



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdu a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **Cabrha team, s.r.o.**, se sídlem Nerudova 209/10, Praha 1, zastoupena Rödl & Partner, k.s., se sídlem Platněřská 191/2, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 4. 2020, č. j. 5 Af 54/2016-89,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 4 114 Kč do 30 (třiceti) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího právního zástupce, Rödl & Partner, k.s.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Platebními výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 22. 9. 2015, č. j. 6151088/15/2001-52522-107921 a č. j. 6151331/15/2001-52522-107921, byly žalobkyni po provedených daňových kontrolách vyměřeny nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) ve výši 68 173 Kč za zdaňovací období července 2014 a ve výši 23 241 Kč za zdaňovací období září 2014 oproti nadměrným odpočtům ve výši 4 680 395 Kč a 5 728 275 Kč uplatněným v daňových přiznáních žalobkyně. Dle zpráv o daňové kontrole, jež představují odůvodnění platebních výměrů, správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně se při nákupu platiny od svých dodavatelů, obchodních společností ULVEA Consulting s.r.o. (dále jen „ULVEA“) a ANELONA s.r.o. (dále jen „ANELONA“), v roli označované jako „broker“ zúčastnila daňového podvodu spáchaného právě jejími dodavateli

ULVEA a ANELONA jako „*buffers*“ a subdodavateli Karmil Plus s.r.o. (dále jen „Karmil“), Pikmantes s.r.o. (dále jen „Pikmantes“) a IHAPPY GROUP s.r.o. (dále jen „IHAPPY“) jakožto „*missing traders*“. Z tohoto důvodu správce daně odepřel žalobkyni nárok na odpočet DPH.

[2] V odvoláních proti platebním výměrům žalobkyně především tvrdila, že správce daně neprokázal existenci daňového podvodu, tedy kdo konkrétně jej spáchal a jakým způsobem, ani její vědomost o takovém podvodu. Žalobkyně obecně popsala některé principy obchodování s platinou a navázání obchodního vztahu s dodavateli ULVEA a ANELONA i s odběrateli v jiných členských státech (společnost BEDRA GmbH, registrovaná v Německu, dále jen „BEDRA“ a společnost Heimerle+Meule GmbH, registrovaná v Rakousku, dále jen „Heimerle+Meule“). Žalobkyně popsala dohodnuté obchodní podmínky (včetně způsobu sjednání ceny) a zajištění závazku, přičemž zdůraznila, že čestné prohlášení o tom, že platina nepochází z trestné činnosti, vyžadoval její odběratel v jiném členském státě (BEDRA). Žalobkyně dále s odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu rozvedla svou argumentaci ohledně nedostatečného prokázání existence řetězce zasaženého daňovým podvodem, přičemž v rámci této argumentace zdůraznila i to, že prokázala reálné uskutečnění nákupu a prodeje platiny, takže nešlo o fiktivní plnění, a podrobně vysvětlila vznik hmotnostních odchylek při dodání platiny odběrateli BEDRA. Žalobkyně následně zmínila, že u platiny prodávané pro průmyslové účely není nutné dodávat certifikáty, neboť strany obchodního vztahu disponují dostatečným zázemím k ověření povahy a kvality kovu. Certifikáty slouží subjektům, které takovým zázemím nedisponují a platinu nekupují za účelem dalšího zpracování, nýbrž za účelem investice. V doplnění odvolání týkajícím se zdaňovacího období září 2014 pak žalobkyně namítla, že ani situace, kdy jí bylo dodáno stříbro namísto platiny, nikterak neprokazuje, že se dopustila vědomé účasti na daňovém podvodu – dle jejího názoru z okolností vyplývá pravý opak. Žalobkyně po chybné dodávce okamžitě ukončila spolupráci s předmětnými dodavateli (vyvodila tedy ze situace důsledek), avšak nespátkovala v této skutečnosti žádnou překážku toho, aby si nárokovala odpočet DPH, když ona sama byla v dobré víře a na její straně bylo vše v pořádku.

[3] Rozhodnutím ze dne 26. 5. 2016, č. j. 23543/16/5300-21444-700333, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a platební výměry správce daně potvrdil. Žalovaný s odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu připomněl, že nárok na odpočet DPH může být i při splnění formálních a hmotněprávních podmínek odepřen v situaci, kdy jej daňový subjekt nárokuje podvodně nebo zneužívajícím způsobem, přičemž je nutné v takové situaci posoudit jednak existenci daňového podvodu jako takového, jednak vědomost daňového subjektu o své účasti (přítomnost objektivně nestandardních okolností obchodního vztahu a zároveň nedostatečná opatření k zamezení účasti na podvodu). Po obecném úvodu popisujícím jednotlivé kroky postupu použitého k posouzení důvodnosti odepření nároku na DPH žalovaný aplikoval tento algoritmus na projednávaný případ. Žalovaný se nejprve zabýval splněním formálních a hmotněprávních podmínek pro odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), a dal žalobkyni za pravdu v tom, že předložila potřebné doklady a zároveň prokázala jak dodání platiny do jiných členských států, tak její nákup od dodavatelů ULVEA a ANELONA, čímž splnila formální i hmotněprávní podmínky nároku na daňový odpočet.

pokračování

[4] K otázce existence daňového podvodu žalovaný zrekapituloval závěry správce daně, dle nichž subdodavatelé Karmil, Pikmantes a IHAPPY (kteří dle tvrzení zástupce ULVEA a ANELONA uskutečnili zdanitelná plnění) byli vůči svým správcům daně nekontaktní (nepřebírání písemností, nereagování na výzvy, stanovení daně podle pomůcek), představovali tedy tzv. *missing traders*. Dodavatelé ULVEA a ANELONA si následně nárokovali daň na vstupu a přiznali daň na výstupu. Žalobkyně pak plnila v předmětném řetězci roli nazývanou *broker* – uplatnila odpočet daně z titulu přijetí zdanitelných plnění a zároveň osvobození od daně při uskutečnění plnění do jiného členského státu. Okolnosti svědčící o spáchání daňového podvodu spatřoval správce daně především v nemožnosti ověřit dodání zboží a přiznání daně u subdodavatelů, kteří nereagovali na výzvy vydané v souvislosti s daňovými kontrolami u žalobkyně, ale ani na výzvy související s jejich vlastní daňovou povinností a průběžně podávanými (či v určitých případech ani nepodávanými – podrobnosti jsou uvedeny v napadeném rozhodnutí a potvrzeny obsahem spisu) daňovými přiznáními, přičemž vyměřenou DPH nehradili. Dále žalobkyně ani její dodavatelé nevysvětlili, jak je možné, že ULVEA jakožto subjekt bez zázemí umožňujícího přetavení kovů nakupovala dvojice menších platinových destiček (o váze zhruba 1,4-2,9 kg), ale prodávala větší jednolitě destičky (přibližně 4-4,3 kg). Rámcová smlouva dodavatele ULVEA se subdodavatelem Karmil je navíc opatřena stejným podpisem a razítkem (znějícím na firmu Pikmantes) jako rámcová smlouva s dodavatelem Pikmantes, přestože tyto subjekty nemají (a ani v předmětné době neměly) stejného jednatele. Zástupce dodavatelů ULVEA a ANELONA (který jako jediný předmětné obchody za tyto subjekty řídil) si navíc nevybavoval konkrétní jména osob, které za subdodavatele jednaly, ani to, jak vypadaly. Jeho svědecká výpověď navíc obsahovala vnitřní rozpory ohledně toho, jakým způsobem došlo k jeho kontaktu se subdodavatelem (kdo koho aktivně oslovil). Žalovaný rovněž upozornil na výběry veškerých částek uhrazených dodavatelům ULVEA a ANELONA v hotovosti a u subjektu ANELONA rovněž na neuhrazení DPH za září 2014.

