ, platby v hotovosti atd. – nejsou podle stěžovatele způsobilé k unesení důkazního břemene, které zde tížilo žalovaného, resp. správce daně.

[14] Na základě těchto důvodů stěžovatel v závěru kasační stížnosti navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[15] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti stručně shrnul dosavadní průběh řízení a argumentaci stěžovatele, kterou nepovažoval za důvodnou. Naopak se ztotožnil se závěry krajského soudu, jehož rozsudek dostatečně reflektoval podstatu sporu a přednesené žalobní body. Stěžovatel v posuzovaném případě neprokázal, že přijal plnění od dodavatele COMITENAL, tudíž nelze než konstatovat, že neprokázal, že mu bylo plnění dodáno osobou povinnou k dani. Argumentace usnesením SDEU ve věci *Vikingo Fővállalkozó Kft.* je bez bližší skutkové návaznosti na danou věc a není přílehlavá, stejně jako odkaz na rozsudek NSS ve věci *Staviteľství Melichar* – ten je v rozporu s převažující rozhodovací praxí, přičemž věc byla předložena rozšířenému senátu NSS, jenž usnesením ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 - 54, položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru EU. Pokud jde o podvod na DPH, podotkl žalovaný, že byla spolehlivě identifikována chybějící daň u dodavatele Bardolino a objektivní okolnosti tvoří indicie, které v souhrnu prokazují, že stěžovatel mohl a měl vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem. Dále se žalovaný věnoval všem těmto objektivním okolnostem a závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[16] V replice stěžovatel setrval na své dosavadní argumentaci. Zopakoval nedostatečnost odůvodnění napadeného rozsudku, jakož i jeho rozpor se zmíněnou judikaturou. Dále stěžovatel doplnil, že není v jeho silách jako odběratele obecně zjistit, zda a jak si dodavatel plní své povinnosti vůči správci daně, a jeho dobrá víra v dodavatele pramenila mj. z opakování a podobnosti těchto typů obchodů – tedy koupě starých ložisek ze zaniklých továren. To nevzal krajský soud v potaz a věc ve shodě s daňovými orgány posoudil zcela paušálně, což podtrhuje, že ceny, za které stěžovatel zboží zakoupil, srovnával s cenami naprosto odlišně obchodujícího subjektu (stěžovatel ložiska nevyráběl, nýbrž přebíral a vhodná ložiska vyrobená již dříve vykoupil za účelem jejich následného prodeje; nelze proto jejich cenu srovnávat s cenou ložisek přímo od „prvovýrobce“). Stěžovatel odmítl též výhrady k přepravě zboží, kterou zajišťoval dodavatel, jenž rovněž požadoval platby v hotovosti. V této souvislosti stěžovatel vzpomněl princip autonomie vůle stran s tím, že obchodoval-li s ložisky odlišně od představy daňových orgánů, není možné, aby na něho bylo pohlíženo jako na podvodníka a byl mu odmítnut nárok na odpočet – nadto za zdaňovací období roku 2013, kdy povědomost o daňových podvodech byla minimální.

#### IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Jádro sporu ohledně doměření DPH lze v daném případě rozdělit do dvou základních rovin, k nimž stěžovatel setrval uplatňuje své námitky týkající se jednak neprokázání deklarovaného dodavatele COMITENAL, jednak daňového podvodu v řetězci dodavatel Bardolino → stěžovatel (a dále pak tuzemský odběratel nebo osoba

pokračování

registrovaná k dani v jiném členském státě EU). Stěžovatel tak ve své podstatě napadá rozhodnutí správce daně, resp. žalovaného, které krajský soud přezkoumal v rámci tzv. plné jurisdikce, včetně základních skutkových a právních otázek, o nichž si sám učinil úsudek. Nejvyšší správní soud s tímto úsudkem souhlasí a je toho názoru, že krajský soud předložené žalobní body dostatečně vypořádal; napadený rozsudek netrpí nezákonností [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a řízení nebylo zatíženo vadami, vč. nepřezkoumatelnosti [§ 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.], jak namítá stěžovatel.

#### *IV. a) K (ne)přezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu*

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval (ne)přezkoumatelností napadeného rozsudku, k níž je třeba přihlížet, i kdyby ji stěžovatel nenamítal – tedy z úřední povinnosti. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp., jak podrobně by jí měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje, aby ho přezkoumal (srov. např. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35).