[5] Z výše uvedených důvodů žalovaný potvrdil závěry správce daně a zdůraznil, že nebylo povinností správce daně prokázat, jak přesně a u kterého konkrétního dodavatele v řetězci došlo k neuhrazení daně. Shora uvedené okolnosti dostatečně nasvědčují existenci chybějící daně, neboť u subdodavatelů nebylo možné ověřit, že v jimi podaných daňových přiznáních byla daň z předmětného plnění skutečně zahrnuta (daň byla navíc v některých případech stanovena podle pomůcek, které předmětné dodávky platiny nijak nezohledňovaly, neboť z žádných okolností nevyplývalo, že by tyto daňové subjekty takový způsob obchodů prováděly). Žalovaný dovodil, že došlo k neodvedení DPH na straně dodavatele ANELONA a subdodavatelů (*missing traders*) a zároveň k uplatnění odpočtu a současně osvobození při dodání do jiného členského státu na straně žalobkyně (*broker*), čímž byla narušena daňová neutralita.

[6] Následně žalovaný zkoumal existenci objektivních okolností, které by vedly k závěru, že žalobkyně věděla nebo měla vědět, že se účastní řetězce zasaženého daňovým podvodem. Žalovaný se ztotožnil s následujícími okolnostmi identifikovanými správcem daně:

1. nedostatek předchozích zkušeností s dodavatelem ULVEA a ANELONA, jejich nezkušenost na příslušném trhu, absence webových stránek či jakýchkoli referencí;
2. virtuální sídla a neexistence provozoven s potřebným vybavením, absence přesného označení prodávaného zboží na dokladech;

3. akceptace plateb až po dodání zboží odběrateli do jiného členského státu ze strany dodavatelů, přičemž i dodavatelé hradili zboží subdodavatelům až po jeho dodání do jiného členského státu;
4. absence certifikátů;
5. nedostatečné zajištění (pouze čestná prohlášení a bílko směnky), přičemž zboží pojišťoval odběratel z jiného členského státu;
6. neuspokojivá reakce na dodání stříbra místo platiny v září 2014;
7. nedodržování sjednané rámcové smlouvy;
8. nesrovnalosti v datech na daňových dokladech (na dodacích listech bylo uváděno datum skutečného předání, které se liší od data uvedeného na přijatých fakturách, což vede k závěru o dodání zboží odběrateli do jiného členského státu ještě před tím, než došlo k jeho nákupu od dodavatele ULVEA, resp. ANELONA).

Žalovaný uznal, že uvedené okolnosti samy o sobě nejsou nezákonné, avšak ve svém souhrnu podle něj tvoří ucelený soubor na sebe vzájemně navazujících a doplňujících se nepřímých důkazů o tom, že žalobkyně věděla nebo měla vědět o existenci daňového podvodu.

[7] Žalovaný připomněl, že žalobkyně si musela být vědoma toho, že obchoduje s rizikovou komoditou a měla věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům. Neověřila si, zda její dodavatelé disponují prostorami a vybavením potřebným pro obchodování s drahými kovy, nepožadovala dodání certifikátů a spokojila se s pouhým čestným prohlášením o tom, že nejde o zboží pocházející z trestné činnosti. Tento způsob zajištění, stejně jako směnku, považoval žalovaný za kontraproduktivní, neboť svědčí spíše o nedůvěře v legalitu předmětných obchodů. Žalovaný rovněž podotkl, že ke zprůhlednění obchodů mohlo přispět např. uvádění unikátních identifikačních znaků na příslušných dokladech. Nic nenasvědčuje tomu, že by zboží na fotografiích přiložených k dokladům bylo skutečně zbožím fakturovaným a zároveň toto zboží bylo tím, které bylo skutečně dodáno. Žalovaný dovedl, že žalobkyně nepřijala veškerá rozumná opatření, která po ní bylo spravedlivé požadovat, aby předešla své účasti na daňovém podvodu.

[8] Následně se žalovaný blíže zabýval jednotlivými dílčími námitkami žalobkyně, přičemž opětovně potvrdil, že považuje daná plnění za reálně uskutečněná. I přesto však bylo odepření nároku na odpočet dle žalovaného v souladu s příslušnou judikaturou Soudního dvora, jak vysvětlil v předchozí části odůvodnění svého rozhodnutí. Požadavek na přiměřené testování důvěryhodnosti obchodních partnerů nelze podle žalovaného považovat za přenášení odpovědnosti za odhalení daňového podvodu na daňové subjekty. Z toho, že žalobkyně nebyla vyzvána k odstranění pochybností (a nebyla ani zahájena kontrola) za zdaňovací období dubna až června 2014, kdy již probíhaly obchody s dodavatelem ULVEA, nelze dovozovat, že daňové povinnosti za toto období byly řádně splněny. Žalovaný přijal dále jako důvodnou námitku ohledně nepodloženého údaje o ceně platiny na londýnské burze v předmětném období, z níž vycházela argumentace správce daně ohledně nestandardně nízké ceny. Z přehledu cen ze serveru kitco.com, přiloženého k doplněním odvolání, žalovaný ověřil, že tržní ceny platiny nedosahovaly výše tvrzené správce daně, to ovšem nemělo vliv na další okolnosti prokazující vědomost žalobkyně o účasti na daňovém podvodu. Žalovaný naopak nepřisvědčil námitce, dle níž o dobré víře žalobkyně svědčí rovněž okolnost, že byla sama při jedné transakci podvedena dodáním

pokračování

stříbra namísto platiny – žalovaný vyjádřil v této souvislosti pochybnost, proč žalobkyně v této situaci nepoužila směnky, kterými si obchody dle svých tvrzení zajišťovala.

[9] K námitce ohledně neporozumění obchodu s platinou ze strany správce daně žalovaný podotkl, že důkazní prostředky přiložené žalobkyní k doplněním odvolání nejsou očíslovány či jinak blíže propojeny s konkrétními argumenty, přesto se k nim dále vyjádřil. K obecným tvrzením ohledně vývoje trhu s platinou, dokládáným články a přehledy cen, žalovaný uvedl, že žalobkyně nesdělila, jak přesně tyto informace souvisí s projednávaným případem, upozorňuje navíc, že ze spisového materiálu nevyplývá, zda šlo o platinu „investiční“ či „průmyslovou“. Žalovaný nezpochybnil vysvětlení váhových odchylek při prodeji odběrateli BEDRA či zajištění obchodního vztahu ze strany tohoto odběratele, připomněl však, že nepovažoval za dostatečné zajištění žalobkyně ve vztahu k jejím dodavatelům ULVEA a ANELONA.

[10] Žalovaný se neztotožnil s námitkou, že opatření jím navrhovaná nesplňují zásady přiměřenosti a objektivitu plnění. Stejně tak nepokládal žalovaný za důvodné námitky ohledně chybných dat na dokladech a nedostatečné identifikace zboží (jak v dokladech, tak ve vztahu k absenci certifikátů). Podle žalovaného neexistuje žádný důvod, proč by číselné označení platiny, patrné z fotografií, nemohlo být uvedeno na fakturách, když k jejímu přetavení došlo až následně u odběratele (a to navíc pouze u odběratele BEDRA). Žalovaný rovněž připomněl, že nebylo prokázáno, že šlo o platinu pouze pro průmyslové účely, u níž není třeba dokládat certifikáty. V závěru žalovaný přisvědčil odvolací námitce ohledně pouhé spekulace správce daně ve věci ztráty původního vlastníka platiny, to však již nemělo žádný vliv na závěry rozhodnutí.

[11] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze, v níž v první řadě upozornila, že žalovaný konstatoval splnění podmínek dle § 72 a § 73 ZDPH a že za těchto okolností lze nárok na odpočet odepřít pouze tehdy, pokud daňové orgány prokáží její vědomou účast na daňovém podvodu, což se dle jejího názoru nestalo. K první otázce příslušného testu, tedy existenci daňového podvodu a chybějící daně, žalobkyně namítala, že žalovaný se nezabýval otázkou jejího zapojení do podvodného řetězce s cílem získat daňové zvýhodnění – závěry o její účasti byly pouze vykonstruovány správcem daně. Transakce mezi subdodavatelem a dodavatelem, které dle správce daně vůbec neproběhly, stejně jako nekontaktnost subdodavatelů, nelze přičítat k tíži žalobkyně, když dodání platiny ze strany jejích dodavatelů bylo prokázáno. Dle názoru žalobkyně měl správce daně odepřít nárok na odpočet subjektům ULVEA a ANELONA, avšak místo toho prohlásil za poslední článek řetězce žalobkyní, aniž by prokázal nestandardnost jí realizovaných transakcí.

[12] K druhé otázce, tedy posouzení existence objektivních okolností svědčících o její vědomé účasti na daňovém podvodu, žalobkyně upozorňuje, že žalovaný uznal její námitky ve věci nestandardně nízké kupní ceny, váhových odchylek při dodání odběrateli BEDRA i spekulace ohledně obchodní ztráty původního vlastníka platiny. Zbylé okolnosti, které měly dle žalovaného svědčit o vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu, dle žalobkyně neobstojí, neboť jde o obvyklé okolnosti daného typu obchodu. Vzhledem ke spekulativní povaze obchodu nepředstavovaly předchozí nedostatek zkušeností, virtuální sídlo či neexistence webových stránek žádné překážky. Obchody s platinou jsou dle žalobkyně přístupny komukoli, není k nim třeba žádné technologické zázemí,

zaměstnanci či skladovací prostory. Žalobkyně si kvalitu platiny ověřovala sama a neměla důvod zjišťovat, jakým způsobem to prováděli její dodavatelé.

[13] Dále žalobkyně namítala, že platební podmínky jsou plně v dispozici smluvních stran a vyplynuly z okolností obchodu, navíc docházelo k úhradě v zásadě obratem po přijetí plateb od zahraničních odběratelů. Vzhledem k tomu, že její odběratelé nakupovali platinu za účelem průmyslového využití, nevyžadovali předložení certifikátů, ani jejich nepředložení dodavatelem tak nebylo pro žalobkyni nijak překvapivé. To, že šlo o platinu pro průmyslové účely, podle žalobkyně jednoznačně vyplývá z povahy jejích odběratelů, kterými jsou subjekty zabývající se rafinací drahých kovů. Žalobkyně připomíná, že vzhledem k úhradě až po dodání zboží odběrateli byl pro ni obchod bezrizikový (až na poslední případ, kdy došlo k úhradě předem a bylo jí dodáno stříbro) a že její vlastní újma svědčí o tom, že se žádného podvodného jednání vědomě neúčastnila. Dle názoru žalobkyně je zarážející, že z marginálních formálních chyb v datech na fakturách (které jsou v celém kontextu transakce zřejmé) žalovaný dovozuje její rizikové chování.

[14] K třetí otázce, tedy existenci dobré víry a přijetí rozumných opatření k předcházení účasti na daňovém podvodu žalobkyně zdůrazňuje, že dle judikatury Soudního dvora měl žalovaný specifikovat, jaká opatření by byla dle jeho názoru dostatečná. Dále upozorňuje, že nelze požadovat po obchodních partnerech předložení evidence pro účely DPH, neboť ta obsahuje velmi citlivé údaje. Postačuje-li určitý způsob zajištění (čestné prohlášení o tom, že zboží nepochází z trestné činnosti) v Německu, neměla žalobkyně sebemenší důvod domnívat se, že jej český správce daně bude hodnotit jako kontraproduktivní. Žalobkyně je toho názoru, že když vyplývá z judikatury Soudního dvora, že není povinna extenzivně prověřovat své dodavatele, toto pravidlo je nutné analogicky vztáhnout i na subdodavatele. Skutečnost, že subdodavatelé se stali následně nekontaktními, nelze přičítat k tíži žalobkyni, ale pouze správci daně. Žalobkyně je přesvědčena, že přijala veškerá opatření, jež po ní lze rozumně požadovat, aby zajistila, že jí realizovaná plnění nebudou součástí daňového podvodu. Vzhledem k výše uvedenému žalobkyně uzavřela, že se nedopustila nedbalosti, která by vedla k její účasti na daňovém podvodu a důvodnosti odepření nároku na odpočet DPH.

[15] Městský soud se ve shora uvedeném rozsudku v otázce existence daňového podvodu ztotožnil s námitkami žalobkyně, dle nichž žalovaný dostatečně neprokázal existenci daňového podvodu ve vztahu k žalobkyni a její subjektivní vědomosti o skutečnostech svědčících o možném podvodném jednání předchozích článků řetězce. Městský soud dospěl k závěru, že nedostatečným odůvodněním toho, jak podvodný řetězec subjektů označovaných jako *missing traders*, *buffers* a *broker* vlastně fungoval, konstruoval žalovaný objektivní odpovědnost žalobkyně za pochybení jiných článků řetězce. Podle městského soudu bylo napadené rozhodnutí vnitřně rozporné, neboť žalovaný vymezil řetězce včetně uvedení zahraničních odběratelů (BEDRA a Heimerle+Meule), ale tyto subjekty zároveň nepovažoval za účastníky podvodného jednání. Přesto však žalovaný některé podmínky obchodních vztahů žalobkyně a jejích odběratelů použil jako okolnosti, které měly svědčit o vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu (např. pojištění dopravy odběratelem). Dle městského soudu samotná nekontaktnost subdodavatelů představuje toliko domněnku chybějící daně a nemůže bez dalšího svědčit o existenci daňového podvodu a účasti žalobkyně na něm. Městský soud z tohoto důvodu dospěl k závěru, že nebylo dostatečně

pokračování

prokázáno, že nejde jen o prosté porušení daňových povinností ze strany subdodavatelů, ale o daňový podvod.

[16] Rovněž v druhém kroku algoritmu, jenž posuzuje vědomost o účasti na daňovém podvodu, se městský soud ztotožnil s argumentací žalobkyně, že nestandardnosti obchodů mezi ní a jejími dodavateli lze přičíst především spekulativní povaze obchodu s platinou. Městský soud zdůraznil, že žalobkyně nečelila v podstatě žádnému riziku, když platbu svým dodavatelům prováděla až po obdržení úhrady za dodání zboží od svých odběratelů. Dle názoru městského soudu tak nebylo zapotřebí, aby žalobkyně kromě ověření skutečné existence svých dodavatelů blíže zkoumala jejich sídla či reference na ně, příp. subdodavatele. Městský soud připomněl, že veškeré riziko transakce leželo na straně dodavatelů, kteří dostali za zboží zaplacené se zpožděním. Způsob placení od koncového článku řetězce (zahraničního odběratele) přes žalobkyni k dodavatelům a následně subdodavatelům městský soud rovněž nepokládal za nestandardní, jelikož bylo plně na vůli stran, aby si podmínky nastavily dle svých možností. Bylo-li standardní, že odběratelé platili žalobkyni až po obdržení zboží, muselo být dle názoru městského soudu standardní i to, že žalobkyně provedla úhradu svým dodavatelům taktéž následně.

[17] Městský soud dal žalobkyni za pravdu rovněž v tom, že nebylo nutné požadovat předložení certifikátů, neboť z následných vztahů žalobkyně a jejích odběratelů jednoznačně vyplývá, že šlo o platinu určenou k průmyslovému zpracování, a došlo k ověření její ryzosti, pravosti i hmotnosti zahraničními odběrateli. Městský soud nepřisvědčil žalovanému ani v otázce nedostatečnosti označení platiny; dle jeho názoru bylo v situaci, kdy žalovaný nerozporoval skutečné dodání zboží, úplně dostačující uvedení hmotnosti prodáváného kovu. Městský soud v této souvislosti upozornil, že přestože žalovaný uznal, že k dodání zboží od dodavatelů žalobkyně skutečně došlo, tento svůj závěr dostatečně nepromítl do hodnocení objektivních okolností, z nichž dovozoval vědomost žalobkyně o daňovém podvodu. Městský soud nepovažoval zajištění směnkou a čestným prohlášením za nedostatečné, k otázce pojištění uvedl, že mu není jasné, z čeho žalovaný vyvozuje nestandardnost toho, že pojištění dopravy do Německa hradil konkrétně odběratel BEDRA. Za jednoznačné prokázání vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu nepokládal městský soud ani dodání stříbra místo platiny; v této otázce naopak přisvědčil žalobkyni, že tato skutečnost spíše vypovídá o tom, že i ona byla svými dodavateli oklamána a poškozena. Argumentaci žalovaného ohledně nedodržování sjednané rámcové smlouvy považoval městský soud za vágní a jako podstatný problém nevyhodnotil ani chybné uvedení dat na daňových dokladech.