[21] Nejvyšší správní soud v daném případě žádnou objektivní překážku, která by bránila věcnému přezkumu napadeného rozsudku, neshledal. Nic na tom nemění ani stěžovatelem namítaná stručnost rozsudku krajského soudu, jehož odůvodnění je na 6 stranách; počet stran a délka odůvodnění není sama o sobě podstatná, rozhoduje kvalita, přesvědčivost a úplnost argumentace. Její zestručnění není nutně špatné, naopak mnohdy může posílit přesvědčivost odůvodnění, v němž není nezbytné výslovně reagovat na každé dílčí tvrzení účastníka řízení, nýbrž soustředit se na skutečně základní námitky. Nutno připomenout, že Nejvyšší správní soud setrvale judikuje (např. v rozsudcích ze dne 30. 4. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 130, ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19, či ze dne 30. 9. 2020, č. j. 4 As 79/2020 - 42), že je třeba, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. To ovšem neznamená, že by soud byl povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvracet. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval, že „není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68).

[22] Úkolem krajského soudu tak bylo vypořádat se se základním obsahem a smyslem žalobní argumentace, což se stalo. Ostatně stěžovatel proti nosným závěrům krajského soudu v kasační stížnosti brojí a polemizuje s nimi, což by v případě nepřezkoumatelnosti nebylo možné. Skutečnost, že stěžovatel se závěry krajského soudu nesouhlasí, neznamená, že je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

*IV. b) K nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele COMITENAL /neprokázání deklarovaného dodavatele/*

[23] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu má každý daňový subjekt povinnost tvrzení a povinnost důkazní. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, ale je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Pokud jde o obsah povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k nároku na odpočet DPH, je nezbytné vycházet zejména z § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť právě tato ustanovení nárok na odpočet daně a podmínky pro jeho uplatnění upravují. Z těchto ustanovení vyplývá, že chce-li daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Současně musí svá tvrzení prokázat, což činí zpravidla svým účetnictvím. Daňový subjekt proto splní svou povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, předloží-li ke konkrétním transakcím daňový doklad s předepsanými náležitostmi.

[24] Podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona o DPH přitom daňový doklad musí obsahovat také údaj označující osobu, která uskutečňuje plnění. Na tyto podmínky je však třeba nahlížet v souladu s judikaturou kasačního soudu tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno*“ (viz např. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 - 84, ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71 a ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103).

[25] K tomu je třeba poznamenat, že správce daně nemá povinnost prokázat, že se účetní případ odehrál jinak, než o něm bylo účtováno. Má však povinnost prokázat existenci vážných a důvodných pochybností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně označí konkrétní skutečnosti, podle nichž hodnotí doklady předložené daňovým subjektem jako nevěrohodné, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Ten přitom musí doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, či svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124).

[26] Ve vztahu k plněním od dodavatele COMITENAL správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu dostatečně vymezil důvody, které jej vedly ke zpochybnění předložených dokladů, jak uvedl již krajský soud. Stěžovatel to v kasační stížnosti rozporuje, tvrdí, že své důkazní břemeno stran deklarovaného dodavatele unesl, a odkazuje přitom na judikaturu SDEU a rozsudek NSS ve věci *Staviteľství Melichar*; v něm čtvrtý senát NSS, v bodě 42 vyslovil, že „*i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok*

pokračování

*na odpočet daně, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.“*

[27] V této souvislosti nelze nezmínit, že právě výše citovaný rozsudek *Stavitelství Melichar* byl důvodem předložení věci rozšířenému senátu NSS, na což správně již upozornil žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti – srov. usnesení ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017 - 35, kterým první senát NSS položil rozšířenému senátu otázku, zda „*je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo vědět měla a mohla“.*

[28] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu pak v návaznosti na to dospěl k závěru, že je nezbytné položit předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie; usnesením ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017 - 54, proto řízení v této věci přerušil a obrátil se na Soudní dvůr Evropské unie s následujícími předběžnými otázkami:

*„Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani?“*

*Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze odeprít právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že pořízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu?“*

[29] Soudní dvůr EU rozhodl o položených předběžných otázkách rozsudkem ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, věc *Kemwater ProChemie s.r.o.*, tak, že potvrdil nutnost prokázat hmotněprávní podmínky pro nárokování nadměrného odpočtu DPH. Zdůraznil přitom, že je na osobě povinné k dani, která uplatňuje tento nárok, aby doložila, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služby byl v postavení osoby povinné k dani (byl plátcem DPH). Postavení dodavatele je právě onou hmotněprávní/materiální podmínkou pro vznik nároku na odpočet, zatímco jeho uvedení na faktuře je podmínkou formální (viz bod 25 rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*).