[18] V závěru rozsudku se městský soud s odkazy na příslušnou judikaturu věnoval obecným požadavkům na kvalitu odůvodnění rozhodnutí, která zajistí jejich přezkoumatelnost, přičemž konstatoval, že napadené rozhodnutí žalovaného není přezkoumatelné, neboť je nesrozumitelné a vnitřně rozporné. Dle názoru městského soudu žalovaný hodnotil důkazy účelově pouze v neprospěch žalobkyně a k některým odvolacím námitkám obsaženým především v doplněních odvolání neposkytl rovnocennou protiargumentaci. Konkrétní pochybení spatřuje městský soud především v následujícím:

- žalovaný se vůbec nezabýval tvrzením žalobkyně, že kupní smlouvy byly sjednávány ústně při osobním jednání;
- žalovaný nereagoval na námitku ohledně dostatečnosti zajištění v situaci, kdy k úhradě docházelo až po dodání zboží odběrateli;

- žalovaný nevypořádal námitku ohledně nedostatečné znalosti správce daně způsobu obchodování s platinou a alibisticky konstatoval, že „zmatečnost“ příloh lze jednoznačně přičíst k tíži žalobkyně;
- žalovaný namísto vypořádání konkrétních odvolacích námitek neadresně odkazoval na jiné části svého rozhodnutí (např. v bodě 85 odkazoval na 22 posloupných bodů předchozího odůvodnění);
- žalovaný se dopustil argumentace kruhem, když na námitku objasňující chybná data na fakturách reagoval v tom smyslu, že tato chybná data představují jednu z objektivních okolností svědčících o možné vědomosti žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu;
- žalovaný se odmítl zabývat námitkou žalobkyně ohledně nedostatečného podložení domněnky správce daně, že došlo nejprve k dodání zboží do Německa a až poté k jeho nákupu od dodavatele.

[19] Městský soud dále upozornil, že žalovaný se omezil pouze na výčet objektivních okolností, v nichž spatřoval důkazy o možné vědomosti žalobkyně o účasti na řetězci zasaženém daňovým podvodem, aniž by blíže odůvodnil jejich vzájemnou provázanost a návaznost, propojil tyto okolnosti se subjektivní stránkou jednání žalobkyně a popsal důvody, jež by jednoznačně svědčily o jejím vědomém zapojení v daňovém podvodu.

[20] Vzhledem k tomu, že žalovaný dostatečně a přezkoumatelně neodůvodnil své závěry o účasti žalobkyně na daňovém podvodu a její vědomosti o této účasti, městský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

II.

Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalobkyně a replika žalovaného

[21] Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem.

[22] Stěžovatel v první řadě namítá, že závěr o chybějící dani nelze shledat pouze v situaci, kdy byla daň určitým článkem řetězce vyčíslena a správcem daně přesně vyměřena, avšak zůstala neuhrazena. Narušení neutrality daně je třeba chápat ve vztahu k podstatě daňového podvodu a fungování podvodných řetězců – judikatura Soudního dvora ani Nejvyššího správního soudu přitom tento pojem přesně nedefinuje. Stěžovatel v této souvislosti upozorňuje rovněž na ustálené názvosloví článků řetězců, kde daňový subjekt, který neodvedl státu daň či u něj nelze tuto skutečnost ověřit, je nazýván jako „missing trader“. Stěžovatel odkazuje na stanovisko generálního advokáta Soudního dvora Colomera ze dne 14. 3. 2006, *Kittel a Recolta Recycling*, C-439/04 a C-440/04, ECLI:EU:C:2006:174, dle něhož existují varianty podvodů tak „neobvyklé a spleťové, jako je představitel těch, kteří je připravují“. Z tohoto důvodu není pro správce daně vždy možné jednoznačně vyčíslit konkrétní výši chybějící daně, a to nikoli v důsledku jeho pochybení. *Missing traders* jsou do struktury řetězců zařazováni právě proto, aby zahladili stopy podvodu či znemožnili správcům daně podvody vyšetřit právě tím, že „zmizí ze scény“. Při akceptaci právního názoru soudu v této věci by tak bylo možné pouhým vložením nekontaktní společnosti do řetězce správcem daně v podstatě znemožnit prokázání uskutečnění daňového podvodu. Nesprávnost právního názoru městského soudu stěžovatel odůvodňuje rovněž odkazy na judikaturu.

pokračování

[23] Stěžovatel dále rekapituluje okolnosti, které jej vedly k závěru o existenci daňového podvodu. Tím byla především nekontaktnost subdodavatelů žalobkyně, již byl naplněn smysl jejich zapojení do řetězce, neboť znemožnili správci daně bližší prošetření dotčených transakcí (jakékoli prověření bylo v této situaci v podstatě vyloučeno). Stěžovatel zdůrazňuje, že samotná existence chybějící daně nebyla jedinou okolností svědčící o daňovém podvodu, jehož fungování je v žalobou napadeném rozhodnutí popsáno. Dalšími problematickými okolnostmi byly mimo jiné předmět činnosti subdodavatelů, jejich sídlo na shodné adrese, nedůvěryhodné rámcové smlouvy (jedna dokonce podepsaná a opatřená razítkem jiného ze subdodavatelů), váhové rozdíly platinových destiček nakoupených od Pikmantes a Karmil (jež měly být podle žalobkyně i všech svědků prodávány v nezměněné podobě) oproti destičkám prodávaným žalobkyni a následně jejím odběratelům, jakož i rozporná výpověď zástupce dodavatelů a jeho neschopnost popsat vzhled osob jednajících za subdodavatele, kterým osobně předával vysoké částky v hotovosti. Ze všech těchto důvodů je stěžovatel přesvědčen, že unesl důkazní břemeno ohledně prokázání existence podvodu na DPH a objasnil, na jakých okolnostech podvod spočíval.

[24] K soudem vytykánému vnitřnímu rozporu v pojetí podvodu na DPH stěžovatel vysvětluje, že zahraniční odběratelé žalobkyně byli účastníky řetězců zasažených podvodem a že tento závěr je plně seznatelný z napadeného rozhodnutí. Posouzení jejich vědomosti o tomto podvodu a případných daňových důsledků je však v gesci zahraničních správců daně těchto daňových subjektů. K údajně neodůvodněnému závěru, že žalobkyně vystupovala na pozici *brokera*, stěžovatel uvádí, že toto označení je plně v souladu obecně používaným názvoslovím, které vyplývá již z rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, *Kittel a Recolta Recycling*, C-439/04 a C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446. *Broker* je plátce, jenž čerpá bez ohledu na jemu známé nestandardní okolnosti daných transakcí nárok na odpočet daně, která nebyla správci daně uhrazena osobou na pozici *missing trader*; mezi tyto subjekty pak bývají zařazovány další články řetězce (*buffers*). Stěžovatel upozorňuje, že nebylo jeho povinností rozklíčovat celý dodavatelsko-odběratelský řetězec, ale prokázat, že k daňovému podvodu došlo a že se ho účastnila i žalobkyně, přičemž o své účasti vědět mohla a měla.

[25] S odkazem na příslušnou judikaturu Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu stěžovatel připomíná, že v otázce vědomosti o daňovém podvodu postačuje prokázání nedbalosti daňového subjektu. Stěžovatel je přesvědčen, že ve svém rozhodnutí dostatečně popsal skutečnosti, které měly v žalobkyni vyvolat podezření o standardnosti obchodních případů. Jednotlivé okolnosti samy o sobě nemusejí nutně znamenat dostatečně silné podezření, ovšem ve svém souhrnu tvoří dle stěžovatele jasný a logicky ucelený soubor vzájemně provázaných a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které prokazují nedostatečnou obezřetnost žalobkyně. Stěžovatel poukazuje především na navázání obchodní spolupráce s úplně novými subjekty, které nedisponovaly žádným zázemím, historií či referencemi, ale i na dílčí okolnosti obchodů ve spojení s tím, že šlo o zboží vysoké hodnoty. Stěžovatel je toho názoru, že unesl své důkazní břemeno ohledně prokázání objektivních okolností svědčících o tom, že žalobkyně o své účasti na podvodném jednání mohla a měla vědět.

[26] Dále stěžovatel upozorňuje na nesrozumitelnost rozsudku městského soudu, který nepřipustně směšuje nestandardnosti svědčící o samotné existenci podvodu, jež se posuzují v rámci prvního kroku příslušného algoritmu, s posuzováním vědomosti žalobkyně o

účasti na podvodu (přestože tato je relevantní až v rámci druhého kroku – vědomostního testu). Požadavkem na prokázání „*subjektivní vědomosti*“ žalobkyně o nestandardnostech obchodů v předchozích člancích řetězce pak městský soud dle stěžovatele nepřipustně rozšířil důkazní břemeno nad úroveň požadovanou Soudním dvorem. Stěžovatel zdůrazňuje, že v rámci posuzování možné vědomosti daňového subjektu o jeho účasti na daňovém podvodu se posuzují především okolnosti jeho obchodování s přímými dodavateli a odběrateli, správce daně není povinen prokázat jeho vědomost o nesrovnalostech na úrovni vzdálenějších článků řetězce.

[27] Dle názoru stěžovatele jeho rozhodnutí netrpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, neboť se řádně zabýval existencí daňového podvodu i okolnostmi svědčícími o tom, že o svém zapojení žalobkyně měla vědět, přičemž těmito okolnostmi se zabýval podrobně, nikoli pouze uvedením jejich výčtu. K vytykanému nevypořádání se s odvolacími námitkami stěžovatel konkrétně odkazuje na části rozhodnutí, kde se předmětnou problematikou zabýval, a zdůrazňuje, že se s nimi vypořádal způsobem plynoucím z ustálené rozhodovací praxe správních soudů, neboť se vypořádal s jejich obsahem a smyslem, přičemž některé z nich shledal důvodnými. Stěžovatel podotýká, že není důvod opakovaně v odůvodnění uvádět již jednou řečené, nelze proto souhlasit s městským soudem, že vypořádání námitek pomocí odkazu na jinou část odůvodnění je nedostatečné. Vzhledem k výše uvedenému stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení.

[28] Žalobkyně se ztotožnila se závěry městského soudu a konkrétně zdůraznila, že daňový podvod je třeba prokázat, nikoli pouze odkázat na nekontaktnost subdodavatelů; zároveň připomněla závěr soudu o nekonzistentní argumentaci stěžovatele ohledně toho, kdo vlastně účastníci daňového podvodu měli být. K otázce existence daňového podvodu stěžovatel poukazuje pouze na vztahy mezi dodavateli a subdodavateli, které s žalobkyní nijak nesouvisejí a o nichž nemůže mít žádné povědomí. Žalobkyně dále namítá, že její vědomost o daňovém podvodu nelze konstruovat pouze na základě objektivních okolností, z nichž měla nabýt podezření, ale je třeba zkoumat subjektivní stránku zavinění. K jednotlivým okolnostem pak žalobkyně opakuje svou argumentaci týkající se povahy obchodování s platinou v roce 2014 a upozorňuje, že objektivní okolnosti zjištěné stěžovatelem se staly nestandardními až ve spojení s následnými zjištěními o fungování subdodavatelů, což je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Žalobkyně uzavírá, že nevěděla a nemohla vědět, že se účastní možného daňového podvodu, pročež navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[29] Stěžovatel v následné replice k vyjádření žalobkyně svou argumentaci doplnil o odkaz na judikaturu týkající se důsledků nekontaktnosti jiných subjektů řetězce v rámci prokazování existence chybějící daně [zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020-49, a ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019-39 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), dle nichž nekontaktnost jiných článků řetězce nemůže být kladena k tíži daňovému subjektu, pokud o ní nevěděl, ovšem může být okolností svědčící o existenci podvodu] a zdůraznil, že nezaložil svůj závěr o narušení daňové neutrality pouze na skutečnosti, že subdodavatelé žalobkyně jsou nekontaktní. Dále stěžovatel upozorňuje, že pro prokázání daňového podvodu není rozhodné personální, majetkové či jiné propojení účastníků řetězce, ohradil se proti tvrzení žalobkyně, že jí jsou kladeny za vinu okolnosti,

pokračování

kteří vyšly najevo až po uskutečnění daných obchodních případů, a vysvětlil, z jakého důvodu nepovažuje za přílehlavou judikaturu zmiňovanou žalobkyní.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[30] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj k tomu pověřený zaměstnanec s odpovídajícím právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost ve svém celku není důvodná.

[31] Žalobkyni byl odepřen odpočet DPH s odůvodněním, že předmětné dodávky platiny byly provedeny v řetězci zasaženém daňovým podvodem, o němž žalobkyně věděla nebo měla vědět. Městský soud však shledal rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelným pro vnitřní rozpornost a nevypořádání některých odvolacích námitek a současně dospěl k závěru, že nebyl prokázán daňový podvod, jehož se měla žalobkyně účastnit, ani její vědomost o něm.

[32] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku z důvodu jeho nesrozumitelnosti. Otázkou nesrozumitelnosti rozsudku krajského (městského) soudu se Nejvyšší správní soud již v minulosti zabýval a dospěl k závěru, že nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost jsou především ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti (rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS), u nichž nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl (rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52), jež spočívají na vzájemně rozporných hodnoceních téhož skutkového stavu (rozsudek ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007-107), z nichž není patrné, podle jakých právních předpisů byla zákonnost správního rozhodnutí posuzována (rozsudek ze dne 10. 4. 2008, č. j. 7 Afs 78/2007-60), či jakým právním názorem je správní orgán vázán (rozsudek ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009-132). V rozsudku ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25, Nejvyšší správní soud upozornil, že *„s tímto kasačním důvodem je nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení (v případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod), a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny. Proto by ke kasaci rozhodnutí krajského soudu měl Nejvyšší správní soud přistoupit teprve tehdy, nelze-li jeho nesrozumitelnost jinak než kasací odstranit“.*

[33] V projednávaném případě měla tvrzená nesrozumitelnost rozsudku spočívat v tom, že městský soud se dopustil směšování jednotlivých kroků testu, jímž se ověřuje důvodnost odepření nároku na daňový odpočet. Tvrzené pochybení však podle Nejvyššího správního

soudu může spočívat spíše v nesprávné aplikaci právních předpisů, příp. judikatury Soudního dvora – nejde však o překážku přezkoumatelnosti takového rozsahu, která by v souladu s citovanou judikaturou odůvodnila tak závažný zásah, jakým by bylo zrušení rozsudku pro nepřezkoumatelnost. S touto kasační námitkou se tedy Nejvyšší správní soud neztotožnil.