[30] Na faktuře týkající se konkrétního zboží či služby nemusí být uvedena totožnost skutečného dodavatele (může tedy dojít k nesplnění formální podmínky), avšak musí být postaveno najisto, že skutečný dodavatel (byť není na faktuře identifikován) byl v postavení plátce daně (musí být naplněna hmotněprávní podmínka pro uplatnění nároku na odpočet). Osoba povinná k dani je povinna předložit objektivní důkazy, že jí byla pro účely jejich plnění podléhajících DPH skutečně dodána nebo poskytnuta plnění na vstupu osobami povinnými k dani (plátcí DPH), z nichž skutečně zaplatila DPH (bod 34 rozsudku SDEU ve věci *Kemwater ProChemie*). Prokázání této hmotněprávní podmínky je na osobě, která si odpočet DPH nárokuje. Na dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu ohledně toho, že osoba nárokuující odpočet daně musí prokázat i to, že dodavatelem zboží či služby byl jiný plátc DPH, se tedy ničeho nemění ani po rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie. Změna pohledu na věc se týká toliko formální podmínky pro uplatnění

odpočtu – tj. uvedení skutečného dodavatele na daňovém dokladu, nikoli však jeho postavení jako plátce DPH – tj. materiální podmínky.

[31] V této části Soudní dvůr Evropské unie připustil, že na faktuře nemusí být uveden skutečný dodavatel zboží či služby. Stále však musí být prokázáno, že i tento skutečný dodavatel (na faktuře neuvedený) je v postavení plátce DPH. Závěr o tom, že postavení skutečného dodavatele zboží či služby jako plátce DPH musí být s jistotou (nikoli pouze s pravděpodobností) prokázán, pak zdůraznil také rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, č. 4336/2022 Sb. NSS, kterým navázal na závěry Soudního dvora s tím, že jasně potvrdil, že prokázání splnění hmotněprávních podmínek a podvodu na DPH jsou odlišné otázky. Je tak zřejmé, že závěry rozsudku *Stavitelství Melichar*, na který stěžovatel opakovaně odkazoval, byly popřeny; odkaz na zmíněný rozsudek NSS tedy stěžovateli nemůže prospět, stejně jako jeho citace předcházející judikatury Soudního dvora.

[32] Povinnost stěžovatele – i přes shora popsany posun v judikatuře týkající se formální podmínky pro uplatnění odpočtu – totiž spočívala v prokázání toho, že jeho dodavatel v případě plnění přijatých ve zdaňovacím období 1. a 2. čtvrtletí 2014 byl plátcem DPH. Prokázat tuto skutečnost měl stěžovatel poté, co správci daně vznikly důvodné pochybnosti ohledně skutečné realizace těchto plnění primárně na základě podnětu policie v souvislosti s prověřováním podezření ze spáchání zvláště závažného zločinu zkrácení daně, kterého se měl mj. dopustit A. S. při obchodování jménem společnosti LAREDIMAX; s touto společností stěžovatel obchodoval v následujících zdaňovacích obdobích a podobně jako v případě společnosti COMITENAL zde vyvstala pochybnost, zda stěžovatel své obchody s těmito společnostmi skutečně realizoval, resp. zda není zapojen do daňového podvodu.

[33] Správce daně zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu a v rámci ní nejprve stěžovatele vyzval k předložení důkazních prostředků o přijetí interních kontrolních mechanismů a relevantních opatření, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že stěžovatel o podvodu na DPH věděl nebo vědět mohl. Uvedené měl stěžovatel prokázat ve vazbě na zjištěné nestandardní okolnosti obchodních případů, které u společnosti COMITENAL spočívaly v tom, že jde o nekontaktní společnost, která nepodala za rok 2014 žádné daňové přiznání k DPH, nezveřejnila účetní závěrky, neměla žádné skladovací prostory a jednal za ni právě pan S., nikoliv osoby oprávněné – jednatelé T. a T.; viz výzva 1) ze dne 26. 5. 2016, č. j. 2149888/16/3207-61563-803522.

[34] K výzvě 1) ze dne 26. 5. 2016 stěžovatel správci daně sdělil, že jde vesměs o skutečnosti, které mu nebyly známy, a že závěry správce daně se jeví jako účelové. Pan A. S. jednal za společnost Bardolino; za společnost COMITENAL jednali její jednatelé a jmenovaný vzhledem k jazykové bariéře pouze překládal, jak stěžovatel uvedl již při zahájení daňové kontroly v protokolu ze dne 8. 12. 2015, č. j. 3227323/15/3207-61563-803522. V návaznosti na to správce daně zajistil další relevantní písemnosti ze strany policie, provedl výslech svědka A. S., výslech svědka T. T. a mezinárodní dožádání za účelem zjištění působení K. T. ve společnosti COMITENAL, načež vydal další výzvu 2) ze dne 28. 6. 2017, č. j. 2556395/173207-61563-803522; v ní již opustil konstrukci daňového podvodu, neboť pojal zásadní pochybnosti o tom, zda společnost COMITENAL vůbec

pokračování

mohla vyvíjet jakoukoli ekonomickou činnost a tedy zda deklarované obchody se stěžovatelem uskutečnila právě tato společnost jako deklarovaný dodavatel.