[34] K posouzení námitek zpochybňujících věcnou správnost napadeného rozsudku (včetně závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele) považuje Nejvyšší správní soud za vhodné v zájmu přehlednosti tohoto rozsudku nejprve shrnout judikaturu týkající se daňových podvodů, z níž jsou patrná základní východiska pro posuzování této problematiky, neboť ta jsou podstatná pro posouzení všech následujících námitek. Klíčové závěry této judikatury Nejvyšší správní soud výstižně zrekapituloval např. v rozsudku ze dne 26. 4. 2021, č. j. 5 Afs 155/2018-35, navazujícím na rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, publ. pod č. 3705/2018 Sb. NSS:

„Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud již mnohokrát zabýval, přičemž se v této problematice opírá o judikaturu Soudního dvora týkající se zneužití práva či karuselových podvodů na DPH (rozsudek ze dne 12. 1. 2006, Optigen, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16; rozsudek ze dne 6. 7. 2006, Kittel, C-439/04 a C-440/04, ECLI:EU:C:2006:446; a rozsudek ze dne 21. 6. 2012, Mahagében, C-80/11 a C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373). Judikatura Soudního dvora jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte (případně uplatní osvobození od daně na výstupu), a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Ve věci Optigen bylo zdůrazněno, že nárok na odpočet daně 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 zavínění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. též rozsudek Soudního dvora ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries, C-384/04, ECLI:EU:C:2006:309). V bodu 49 rozsudku ve věci Mahagében Soudní dvůr zdůraznil: „Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, 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.“

V bodech 19 a 20 rozsudku ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, ECLI:EU:C:2008:105, Soudní dvůr konstatoval: „Zejména pokud jde o zásadu proporcionality, Soudní dvůr již rozhodl, že v souladu s touto zásadou musejí členské státy využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy Společenství (viz rozsudky Molenheide a další, uvedený výše, bod 46, jakož i ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C-409/04, Sb. rozh. s. I-7797, bod 52).

Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je

pokračování

za tímto účelem nezbytné (viz zejména výše uvedené rozsudky *Molenheide a další*, bod 47, jakož i *Federation of Technological Industries a další*, bod 30).“

V bodě 22 citovaného rozsudku SDEU poukázal na to, že v souvislosti s podvodem, kterého se dopustila třetí osoba, musí být veškeré rozložení rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek *Teleos a další*, uvedený výše, bod 58). Tak tomu není tehdy, jestliže daňový systém přenáší veškerou odpovědnost za zaplacení DPH na dodavatele, bez ohledu na to, zda se tento podílel na podvodu, kterého se dopustil kupující, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudek *Teleos a další*, uvedený výše, bod 58).“

Uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Je-li tedy identifikován v řetězci podvod na DPH (resp. je postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, aniž by musely správní orgány prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod; srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, publ. pod č. 3275/2015 Sb. NSS), musí v souladu se závěry vyslovenými Soudním dvorem finanční orgány zkoumat subjektivní stránku, tj. zda stěžovatel věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní tohoto podvodu. Pro posouzení subjektivní stránky je však zásadní právě přijetí takových opatření, která lze po daňovém subjektu rozumně požadovat, aby zajistil, že součástí tohoto podvodu nebude. Pakliže daňový subjekt taková opatření nepřijme, riskuje ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu, případně neosvobození od daně na výstupu při dodání zboží do jiného členského státu. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343, „[z]ávěry Soudního dvora tedy neznamenají pro podnikatele pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.“

Vedle spáchání daňového podvodu může k témuž výsledku vést rovněž prosté neprokázání naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. Zatímco v takovém případě však daňovému subjektu nárok na odpočet vůbec nevznikne, v případě jeho účasti na daňovém podvodu je na místě nárok na daňový odpočet odepřít, byť by daňový subjekt přijetí zdanitelného plnění od jiného plátce DPH prokázal, neboť se zakládá na podvodném jednání s cílem získat tento nárok neoprávněně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2021, č. j. 5 Afs 74/2020-32).“

[35] Jelikož městský soud spatřoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele pouze v dílčích pochybeních, jež mu nezabránila přezkoumat věcnou správnost rozhodnutí jako celku, přistoupí rovněž Nejvyšší správní soud v první řadě k posouzení věcných kasačních námitek a až v závěru se bude věnovat otázkám nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí.

[36] První kasační námitka směřuje proti posouzení naplnění první podmínky odepření nároku na odpočet: existenci samotného podvodného řetězce. Nejvyšší správní soud k této

problematice upozorňuje, že v souladu s citovanou judikaturou Soudního dvora (především zmiňovaným rozsudkem ve věci *Kittel*) lze mezi okolnosti svědčící o spáchání daňového podvodu v tomto kroku algoritmu zařadit jakékoli skutečnosti zjištěné správcem daně bez ohledu na to, u kterých článků řetězce k nim došlo a jestli se o nich daňový subjekt mohl dozvědět, či nikoli (srov. např. Lichnovský, Ondřej: Podvody na DPH a jejich prokazování, 3. 4. 2013, dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/2754/podvody-na-dph-a-jejich-prokazovani>). Až po prokázání existence daňového podvodu je pak namístě posuzovat, zda daňový subjekt o své účasti věděl či vědět měl a jestli přijal dostatečná opatření, aby své účasti zabránil. Přestože stěžovatel v napadeném rozhodnutí poslouplnost jednotlivých kroků podrobně popsal, žalobkyně v části žaloby směřující proti prvnímu kroku testu (existence daňového podvodu) formulovala převážně námitky ohledně své (ne)vědomosti o účasti na podvodu. Tento přístup, ať již byl ze strany žalobkyně přijat záměrně, či z důvodu nepochopení příslušné problematiky, však byl následně přejat i městským soudem, který vytkl stěžovateli, že se nezabýval existencí daňového podvodu „*ve vztahu k [žalobkyni]*“, a dokonce i to, že jednoznačně neprokázal „*subjektivní vědomost [žalobkyně] o skutečnostech svědčících možnému předchozímu podvodnému jednání předchozích článků řetězce*“. Jak správně podotýká stěžovatel v kasační stížnosti, není povinností správce daně prokázat vědomost (či potenciální vědomost) daňového subjektu o existenci všech skutečností, na nichž správce daně zakládá své závěry o spáchání daňového podvodu, neboť tyto skutečnosti mohou souviset i s transakcemi, jež se netýkají přímo daňového subjektu samotného (jak se stalo v projednávané věci, kde nejvýznamnější okolnosti svědčící o spáchání daňového podvodu nastaly u subdodavatelů žalobkyně). Požadavkem, aby stěžovatel prokázal vědomost žalobkyně o okolnostech svědčících o daňovém podvodu na úrovni subdodavatelů, tak městský soud skutečně nepřipustně rozšířil důkazní břemeno daňových orgánů.

[37] Rovněž v otázce definice řetězců zasažených daňovým podvodem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že zařazení jednotlivých subjektů do obvyklého schématu *missing trader* → *buffer* → *broker* bylo dostatečně odůvodněno konkrétními skutečnostmi popsanými v žalobou napadeném rozhodnutí (nekontaktnost subjektů na pozici *missing trader*, zařazení subjektů typu *buffer* oddělujících neuhrazenou daň od nároku na uplatnění odpočtu a zároveň osvobození u žalobkyně jakožto *brokera*) a že účastníky řetězců byli rovněž odběratelé žalobkyně, neboť od ní předmětné zboží nakoupili (čímž se objektivně článkem řetězce stali). Správu daní těchto zahraničních subjektů, a tedy i případné důsledky účasti na daňovém podvodu, mají plně v kompetenci příslušní zahraniční správci daně. Správci daně ani stěžovateli tedy nic nebránilo v tom, aby i případné nestandardní okolnosti vyplývající ze vztahu žalobkyně a jejích odběratelů posoudili (v rámci druhého kroku příslušného algoritmu) jako skutečnosti, které mohly prokazovat možnou vědomost žalobkyně o její účasti na daňovém podvodu.

[38] Nejvyšší správní soud musí dát stěžovateli za pravdu rovněž v tom, že nekontaktnost subdodavatelů je definičním znakem tohoto typu daňového podvodu, neboť *missing traders* bývají zařazováni do podvodných řetězců právě z toho důvodu, aby správcům daně zkomplikovali či přímo znemožnili zjištění skutečného průběhu podvodných transakcí. Jak uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 12. 6. 2019, č. j. 2 Afs 162/2018-43, příčinou obtížnosti prokázání daňových podvodů „*bývá často nekontaktnost, nespolupráce či nesolventnost některého ze článků řetězce vedoucí k nemožnosti ověření správnosti a úplnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání, fakticity*

pokračování

plnění souvisejících s uplatněným nárokem na odpočet, doměření daně či jejího exekučního vymáhání. Proto po orgánech finanční správy nelze podle ustálené judikatury v zásadě požadovat, aby přesně popsaly, který článek (a jakou měrou) profitoval z neodvedení daně. Společným typickým znakem podvodů na dani z přidané hodnoty je praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficiů podvodu“.

[39] Nelze tedy dospět k závěru, že nepodařilo-li se správci daně ověřit plnění daňových povinností subdodavatelů, tato skutečnost musí jít nutně k jeho tíži. Zároveň je nutno upozornit, že stěžovatel nespatořoval existenci daňového podvodu v pouhé nekontaktnosti subdodavatelů žalobkyně, ale i v celé řadě dalších okolností (velikost platinových destiček přeprodávaných údajně v nezměněné podobě, chyby ve smlouvách, hotovostní platby, vnitřní rozpory ve svědecké výpovědi zástupce dodavatelů, vyměřování DPH subdodavatelům podle pomůcek, neuhrazení vyměřené DPH subdodavateli ani dodavatelem ANELONA). Všechny tyto okolnosti ve spojení s nekontaktností subdodavatelů podle Nejvyššího správního soudu představují dostatečně silné důkazy o tom, že ke spáchání daňového podvodu skutečně došlo a DPH z platiny nakoupené žalobkyní nebyla předchozími články řetězců uhrazena. Stěžovatel tedy prokázal, že došlo k daňovému podvodu, čímž byla naplněna první podmínka pro odepření nároku na odpočet DPH.

[40] V otázce vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu dospěl městský soud k závěru, že stěžovatel prozatím dostatečně neprokázal, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět, že se daňového podvodu účastnila. Stěžovatel však i nadále trvá na tom, že své důkazní břemeno v této věci unesl. Nejvyšší správní soud tento názor stěžovatele nesdílí. Stěžovateli je sice nutno dát za pravdu v tom, že o vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu nemusí svědčit každá jednotlivá nestandardní okolnost sama o sobě, ale postačuje, když správce daně shromáždí jasný a logicky ucelený soubor vzájemně se doplňujících důkazů, který závěry správce daně dostatečně podpoří. Správce daně je však v takovém případě povinen předmětný řetězec důkazů, včetně jejich logické provázanosti, podrobně popsat a odůvodnit, v čem přesně jednotlivé okolnosti svědčí o nestandardnosti obchodního případu ve smyslu judikatury Soudního dvora. Stěžovatel v projednávané věci těmto svým povinnostem beze zbytku nedostal, neboť výčet nestandardních okolností nedoplnil podrobnou úvahou o tom, z jakých důvodů právě tyto okolnosti představují dostatečně silné důkazy o vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu. V této souvislosti lze poznamenat, že některé okolnosti zjištěné správcem daně v rámci daňových kontrol stěžovatel na základě odvolacích námitek nepřevzal (např. hmotnostní odchylky při dodání odběrateli BEDRA, nestandardně nízkou cenu či spekulace ohledně ztráty původního vlastníka), ale dostatečně neodůvodnil, proč se tato změna neprojevila na závěrech rozhodnutí o odvoláních. Je vhodné zdůraznit, že odepření nároku na odpočet DPH při splnění formálních i hmotněprávních podmínek představuje výjimku z pravidla, odůvodnění tohoto postupu tedy musí být dostatečně podrobné, aby nemohly nastat pochybnosti o tom, zda toto opatření naplňuje zásady přiměřenosti a nezbytnosti.

[41] Přestože se Nejvyšší správní soud v této otázce ztotožňuje se závěrem městského soudu, nelze přejít některá dílčí pochybení, jichž se městský soud v rámci své argumentace dopustil. Předně, již z povahy dokazování prostřednictvím řetězce nepřímých důkazů lze dovodit, že každou jednotlivou okolnost samu o sobě lze vysvětlit (obzvláště v situaci, kdy

jde o obchodní podmínky v dispozici smluvních stran a je věcí jejich smluvní volnosti, jak si je nastaví), což ovšem nijak nevyvrací jejich potenciální rizikovost, která ve spojení s dalšími okolnostmi může nabýt dostatečné závažnosti, aby vedla k odepření nároku na odpočet DPH. V rámci posuzování některých podmínek transakcí s platinou v projednávaném případě městský soud bez dalšího převzal argumentaci žalobkyně, která předkládala možná vysvětlení, aniž by vzal v úvahu přinejmenším stejně validní argumentaci stěžovatele o objektivní rizikovosti těchto okolností. To lze demonstrovat například na problematice samotného navázání obchodního vztahu s dodavatelem: městskému soudu i žalobkyni lze dát za pravdu v tom, že není možné postihovat podnikatele za prosté obchodování se subjekty bez předchozí podnikatelské historie v daném oboru. Zároveň je ovšem pravdou, že neprověřený obchodní partner představuje určité riziko jak podnikatelské (neplnění sjednaných závazků), tak daňové (účast na daňovém podvodu) – lze tedy rozumně předpokládat určitou obezřetnost při uzavírání smluv s takovými subjekty (např. zachycování důležitých ujednání v písemné podobě a dodržování písemně uzavřených rámcových smluv).

[42] Městskému soudu lze rovněž vytknout směšování obchodního a daňového rizika: nestandardně výhodné podmínky (např. možnost hrazení kupní ceny až po dodání odběrateli) sice snižují riziko obchodní (v případě řádného neplnění závazků nevznikne větší škoda), ovšem zvyšují riziko toho, že obchodní partner je ochoten přijmout tyto nestandardní podmínky právě proto, že skutečný zisk realizuje mimo obchodní transakci jako takovou. Městský soud zároveň přejal vnitřně rozpornou argumentaci žalobkyně ohledně rozdílů mezi průmyslovým a investičním pořízením platiny: podle žalobkyně její dodavatelé nemuseli mít zájem pro práci s drahými kovy (testování, přetavení apod.), neboť z jejich strany byl nákup pouhou spekulací na zvýšení ceny této komodity (tedy investicí). K pochybnostem daňových orgánů ohledně absence certifikátů však žalobkyně tvrdila, že šlo o prodej platiny za účelem jejího průmyslového využití mezi subjekty, které jsou schopné ověřit její kvalitu, nikoli za účelem investice. Její dodavatelé však takovými subjekty nebyli, proto by bylo namísto od nich (jakožto od investorů, kteří nemohou sami povahu zboží posoudit) předložení příslušných certifikátů očekávat.

[43] Nejvyšší soud však dává městskému soudu za pravdu v tom, že část odůvodnění napadeného rozhodnutí týkající se nevěrohodnosti předložené fotodokumentace představuje spíše pozůstatek argumentace směřující k prokázání původního, posléze překonaného závěru správce daně o neuskutečnění nákupu platiny od deklarovaných dodavatelů. Lze potvrdit i závěr městského soudu o tom, že požadavek stěžovatele, aby byla platina „nějak označena“, je velmi vágní a nelze z něj seznat, co přesně stěžovatel rozporuje. Nejvyšší správní soud rovněž souhlasí s městským soudem, že stěžovatel se dostatečně podrobně nezabýval jednotlivými způsoby zajištění, jež byly v projednávaném případě aplikovány, zvláště s přihlédnutím k vysvětlení žalobkyně, že požadavek na čestné prohlášení pramenil z obdobného požadavku odběratele BEDRA. Vzhledem k tomu, že obecně se stěžovatel touto námitkou zabýval (v bodech 74 a 84 napadeného rozhodnutí), nedosahuje toto pochybení intenzity nepřezkoumatelnosti, nelze ovšem dospět k závěru, že stěžovatel prokázal, že by zajištění zvolené žalobkyní bylo nedostatečné či dokonce kontraproduktivní. Obstojí rovněž výtka městského soudu, že stěžovatel nijak nevysvětlil, v čem spatřoval nestandardnost pojištění dopravy dodavatelem BEDRA.