[35] V reakci na výzvu 2) ze dne 28. 6. 2017 stěžovatel připustil, že všechny obchody organizoval A. S. a navrhl, aby ho správce daně znovu vyslechl; současně navrhl vyslechnout Ing. M. M. Oba navržené svědky správce daně předvolal a dne 10. 10. 2017 je vyslechl. Svědek S. ovšem popřel, že by obchody jménem společnosti COMITENAL organizoval, nadále tvrdil, že působil pouze v roli překladatele. Ing. M. jako svědek připustil, že byl účasten některých jednání a předání zboží stěžovateli, nicméně nevěděl žádná konkrétní jména s výjimkou pana S., který překládal (neboť dodavatelé byli zřejmě Bulhaři). Ani po doplnění dokazování tedy nebyly odstraněny pochybnosti stran společnosti COMITENAL jakožto deklarovaného dodavatele, což posléze potvrdil jak žalovaný, tak krajský soud s tím, že správce daně – právě výzvou 2) ze dne 28. 6. 2017 – důkazní břemeno přenesl v souladu s § 92 odst. 4 daňového řádu zpět na stěžovatele a ten ho neunesl.

[36] Nejvyšší správní soud s tímto závěrem souhlasí a dodává, že jeho intervence jako kasačního soudu je v tomto ohledu spíše výjimečná a omezuje se na případy extrémního nesouladu skutkových zjištění či jiných vad řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Žádné takové vady Nejvyšší správní soud nezjistil.

[37] Napadený rozsudek splňuje kritéria přezkoumatelnosti, jak již bylo předestřeno výše, a současně není zatížen ani jinými vytýkanými vadami ve vztahu k daňovému řízení a zjištění skutkového stavu věci [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Povinnost správce daně dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu neznamená, že by správce daně byl povinen aktivně vyhledávat důkazy svědčící daňovému subjektu/stěžovateli. Primární aktivita v předkládání důkazů ohledně jím uváděných tvrzení spočívá na daňovém subjektu, jak je zřejmé z rozložení a logiky důkazního břemene. Povinností správce daně není věřit daňovým subjektům vše, co daňové subjekty tvrdí, nejsou-li o tom dostatečné důkazy; naopak je úkolem správce daně taková tvrzení kriticky zkoumat a prověřovat (viz shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 221/2018 - 57).

[38] K tomu v dané věci došlo, správce daně se skutkovými okolnostmi věci dostatečně zabýval, prověřoval je a provedl mj. i stěžovatelem navržené svědecké výpovědi (viz výše). V otázce jednání za dodavatele COMITENAL ovšem přetrvaly rozpory – a to i přesto, že stěžovatel dostal dostatečný prostor tyto rozpory a pochybnosti rozptýlit. To se mu nepodařilo a namítá-li v nyní v kasační stížnosti, že není zřejmé, z čeho žalovaný, potažmo krajský soud dovodil, že nejednal s osobami oprávněnými jednat za společnost COMITENAL, nelze nepřipomenout, že žádná ze svědeckých výpovědí nepřinesla konkrétnější poznatky o tom, jak skutečně sporná plnění probíhala, kdo zboží (ložiska) dodal, ani zda byl plátcem DPH. Provedené dokazování v podstatě pouze prohlubovalo pochybnosti správce daně, aniž by přineslo jakoukoli indicii o tom, že by skutečný dodavatel sporných plnění byl v postavení plátce DPH, natož pak aby toto postavení s jistotou prokázal.

[39] Jak již bylo uvedeno výše, i po rozsudku Soudního dvora ve věci *Kemwater ProChemie* je nutné pro uplatnění nároku na odpočet daně s jistotou prokázat, že deklarovaná plnění přijal daňový subjekt od jiného plátce. I když se nemusí jednat o dodavatele uvedeného na dokladu (nemusí být splněna formální podmínka), jeho postavení jako plátce (materiální podmínka) naplněna být musí. Z žádného předloženého dokladu, ani ze stěžovatelových tvrzení či provedených výsledků však nevyplývá, že by deklarovaná plnění uskutečnila namísto společnosti COMITENAL jiná osoba, která by mohla být plátcem DPH. Stěžovatel sice uvedl, že jednal s A. S., ten však dodání zboží popřel s tím, že plnil pouze roli překladatele; to ostatně tvrdil i sám stěžovatel ve svých počátečních výpovědích, které posléze pozměnil a tvrdil, že vše organizoval právě pan S. Nicméně postavení jmenovaného jako skutečného dodavatele vylučuje nejen jeho vlastní výpověď, ale i výpovědi dalších osob.

[40] Jednatel, tj. statutárním orgánem odpovědným za obchodní vedení společnosti, byl v daném období T. T., který při svém výsledku prohlásil, že stěžovatele nezná a že mu není známo, zda s ním společnost COMITENAL obchodovala. Pokud stěžovatel namítá, že pan T. byl z funkce jednatele již předtím odvolán, nutno poznamenat, že tato skutečnost nebyla zapsána do obchodního rejstříku a nic nenasvědčuje tomu, že by ho kdokoli (buď pouze materiálně, nikoli formálně) nahradil. V obchodním rejstříku je založena listina o odvolání T. T. jako jednatele společnosti COMITENAL až k 29. 4. 2014 s tím, že jako jednatel byla k danému dni jmenována K. T., na kterou byl také převeden obchodní podíl ve výši 100 %. Paní T. přitom v rámci mezinárodního dožádání u bulharské daňové správy popřela, že by jako společník a jednatel společnosti COMITENAL jakkoli vystupovala a obchodovala se stěžovatelem. Vypověděla, že byla oklamána příslibem podnikání v České republice a získání peněz, přičemž neví, kdo se reálně účastnil ekonomických aktivit společnosti. Neví, jakou ekonomickou činnost společnost COMITENAL provozovala, nikdy nepotkala ani neviděla stěžovatele a nemá informace, kdo mu za tuto společnost vystavil a předal faktury.

[41] Lze tedy shrnout, že jednatele společnosti COMITENAL popřeli jakoukoli obchodní činnost se stěžovatelem v rozhodném období, včetně toho, že by k ní zplnomocnili A. S.; paní T. sice uvedla, že jí všechny potřebné dokumenty v českém jazyce připravil právě pan S., avšak nic nenasvědčuje tomu, že by právě on sám zboží stěžovateli dodal, resp. že by v této souvislosti vystupoval za jinou společnost – plátce DPH. Žádná taková skutečnost z obsahu spisu ani v náznaku nevyplývá.

[42] Nic na tom nemění ani svědecká výpověď Ing. M., na níž se stěžovatel v kasační stížnosti odvolával s tím, že jmenovaný během jednání s paní T. pořídil kopii jejího cestovního dokladu. Ing. M. uvedl, že si pamatuje, že při jednáních viděl také nějakou paní „a že chtěl J., at' zkopíruju nějaký doklad, nějaký osobní doklad, už nevím, co to bylo, jestli občanka nebo pas“. Nejvyšší správní soud nepochybně, že kopii dokladu paní T., kterou stěžovatel předložil správci daně, mohl právě z pokynu stěžovatele poříditi Ing. M., nicméně v kontextu všech dalších zjištění nepovažuje tuto okolnost za podstatnou – a to tím spíše, že paní T. byla zjevně v pozici nastrčené osoby, která obchody nerealizovala, nic o nich nevěděla. To ostatně výpověď Ing. M. nijak nevyvrací, naopak potvrzuje vážné pochybnosti stran faktického dodavatele zboží, neboť jmenovaný výslovně uvedl, že žádná konkrétní jména neví, byli to zřejmě Bulhaři a „byl tam s nimi nějaký Čech, ale v žádném

pokračování

*z těch případů nejsem schopen říct jméno těch osob. Jediné jméno, které vím, je pan S., který jim tam překládal, toho znám, protože chtěl ode mě později kupovat auto. Ve většině případů tam byl pan S., nevím, jestli u všech. Co se týká jedné dodávky ložisek, tak to jsem tam přebral já, ale bez jakýchkoli dokumentů, pan J. byl někdy pryč a poprosil mě, abych to tam složil. Pak jsem mu poslal foto, jak je to složené. Nikdo po mě nechtěl nic podepsat ani papíry...“.*

[43] Citovaná pasáž svědecké výpovědi Ing. M. vystihuje způsob obchodování stěžovatele, který byl minimálně nezodpovědný, a to bez ohledu na podobnost obchodů a jejich opakování. Opakování obchodů a dlouhodobá spolupráce s obchodními partnery obecně jistě může založit dobrou víru v určité dodavatele, to ovšem není případ stěžovatele. Jeho přístup rozhodně nelze označit za dobrou víru, což mj. podtrhuje i to, že stěžovatel na dané obchody s ložisky neměl uzavřenou žádnou písemnou smlouvu a za dodání zboží neplatil panu S., na jehož angažmá se setrvale odvolával, ale nemalé částky v hotovosti předával blíže neurčené osobě označené jako pan „P.“. Předivo vztahů mezi A. S. a dalšími zúčastněnými osobami, mezi nimiž jsou i osoby bulharské státní příslušnosti, je nejasné a plně přičitatelné stěžovateli, jehož tvrzení, že je vyučeným instalatérem, který se nevyzná ve fungování právnických osob a nemá účetní či daňové oddělení, není možné akceptovat. Je na každém obchodníkovi, aby se v podnikatelském prostředí přiměřeně orientoval, prověřoval své obchodní partnery a dokázal vyhodnotit rizika obchodování s nimi (zvláště podniká-li již delší dobu, jako stěžovatel – od roku 2001).

[44] Indicie o tom, že by sporná plnění mohl fakticky dodat jiný plátce DPH (tj. nesplnění formální podmínky – uvedení plátce na dokladu, za současného dodržení materiální podmínky – skutečné postavení tohoto dodavatele jako plátce DPH), nelze spatřovat pouze v situaci, kdy o dodávkách deklarovaných plnění od osoby uvedené na dokladu existují vážné pochybnosti. Z provedeného dokazování musí vyplývat takové skutečnosti, které budou směřovat k tomu, že faktický dodavatel v postavení plátce DPH skutečně byl (tj. že je splněna ona materiální podmínka pro uplatnění odpočtu). V projednávané věci však žádné takové indicie z obsahu spisu, ani ze stěžovatelových tvrzení nevyplývají. Veškeré provedené dokazování přineslo pouze takové poznatky, na základě kterých lze vyloučit, že by skutečným dodavatelem zboží byla společnost uvedená na předložených daňových dokladech – COMITENAL. Nic však nesvědčí o tom, že by faktický (jiný) dodavatel byl v postavení plátce DPH. Stěžovatel měl v daňovém řízení dostatek prostoru k tomu, aby správci daně, potažmo žalovanému předestřel tvrzení, ze kterých by postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH vyplývalo. To se nestalo a žádná další relevantní tvrzení neuvedl ani v řízení o kasační stížnosti poté, co v návaznosti na Soudní dvůr rozhodl rozšířený senát NSS ve věci *Kemwater* (u níž navíc na položení předběžných otázek upozornil již žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, které bylo stěžovateli doručeno). Stěžovatel přesto setrval na tom, že své důkazní břemeno unesl a nárok na odpočet mu měl být uznán, což ovšem daňové orgány přesvědčivě zpochybnily.

[45] Stěžovateli se tak ve vztahu k plněním od dodavatele COMITENAL nepodařilo prokázat naplnění všech (formálních a hmotněprávních) podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. Naproti tomu u dodavatele Bardolino stěžovatel podmínky nároku na odpočet prokázal, avšak ani v tomto případě mu nebyl odpočet přiznán – a to z důvodu účasti na daňovém podvodu.

IV. c) *K nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele Bardolino /účast na daňovém podvodu/*

[46] V daném případě nebylo pochyb, že se předmětná zdanitelná plnění fakticky uskutečnila – dodávky zboží stěžovateli potvrdil pan A. S., který byl v rozhodné době jednatelem společnosti Bardolino; současně byly splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Za takové situace měl být daňovému subjektu – stěžovateli nárok na odpočet přiznán, neboť jde o nedílnou součást systému DPH a v principu nesmí být omezen (jde o základ z hlediska zajištění neutrality DPH a vůbec celého systému odpočtu, jehož smyslem je zbavit podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jeho hospodářských činností). Výjimku však představují situace, kdy nárok na odpočet vznikl na základě podvodného jednání, resp. daňový subjekt si uplatňuje nárok na odpočet podvodně nebo zneužívajícím způsobem.

[47] Nejvyšší správní soud v obecné rovině souhlasí se stěžovatelem, že ohledně existence daňového podvodu tíží důkazní břemeno správce daně. Jak již bylo uvedeno, odmítnutí nároku na odpočet představuje výjimku ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, a proto je na správci daně a žalovaném, aby „dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“; viz rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 a C-142/11, ve spojených věcech *Mahagében Kft. a Péter Dávid*, bod 49. Podvodem na DPH přitom judikatura Soudního dvora vymezuje situaci, kdy jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť skutečné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám; k tomu srov. rovněž rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *Vyrtych*.

[48] Primární povinností daňových orgánů tak bylo vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu; podle názoru Nejvyššího správního soudu této povinnosti daňové orgány dostaly a své důkazní břemeno unesly, jak uvedl už krajský soud. Stěžovatel jeho závěry v kasační stížnosti zpochybňuje s tím, že „prosté“ neplnění daňových povinností nemůže být považováno za podvod a podle jeho názoru na tom nic nemění ani další zjištěné okolnosti věci. Jistě, samotné neodvedení daně ještě neznačí, že se jedná o daňový podvod. Povinností daňových orgánů je prokázat též existenci nestandardních okolností věci, které neodpovídají běžným obchodním podmínkám, jak vyplývá z již zmíněného rozsudku *Vyrtych*, v němž zdejší soud uvedl (bod 69): „Znakem podvodu ve smyslu evropské judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň 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, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty.“

pokračování

[49] V posuzované věci se obchodní řetězec sestává pouze ze dvou článků – a sice stěžovatele a společnosti Bardolino, která z uskutečněných zdanitelných plnění ve prospěch stěžovatele v roce 2013 nepřiznala a neodvedla DPH. Souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu je zde přitom podle názoru Nejvyššího správního soudu zcela zřejmá z objektivních okolností věci, které současně svědčí o tom, že stěžovatel mohl a měl vědět, že nákupem zboží od společnosti Bardolino účastní daňové podvodu.

[50] Společnost Bardolino byla nekontaktní, nepřiznala a neodvedla daň, kterou inkasovala v hotovosti od stěžovatele v ceně za odebrané zboží nejasného původu; patrně šlo o ložiska z Bulharska z likvidovaných nepotřebných zásob. Podle předložené evidence přijatých zdanitelných plnění v roce 2013 byla společnost Bardolino jediným dodavatelem, od kterého stěžovatel nakupoval zboží ve statisícových hodnotách a kterému opakovaně poskytoval platby v hotovosti – v součtu 6 242 390 Kč (v první polovině roku 2014 byla takovým jediným velkým dodavatelem zboží společnost COMITENAL).

[51] O tom, že společnost Bardolino v daném období účelově posloužila ke konkrétním obchodům se stěžovatelem s cílem získání zvýhodnění pro zúčastněné subjekty, svědčí i to, že jmenovaná společnost byla v likvidaci, což bylo dne 6. 9. 2013 zapsáno v obchodním rejstříku. Stěžovatel tuto skutečnosti nijak neprověřoval a obchodoval s A. S., který byl jednatelem společnosti Bardolino a rovněž jejím jediným společníkem, a to až do zápisu ze dne 20. 6. 2012; obchodní podíl pana S. byl postižen exekucí a jako společník byla zapsána společnost Bardolino. Ani tuto skutečnost stěžovatel nereflektoval a spolehl se na to, že pana S. znal dříve jako taxikáře, aniž by měl jakékoli informace, že by obchodoval s ložisky či se v obchodu s nimi vyznal. Taktéž sídlo společnosti Bardolino, které bylo virtuální, stěžovatel neprověřoval stejně jako to, že nezveřejňovala účetní závěrky a nikdy nedisponovala skladovými prostory.

[52] Znovu je třeba vzpomenout, že stěžovatel společnosti Bardolino platil výhradně v hotovosti, ačkoli jiným dodavatelům (i řádově mnohem nižší částky) platil bezhotovostně. K obchodům a následným platbám za dodané zboží docházelo bez písemné smlouvy a bez jakýchkoli obchodních podmínek např. pro účely reklamace. V kontextu uvedených skutečností jde o další z nestandardních okolností, které doplňuje taktéž absence jakýchkoli dokladů o přepravě zboží.

[53] Pokud jde o cenu, která byla nižší při srovnání s ostatními dodavateli, lze připustit, že ceny ložisek z nevyužitých starých zásob budou pravděpodobně nižší než ceny nově vyrobených ložisek přímo od „prvovýrobce“, jak namítal stěžovatel. Nicméně podstatné je, že i bez zjištění o nepřiměřeně nízké ceně ložisek, již jen na základě všech shora shrnutých objektivních okolností, které jsou podrobně rozebrány v rozhodnutí žalovaného, z něhož vycházel též krajský soud, obstojí závěr, že stěžovatel nebyl dostatečně obezřetný a o svém zapojení do podvodného jednání vědět mohl a měl.

[54] Existence daňového podvodu byla daňovými orgány prokázána, resp. byla zde důvodná domněnka daňového podvodu, včetně zaviněné účasti stěžovatele; ten měl přitom opakovanou možnost tvrdit, že přijal adekvátní opatření, jimiž by předcházel své účasti na daňovém podvodu – viz výše uvedená výzva 1) správce daně ze dne 26. 5. 2016, a zejména

pak výzva 3) správce daně ze dne 13. 12. 2017, 3726391/17/3207-61563-803522, v níž byla popsána podstata daňového podvodu, jakož i všechny nestandardní okolnosti vyplývající z obchodních vztahů stěžovatele s jeho přímým dodavatelem – společností Bardolino. Dle judikatury je účast na daňovém podvodu bez zavinění vyloučena a v rámci tzv. vědomostního testu se daňový subjekt může vyvinut, pokud prokáže, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil daňových podvodů (k testu, jímž se posuzuje účast na daňovém podvodu, viz blíže např. rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020 - 41, bod 13 a tam uvedenou judikaturu).

[55] Obecně platí, že po daňových subjektech lze požadovat jistou míru obezřetnosti a opatrnosti v obchodních vztazích, na základě čehož je pak možno hodnotit jejich dobrou víru. V případě stěžovatele ovšem o dobré víře – s ohledem na shora uvedené – vůbec uvažovat nelze, což potvrzuje též jeho reakce na zmíněné výzvy správce daně. Stěžovatel svoji šanci vyvinut se nevyužil, neboť žádnou kvalifikovanou obranu v tomto směru nenabídl; to, že si stěžovatel společnost Bardolino na počátku obchodní spolupráce prověřil v obchodním rejstříku, v registru plátců DPH a insolvenčním rejstříku, nelze v kontextu dané věci považovat za dostatečná opatření, která měla zabránit účasti stěžovatele na podvodném jednání. Jde o opatření formální povahy, navíc již při pečlivém prověření údajů v obchodním rejstříku by musel stěžovatel zjistit některé z popsanych objektivních nestandardností (nezveřejňování účetních závěrek, virtuální sídlo společnosti, nařízení její likvidace atd.).

[56] Jak Nejvyšší správní soud konstatoval v opakovaně zmíněném rozsudku ve věci *Vyrtych*, pokud přímý dodavatel daňového subjektu nebo samotný předmět či cena dodávky, popřípadě jiné okolnosti, vykazují určité znaky pochybností o solidnosti transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících, „*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*“ (bod 69). V souzené věci správce daně potažmo žalovaný shromáždil dostatek poznatků svědčících o tom, že takové přísnější požadavky byly v případě obchodů stěžovatele se společností Bardolino opodstatněné (shodně srov. shora uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 191/2021 - 41 ve věci stejného stěžovatele a jeho dodavatele LAREDIMAX).

[57] Již jen pro úplnost stran snahy stěžovatele (jak v daňovém řízení, tak v řízení před soudem) negovat jednotlivé objektivní okolnosti věci, je potřeba připomenout následující. V praxi je typické, že jednotlivé skutkové okolnosti nejsou samy o sobě způsobilé prokázat důvodnost domněnky daňového podvodu; ostatně svoji podstatou často ani nejsou nezákonné, nicméně v souhrnu jsou to střípky v mozaice celkově utvářející podvod na DPH. Zjištěné skutečnosti tedy nelze hodnotit izolovaně a selektivně, nýbrž souhrnně, což krajský soud v návaznosti na daňové orgány učinil a Nejvyšší správní soud mu – s výjimkou nesprávného zohlednění nižší ceny ložisek – nemá co vytknout. Uzavírá proto, že stěžovateli byl nárok na odpočet v případě dodávek od společnosti Bardolino důvodně odepřen na základě jeho účasti na daňovém podvodu, jehož okolnosti byly posouzeny dostatečně individuálně, nikoli paušálně, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti.

pokračování

[58] Bylo na stěžovateli, stejně jako na každém jiném obchodníkovi, jakou zvolí při svém podnikání strategii, s níž se logicky pojí i možné ekonomické následky – zde nepřiznání nároku na odpočet DPH pro daňový podvod. A odkazuje-li stěžovatel na minimální povědomost o daňových podvodech v roce 2013, nelze než dodat, že nejen v této době, ale již daleko dříve to bylo téma a praxe daňové podvody postihovala; svědčí o tom četná judikatura Soudního dvora EU, jakož i Nejvyššího správního soudu (k otázce zneužívajících praktik srov. zejména známý rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax a další*, a dále pak rozsudek ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd*, který první řešil právě problematiku podvodů, či rozsudek ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL*; z judikatury NSS srov. rozsudky ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 147, ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009 - 232, a mnohé další).

### V. Závěr a náklady řízení

[59] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 poslední větou s. ř. s. zamítl (výrok I.).

[60] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti v tomto řízení nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů nepřiznal (výrok II.).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 23. srpna 2022

JUDr. Viktor Kučera  
předseda senátu