pokračování

[44] Dále je nutno souhlasit s argumentací městského soudu (obsaženou sice v části týkající se existence daňového podvodu, ale směřující k vědomosti žalobkyně o jeho existenci), že dodavatelé žalobkyně daňová přiznání podávali a žalobkyně nemohla v době provádění předmětných transakcí vědět o nestandardních okolnostech na straně subdodavatelů. V běžných obchodních vztazích je pochopitelné, když dodavatelé nesdělují svým obchodním partnerům totožnost subdodavatelů, aby v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce nemohlo dojít k jejich obcházení. V projednávaném případě nebylo prokázáno, že by žalobkyně vůbec znala totožnost subdodavatelů před 7. 10. 2014 (kdy proběhlo jednání ve věci reklamace). Co se týká situace, kdy žalobkyně uhradila poprvé zálohu na kupní cenu předem a bylo jí místo platiny dodáno stříbro, Nejvyšší správní soud se i v této věci ztotožňuje se závěry městského soudu, který upozornil na možnost vyhodnocení této situace ve prospěch žalobkyně, neboť ta byla v této situaci svými obchodními partnery taktéž oklamána a poškozena (a vyvodila z toho důsledky v podobě okamžitého ukončení spolupráce). Tato okolnost tedy spíše svědčí o charakteru dodavatelů a subdodavatelů, než o vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu. Zároveň je ovšem nutné zdůraznit, že ani poškození žalobkyně samotné dodáním jiného zboží by ji nezbavovalo odpovědnosti za nedostatečnou obezřetnost, pokud by bylo prokázáno, že nevěnovala dostatečnou pozornost interním kontrolním mechanismům, jak požaduje výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011-343.

[45] Nejvyšší správní soud se dále zabýval závěrem městského soudu o částečné nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí. V první řadě je nutné zdůraznit, že je plně v kompetenci správního orgánu, jakým způsobem odůvodnění svého rozhodnutí postaví – zda veškerou argumentaci zahrne do vypořádání jednotlivých odvolacích námitek, či nejprve vystaví konzistentní právní posouzení a až následně se zabývá dílčími otázkami vyplývajícími z námitek odvolatele, jimiž se v předchozím textu podrobně nezabýval. Zvláště v projednávaném případě, kdy odvolání nedodržovala logiku testu pro posouzení důvodnosti odepření nároku na odpočet DPH, se jeví vhodnějším právě postup stěžovatele, který nejprve vysvětlil právní základ a aplikoval jej na projednávaný případ (včetně správné posloupnosti jednotlivých kroků algoritmu), a až následně se zabýval jednotlivými argumenty obsaženými v odvoláních a jejich doplněních. V takovém případě pak představuje odkaz na předchozí text plně legitimní prostředek zajišťující přehlednost a logickou provázanost jednotlivých částí rozhodnutí. Lze pouze poznamenat, že bod 85, který městský soud vypíchl jako problematický, zněl: „*V části třetí doplnění odvolání nesouhlasí odvolatel se závěry prvostupňového správce daně a opakuje v zásadě stejné námitky, jako v podaných odvoláních. Vzhledem k tomu, že se s většinou námitek odvolací orgán vypořádal již v bodech [54] až [76] tohoto rozhodnutí, nebude se k nim opakovaně vyjadřovat. Odvolací orgán se vyjádří pouze k námitkám odvolatele, kterými se v rámci tohoto rozhodnutí (v bodech [54] až [80]) nezabýval.*“ Je tedy zřejmé, že jde pouze o uvozující odstavec části rozhodnutí, která se jednotlivými odvolacími námitkami zabývá podrobněji, příp. odkazuje na jejich předchozí vypořádání.

[46] Co se týká jednotlivých odvolacích námitek, s nimiž se dle názoru městského soudu stěžovatel nevypořádal, lze uvést, že otázka ústního sjednávání smluv v rozporu s písemnou rámcovou smlouvou představuje podle stěžovatele jednu z okolností, z nichž měla žalobkyně pojmout podezření o prováděných transakcích – nelze tedy uzavřít, že by se stěžovatel touto otázkou vůbec nezabýval. Stejně tak nezůstaly nevypořádány přílohy doplnění odvolání, u nichž sice stěžovatel konstatoval jejich nedostatečnou provázanost

s argumentací žalobkyně, ovšem i přesto se jimi podrobně zabýval, a to především v bodech 82, 83 a 87 napadeného rozhodnutí.

[47] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani se závěrem městského soudu, že se stěžovatel dopustil argumentace kruhem, když neuznal námitku vysvětlující uvedení chybných dat na fakturách. Správce daně ve zprávách o daňové kontrole poukázal na nesrovnalosti v datech na jednotlivých daňových dokladech týkajících se týchž dodávek, z nichž dovodil, že zboží bylo nejprve dodáno odběrateli a až následně mělo být zakoupeno od dodavatele. Žalobkyně tuto nesrovnalost odůvodnila tím, že šlo o pouhou administrativní chybu a k dodání zboží do zahraničí došlo ve skutečnosti až po jeho zakoupení, přičemž reálné uskutečnění dodávek bylo prokázáno svědeckými výpověďmi (v této souvislosti žalobkyně rovněž namítala nedostatek podkladů pro závěr o dodání zboží do zahraničí před jeho zakoupením). Stěžovatel následně uznal, že k uskutečnění obchodů skutečně došlo způsobem tvrzeným žalobkyní (a tedy i to, že zboží nebylo dodáno do zahraničí před tím, než mělo být zakoupeno), ovšem administrativní pochybení a jejich nedostatečnou kontrolu i přesto považoval za okolnost, jež svědčila o nestandardním průběhu obchodních transakcí. Nešlo tedy o argumentaci kruhem, ale o postupně se vyvíjející řetězec argumentů. V otázce pochybnosti správce daně o dodání zboží do Německa ještě před jeho pořízením stěžovatel v napadeném rozhodnutí připomněl, že tyto závěry vyplývají právě z chyb na předložených dokladech a že žalobkyně k této věci nepředkládá žádné další důkazy, z nichž by vyplývalo něco jiného, není tedy nutné se touto otázkou podrobněji zabývat. Z kontextu rozhodnutí je přitom zřejmé, že otázka pořadí jednotlivých dodávek byla jednoznačně vysvětlena (stěžovatel nepřevzal závěr správce daně, že k dodání zboží nedošlo, akceptoval tedy vysvětlení chybných dat jakožto pouhého administrativního pochybení). Ani tento dílčí argument tedy nebyl stěžovatelem oslyšen, byť jeho vypořádání bylo velmi stručné.

[48] Přestože tedy Nejvyšší správní soud nepřevzal závěry městského soudu o tom, že napadené rozhodnutí stěžovatele je částečně nepřezkoumatelné a že nebyla prokázána samotná existence daňového podvodu, ztotožnil se se závěrem městského soudu, že stěžovatel dostatečně neprokázal, že žalobkyně o své účasti na řetězci zasaženém daňovým podvodem věděla nebo měla vědět. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, zruší-li správně krajský (městský) soud rozhodnutí správního orgánu, přičemž důvody krajského (městského) soudu ob stojí v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že rozsudek městského soudu v podstatné části (především v otázce nedostatečného prokázání vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu) ob stojí, i přes nesprávné dílčí závěry městského soudu tedy zdejší soud nepřistoupil ke zrušení napadeného rozsudku.

IV.

Závěr a náklady řízení

[49] Nejvyšší správní soud tedy, i přes důležité korekce rozsudku městského soudu, neshledal kasační stížnost ve svém celku důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

pokračování

[50] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, náleží jí tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložila. V řízení před Nejvyšším správním soudem byla žalobkyně zastoupena společností Rödl & Partner, k.s., vykonávající daňové poradenství dle § 3 odst. 6 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, takže jí náleží náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením. Pro určení její výše se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 odst. 5 advokátního tarifu činí sazba mimosmluvní odměny za jeden úkon právní služby 3 100 Kč. Zástupce žalobkyně učinil 1 úkon právní služby, a to vyjádření ke kasační stížnosti, jež je písemným podáním ve věci samé dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Za tento úkon právní služby náleží rovněž paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Náhrada nákladů právního zastoupení v celkové výši 3 400 Kč se zvyšuje o DPH v sazbě 21 % na částku 4 114 Kč. K úhradě této částky stanovil Nejvyšší správní soud stěžovateli přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 2. prosince 2022

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu