



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **KIM Group s.r.o.**, sídlem Radošovická 996/4, Praha 10, zastoupené společností UNTAX, s.r.o., sídlem U Továren 256/14, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2016 č. j. 51975/16/5300-22441-711458, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 1. 2021, č. j. 9 Af 4/2017 - 81,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 8 228 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně společnosti UNTAX, s.r.o.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před městským soudem

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (správce daně) vydal ve dnech 29. 12. 2015 a 14. 3. 2016 celkem 5 platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec - listopad 2012, kterými žalobkyni neuznal nároky na odpočet DPH v celkové výši 17 178 304 Kč z důvodu účasti na daňovém podvodu. Žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně u Městského soudu v Praze. Soud žalobě vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[3] Soud shrnul, že žalobkyně splnila formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), což žalovaný nezpochybnil. Nárok jí byl odepřen, protože v řízení bylo dle žalovaného prokázáno, že věděla nebo mohla a měla vědět, že je součástí obchodních řetězců zatížených daňovým podvodem, když od svých dodavatelů Belisar Trade, AMG group a MobileMedia nakupovala mobilní telefony a tablety.

[4] Městský soud shledal, že existence daňového podvodu byla v dané věci prokázána. Dal však žalobkyni za pravdu, že *„při prokazování existence daňového podvodu nebyly správním orgánem dostatečně prokázány skutkové souvislosti a příčinná souvislost mezi neodvedením daně v daném řetězci (řetězcích) a nárokováním odpočtu ze strany žalobkyně, a náležitě prokázána nebyla ani vědomost žalobkyně o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi subjekty zapojenými v tom kterém řetězci.“* Okolnosti popsané žalovaným v napadeném rozhodnutí dle soudu dostatečně neprokazují, že existuje souvislost mezi společnostmi, které v popsáných řetězcích neodvedly daň, a žalobkyní, a především to, že žalobkyně měla a mohla vědět, že byla zapojena do obchodního řetězce zatíženého podvodem na DPH. Jakkoli mohou být alespoň některé okolnosti identifikované žalovaným vodítkem pro závěr o naplnění této podmínky, samy o sobě ani ve svém souhrnu pro učinění takového závěru a pro unesení důkazního břemene finančními orgány ve vztahu k tomuto závěru nepostačují.

[5] K závislosti financování obchodů žalobkyně na platbách od jejích odběratelů soud uvedl, že nespatřuje nic podezřelého či neobvyklého na tom, že si žalobkyně se svými dodavateli a odběrateli vyjednala pro ni příznivé platební podmínky, které jí ve výsledku umožňovaly hradit objednané zboží pomocí prostředků, které obdržela za zboží dodané svým odběratelům, tedy, jak uvádí v žalobě, tzv. „dodavatelským úvěrem“. O nestandardnostech průběhu plateb v řetězci jejích dodavatelů žalobkyně nemohla vědět (a žalovaný ani netvrdí, že by o nich věděla), nemohla z těchto okolností proto nabýt přesvědčení o možném zapojení do daňového podvodu. Neuhrazení jedné faktury za přijaté plnění od AMG group bylo ojedinělou chybou, která byla po zjištění napravena, nikoliv nestandardním chováním, o čemž svědčí také skutečnost, že ostatní faktury byly uhrazeny.

[6] Pokud žalovaný žalobkyni vytýkal neopatrnost ve způsobu navázání obchodní spolupráce s dodavateli Belisar Trade, AMG group a MobileMedia, měl se zabývat tím, jakým způsobem žalobkyně vyhledává své obchodní partnery, zda tak činí prostřednictvím veřejných serverů zabývajících se nákupem a prodejem komunikační techniky (HANDELOT, gsmExchange a ThirdDimension), jak tvrdila, a zda je jejich užití při podnikání v daném oboru obvyklé. Nelze proto vyloučit pravdivost tvrzení žalobkyně, že informace o dodavatelích a veřejných nabídkách zboží získané prostřednictvím těchto serverů jí sloužily jako významný podklad pro realizaci jednotlivých obchodních případů. V takovém případě by žalobkyně logicky neměla důvod postrádat webové stránky svých dodavatelů, neboť pro ni potřebné informace o druhu a množství nabízeného zboží, jeho ceně aj. si mohla opatřit z těchto zdrojů.

[7] Žalobkyni nelze přičítat k tíži, že se někteří z dodavatelů nezdržovali na místě sídla uvedeného ve veřejném rejstříku nebo že nedisponovali odpovídajícím materiálním

pokračování

a personálním vybavením pro dané obchody, neboť bylo prokázáno, že k realizaci zdanitelných plnění skutečně došlo, přičemž dodávky zboží byly bez jakýchkoliv právních či faktických závad (žádné takové závady nebyly správcem daně zjištěny) uskutečňovány po dobu mnoha měsíců po sobě. Žalobkyně věděla, na jakých místech může své dodavatele fakticky zastihnout, kde mají skladové prostory, a správci daně rovněž popsala, jakým způsobem byla realizována přeprava zboží. Pokud se jednalo o zboží, které bylo originálně zabaleno a opatřeno originální pečeti renomovaného výrobce (Samsung, Nokia, Apple), která pravost výrobku potvrzuje, neměla žalobkyně ani důvod požadovat po dodavateli takového zboží doklad prokazující jeho původ. Žalobkyně evidovala IMEI (International Mobile Equipment Identity) všech mobilních telefonů, které jí společnosti Belisar Trade, AMG group a MobileMedia dodávaly, v případě konkrétního vadného telefonu by proto mohla snadno dohledat jeho dodavatele. Technický popis zboží, návod k jeho použití či požadavky na údržbu zboží a manipulaci s ním jsou součástí každého jednotlivého balení originálního výrobku telefonu.

[8] Absence smluvní dokumentace, kterou správní orgány žalobkyni v případě obchodů s Belisar Trade a MobileMedia kladly k tíži, může být přítěžující okolností pouze tehdy, pokud dostatek jiných objektivních skutečností nasvědčuje zapojení daňového subjektu do daňového podvodu. Žalovaný se však v napadeném rozhodnutí nijak nevěnoval otázce, zda a do jaké míry bylo v daném segmentu obvyklé uzavírat k takovým obchodům písemné smlouvy, tedy jaký stav považoval na relevantním trhu za běžný a jakým rizikům byla žalobkyně v souvislosti s absencí konkrétních smluvních ujednání vystavena v porovnání s právním režimem daných vztahů vyplývajícím z dispozitivní právní úpravy soukromého práva, která nepochybně dopadala i na ústně uzavřené kupní smlouvy. Žalovaný se nevypořádal s tím, nakolik byla absence písemné smluvní dokumentace mezi žalobkyní a jejími dodavateli způsobila vyvolat u žalobkyně podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty.

[9] Žalovaný dále považoval za nestandardní, že v obchodních řetězcích docházelo k rychlému přeprdeji zboží v den nabytí. Městský soud poukázal na obecnost této argumentace, jelikož se nevázala k žádnému konkrétnímu případu či časovému okamžiku. Žalobkyni jistě nelze vytýkat, využila-li obchodní příležitosti a pořízené zboží obratem se ziskem prodala. Pokud byl danou argumentací myšlen případ, kdy zboží změnilo během téhož dne vícekrát svého vlastníka předtím, než jej nabyla žalobkyně, není zřejmé, z čeho žalovaný usuzuje, že o této skutečnosti mohla žalobkyně vědět.

[10] Soud uzavřel, že žalovaný v posuzovaném případě náležitě neprokázal, že si žalobkyně mohla být v souvislosti se svou účastí v tom kterém obchodním řetězci vědoma okolností, které nasvědčovaly závěru, že na některém, byť pro ni neznámém článku obchodního řetězce, má dojít k neodvedení daně do veřejného rozpočtu. Žalováním v napadeném rozhodnutí specifikované objektivní okolnosti neprokazují, že žalobkyně coby subjekt uplatňující nárok na odpočet daně vědomě (popř. alespoň za situace, kdy „mohla a měla vědět“) navázala bezprostřední obchodní spolupráci s takovými obchodními korporacemi, které vykazovaly znaky nasvědčující podezření o zapojení do podvodu na dani z přidané hodnoty.

II. Kasační stížnost, vyjádření žalobkyně a další podání účastníků řízení

- [11] Proti rozsudku městského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost.
- [12] Stěžovatel namítá, že jím zjištěné objektivní okolnosti jsou podezřelé každá sama o sobě a po jejich posouzení ve vzájemné souvislosti je nutno dospět k závěru, že žalobkyně měla pojmout podezření o zasažení obchodního řetězce podvodem na DPH.
- [13] Stěžovatel vytýká městskému soudu, že hodnotil jednotlivé okolnosti toliko izolovaně, nikoliv v jejich vzájemné souvislosti a nadto často bez dalšího přisvědčil ničím nepodložené žalobní argumentaci a nekriticky převzal vysvětlení žalobkyně.
- [14] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole popsal, že platby žalobkyně probíhaly zjevně nestandardním způsobem, soud však pouze nekriticky převzal tvrzení žalobkyně o dodavatelském úvěru. Ze zprávy o daňové kontrole také plyne, že ve vztahu k dodavateli AMG group nebylo žalobkyní uhrazeno více faktur než pouze jedna soudem zmiňovaná.
- [15] Stěžovatel dále nesouhlasí s tím, že by se měl zabývat alternativními vysvětleními žalobkyně vztahujícími se k nestandardním okolnostem obchodních transakcí. Povinností správních orgánů je pouze prokázat existenci objektivních okolností svědčících o vědomosti daňového subjektu o jeho zapojení do daňového podvodu (rozsudek ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).
- [16] Nelze proto akceptovat ničím nepodložené tvrzení žalobkyně o tom, že své dodavatele prověřovala na veřejných serverech zabývajících se nákupem a prodejem komunikační techniky, konkrétně serverech HANDELOT, gsmExchange a ThirdDimension, které využívala k realizaci obchodů s danou komoditou. V tomto ohledu je třeba odmítnout i ryze spekulativní tvrzení městského soudu, že pravdivost tvrzení nelze vyloučit.
- [17] Stěžovateli dále není zřejmé, proč městský soud relativizuje bezprostřední prodej zboží v den nabytí, kdy identické zboží ve významných finančních objemech změnilo během jednoho dne více vlastníků. Časový interval přeprodeje je zřejmý z daňových dokladů, které jsou součástí správního spisu. Jedná se o objektivní okolnost správními soudy akceptovanou. Stejně je tomu u neověření původu zboží. Originální obal nepředstavuje stoprocentní záruku původu zboží. Ověření IMEI (ani náhodné) žalobkyně nepředložila a správci daně se IMEI nepodařilo ověřit ani u dožádaných společností ani na webovém portálu Equipment Identity Register.
- [18] Také otázku absence písemné smluvní dokumentace hodnotí městský soud izolovaně od ostatních objektivních okolností a požaduje po správních orgánech, aby se zabývaly různými alternativními a nepodloženými tvrzeními účastníka řízení.
- [19] Z napadeného rozsudku stěžovateli plyne, že mu městský soud spíše klade k tíži, že nenalezl dostatek přímých důkazů svědčících o vědomém zapojení žalobkyně do podvodných obchodů, resp. nepředložil jakousi „neprůstřelnou“ skutkovou verzi. Z konstantní judikatury plyne, že postačuje, když závěr o tom, že daňový subjekt o účasti na daňovém podvodu vědět mohl či měl, vyplývá ze souhrnného hodnocení řady nepřímých důkazů.
- [20] Dále stěžovatel namítá, že městský soud nesprávně vyhodnotil jako důvodnou též žalobní námitku, že při prokazování existence daňového podvodu nebyly správním orgánem dostatečně prokázány skutkové souvislosti a příčinná souvislost mezi

pokračování

neodvedením daně v daném řetězci (řetězcích) a nárokováním odpočtu ze strany žalobkyně.

[21] Městský soud se této otázce kromě citace judikatury nevěnoval a hodnotil pouze jednotlivé objektivní okolnosti, není proto zcela zřejmé, jaké důsledky pro danou věc z konstatování důvodnosti této námitky plynou.

[22] Povinností daňových orgánů není prokázání příčinné souvislosti mezi daňovým podvodem a nárokováním odpočtu ze strany daňového subjektu, nýbrž postačí prokázání souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu ze strany kteréhokoliv subjektu podílejícího se na obchodování v rámci řetězce. Správní orgány během daňového řízení netvrdily, že žalobkyně o daňovém podvodu věděla, či dokonce že se na něm aktivně podílela a profitovala z něj. Nepřiznání daňového odpočtu žalobkyni vychází pouze z toho, že si měla na základě podezřelých okolností předmětných obchodů být vědoma toho, že se na daňovém podvodu podílí.

[23] **Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti** souhlasí s hodnocením provedeným městským soudem.

[24] Daňové orgány si nemohou usnadňovat výběr daní tím, že nashromáždí libovolný počet zjištění ohledně celkem běžných skutečností a vyvodí z nich závěr, že tyto skutečnosti ve svém souhrnu prokazují povědomost plátce o jeho účasti na daňovém podvodu. Žalobkyně také nesouhlasí s námitkou, že stěžovatel není povinen zabývat se jí tvrzenými vysvětleními uváděných nestandardních okolností (viz rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60).

[25] Dále žalobkyně tvrdí, že stěžovatel vykládá skutkovou a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně v dodavatelském řetězci (dodavatelských řetězcích) a nárokováním odpočtu žalobkyni příliš volně a neurčitě tak, že souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu je vlastně dána již samotnou účastí plátce v obchodním řetězci. Podle tohoto právního názoru by za účelem výběru chybějící daně daňovým orgánům postačovalo identifikovat plátce, který nepřiznal anebo neodvedl daň, poté *ad hoc* zkonstruovat obchodní (fakturační) řetězec se zapojením tohoto plátce a nakonec vyvodit daňovou odpovědnost kteréhokoli libovolného plátce v řetězci za nedovedení daně, a to na základě hodnocení zcela běžných okolností, jakými jsou např. absence webových stránek či existence virtuálních sídel kterýchkoliv subjektů v takto *ad hoc* vytvořeném řetězci s poukazem hodnocení objektivních okolností v jejich souhrnu.

[26] **Stěžovatel v replice k vyjádření žalobkyně** setrvává na svých námitkách uvedených v kasační stížnosti a odkazuje na relevantní judikaturu. Nesouhlasí s předpokladem žalobkyně, že nebylo její povinností prokazovat svoje vysvětlení k jednotlivým objektivním okolnostem, neboť správce daně není povinen vyvracet každé dílčí vysvětlení daňového subjektu ohledně jednotlivých objektivních okolností (viz rozsudek ze dne 3. 2. 2021, č. j. 4 Afs 177/2020-43).

[27] **Žalobkyně v reakci na repliku** stěžovatele namítá, že její vysvětlení ohledně jednotlivých objektivních okolností nelze považovat pouze za dílčí, neboť žalobkyně stěžovateli objasnila podstatné skutečnosti, které spoluvytvářejí její podnikatelské know-how, jakými jsou způsob navazování spolupráce s obchodními partnery a praktiky platebního styku užívané žalobkyní. Naproti tomu však stěžovatel nijak neodůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje. Dále žalobkyně

setrvává na svém nesouhlasu se stěžovatelovým výkladovým pojetím co možná nejvolnější příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

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

[29] Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Soud dále ověřil, 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 není důvodná.

[30] Nejvyšší správní soud na úvod stručně rekapituluje základní judikaturní východiska týkající se daňových podvodů, na která ostatně odkazoval i městský soud a oba účastníci řízení.

[31] Podvodem na DPH se rozumí situace, kdy jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.

[32] Jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl a mohl vědět, a to k okamžiku obchodování.

[33] Ve vztahu k existenci podvodu musí daňové orgány prvně vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63). Teprve poté, kdy správce daně prokáže, že k daňovému podvodu vůbec došlo, je možné přistoupit ke zkoumání možné vědomosti konkrétního daňového subjektu o účasti na podvodu na DPH.

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

[35] Nejvyšší správní soud musí na úvod přisvědčit stěžovatelově námitce týkající se závěru městského soudu, že nebyly prokázány *skutkové souvislosti a příčinná souvislost mezi*

pokračování

neodvedením daně v daném řetězci (řetězcích) a nárokováním odpočtu ze strany žalobkyně. Městský soud k tomu citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, v němž je uvedeno, že „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 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. Opačným způsobem by byla zcela nepřijatelně zakládána objektivní daňová odpovědnost kteréhokoli subjektu zapojeného v obchodním řetězci a odpovědnost za pohyb a osud zboží.“

[36] Tento rozsudek však není možné vykládat tak, že by byl správce daně povinen prokázat příčinnou souvislost mezi chybějící daní a povědomím daňového subjektu o podvodu, resp. prokázat vědomost daňového subjektu o neodvedení daně konkrétním článkem v řetězci či vzájemné propojení těchto subjektů. Skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu vznikají, i když daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet DPH, nemá poznatky o daňovém subjektu, jenž tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu. Bezprostředně spolupracující subjekty ovšem musí vykazovat takové podezřelé znaky, že daňový subjekt mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na DPH. Pokud daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet DPH, alespoň mohl vědět, že navázal bezprostřední obchodní spolupráci s takovými subjekty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé (viz rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79, bod 59, a na něj navazující rozsudky ze dne 24. 10. 2022, č. j. 10 Afs 324/2020-104, bod 86 či ze dne 30. 3. 2022, č. j. 7 Afs 383/2019-51, bod 17).

[37] Podstatné je, že v řetězci, v němž je žalobkyně zapojena, se stal podvod, což musí správce daně prokázat v prvé řadě (viz bod [33]). Následně se zkoumá subjektivní stránka účasti na podvodu. Správce daně prokazuje, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že žalobkyně o podvodném charakteru obchodů věděla, nebo mohla a měla vědět.

[38] Námitky žalobkyně v tom smyslu, že tímto způsobem je potenciálně možné propojit jakékoliv subjekty a vybrat chybějící daň u subjektu, který s pachateli podvodu nemá nic společného, je ve světle výše uvedeného nutno odmítnout jako mylné. Odpočet na DPH bude daňovému subjektu odmítnut jen v případě, kdy správce daně prokáže, že v dané věci existovaly takové podezřelé objektivní okolnosti, které měly daňový subjekt upozornit na to, že se účastní plnění zasaženého daňovým podvodem, a daňový subjekt na tyto varovné okolnosti nereagoval a nepřijal taková opatření, která by jeho účasti v podvodném řetězci zabránila.

[39] V projednávané věci městský soud uzavřel, že podvod na DPH prokázán byl, dále je proto rozhodná pouze otázka, zda stěžovatel taktéž dostatečně prokázal žalobkyninu vědomost o podvodu v obchodních řetězcích, jichž se účastnila. Zde se stěžovatel s hodnocením městského soudu rozchází.

[40] Stěžovatel nesouhlasí s tím, že by měl zkoumat jednotlivá vysvětlení žalobkyně k dílčím okolnostem, které identifikoval jako nestandardní. Tuto námitku Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

[41] Soud nejprve opakuje již výše řečené, tedy že je na správci daně, aby shromáždil takové množství objektivních okolností, u kterých prokáže, že o nich daňový subjekt věděl či mohl a měl vědět, aby z nich bylo možno dovodit, že daňový subjekt měly upozornit na možné zapojení do daňového podvodu. Pokud daňový subjekt předešle vlastní verze podložené relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci jeho běžné obchodní praxe standardní, je naopak na správci daně, aby přesvědčivě odůvodnil, že se o běžnou obchodní praxi nejednalo a na základě čeho tak usuzuje (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, bod 54).

[42] Daňovým subjektem uváděné okolnosti týkající se například jeho obchodního modelu či způsobu obchodování v daném odvětví mohou oslabovat závěr správce daně o tom, že jím uváděné okolnosti jsou skutečně nestandardní a že měly daňový subjekt upozornit na možné zapojení do daňového podvodu. Z toho důvodu je třeba, aby se s nimi správce daně vypořádal. Není jistě možné požadovat po žalovaném, aby reagoval na každou dílčí námitku daňového subjektu. V projednávané věci městský soud stěžovatele zejména zavázal, aby vysvětlil, jaké obchodní praktiky považuje v daném odvětví za standardní, pokud dovozoval, že určité chování žalobkyně je v jejím obchodním modelu nutno hodnotit jako neopatrné či nestandardní, ačkoliv jej žalobkyně vysvětlovala. S tímto posouzením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Stěžovatel takovou úvahu neprovedl, a i z tohoto důvodu městský soud u některých okolností správně konstatoval, že není možné učinit závěr o jejich významu pro účast žalobkyně na daňovém podvodu.

[43] Stěžovatel dále namítá, že městský soud hodnotil jednotlivé okolnosti izolovaně a nikoliv v jejich vzájemné souvislosti. Pokud by tak učinil, bylo by zřejmé, že zjištěné okolnosti (nestandardnosti) ve svém souhrnu zapojení žalobkyně do řetězce zatíženého daňovým podvodem prokazují.

[44] Nejvyšší správní soud připouští, že dojmu izolovaného posouzení daných okolností může napomáhat styl odůvodnění rozsudku městského soudu, který se postupně vypořádal s jednotlivými žalobními námitkami, jež mířily právě proti hodnocení správcem daně identifikovaných okolností. S námitkou se však neztotožňuje. Městský soud na úvod konstatoval, že uváděné okolnosti ani v souhrnu neprokazují, že žalobkyně věděla či mohla a měla vědět, že se účastní daňového podvodu. Ačkoliv některé ze správcem daně uvedených skutečností tomu nasvědčovat mohou, ve svém souhrnu dle městského soudu neposkytly potřebný důkazní standard. Uvedený závěr městský soud dovodil právě z toho, že k většině správcem daně předešlených okolností žalobkyně podala vysvětlení a žalovaný se s tímto vysvětlením dostatečně nevyrovnal, či zejména činil závěry ohledně potřebné obezřetnosti a péče, aniž by vysvětlil, jaká je v daném odvětví běžná obchodní praxe. To se týká zejména vyhledávání a prověřování obchodních partnerů prostřednictvím specializovaných serverů, jež se zabývají propojováním poptávek a nabídek obchodů s elektronikou, či absence písemné smluvní dokumentace.

[45] K hodnocení zjištěných objektivních okolností Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že je to především krajský (zde městský) soud, který je oproti kasačnímu Nejvyššímu správnímu soudu povolán zhodnotit napadené správní rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany kasačního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se zpravidla na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 As 256/2016-79, nebo ze dne 13. 5. 2020, č. j. 6 Afs 7/2020-52).

pokračování

[46] Nejvyšší správní soud v nyní řešené věci neshledal důvod pro zásah do hodnocení skutkových otázek, které provedl městský soud. Ten poukázal na vysvětlení žalobkyně, která nepovažoval za nereálná či zjevně mimoběžná. Ohledně hodnocení takových skutečností jako je vyhledávání obchodních partnerů na internetu, neověření, zda se zdržují na adrese sídla uvedené v obchodním rejstříku, kontroly kvality originálně zabaleného zboží či vysvětlení, jakým způsobem probíhala doprava zboží, se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěry městského soudu. Originální obal opatřený pečeti renomovaného výrobce nemůže být samozřejmě 100% zárukou původu zboží, jak namítá stěžovatel, jedná se však o podstatnou indicii pro závěr, že zboží není padělané, a proto nemusí být podezřelou okolností, pokud žalobkyně původ zboží dále nekontrolovala.

[47] Ke stěžovatelem namítanému nezaplacení faktur dodavateli AMG group lze uvést, že ze zprávy o daňové kontrole č. j. 1607365/16/2010-61561-110004 vyplývá, že se jednalo o celkem dva případy, které však žalobkyně v odvolání vysvětlovala, přičemž žalovaný na tuto odvolací námitku konkrétně nereagoval. Co se týče časového intervalu přepravy zboží, je nutno souhlasit s městským soudem, že tato okolnost není ve stěžovatelově rozhodnutí ani zprávách o daňových kontrolách konkrétně popsána, a to ani příkladem. Správce daně neuvedl konkrétní případ, ve kterém by byly popsány pohyby žalobkynin nakoupeného zboží, z nichž by vyplývalo, že se prodeje děly v neobvykle krátké době od nakoupení. Má-li správce daně, resp. stěžovatel takové poznatky na základě faktur založených ve správním spisu, je nutné, aby je promítl do svých rozhodnutí.

[48] Lze souhlasit se stěžovatelem, že některé objektivní okolnosti jako absence smluvní dokumentace či neobvyklé financování obchodů žalobkyně mohou zakládat podezření, že žalobkyně o tom, že obchodní transakce jsou zatíženy podvodem na DPH, mohla a měla vědět.

[49] K otázce absence smluvní dokumentace městský soud správně uvedl, že ji *a priori* nelze považovat za přítěžující okolnost. Ústní smlouvy mohou být součástí obchodní praxe. V projednávané věci je třeba uvážit, zda je běžnou obchodní praxí uzavírání smluv s využitím specializovaných serverů zabývajících se nákupem a prodejem komunikační techniky, což stěžovatel neučinil. Je však třeba připomenout, že ačkoliv forma uzavřeného závazku nemá mimo zvláštní případy vliv na jeho platnost, písemná smlouva a další listiny jsou významným důkazním pramenem ve všech případech, kdy dojde k jakýmkoli vadám obchodní transakce a smluvní strana povinná k jejich nápravě odepře součinnost. Faktická vymahatelnost ústních smluv je z povahy důkazních pramenů nižší oproti formě písemné, čemuž odpovídá i praxe současnosti, že většina smluv, jejichž předmětem je plnění většího rozsahu, je v současnosti uzavírána písemně. Pokud tedy daňové orgány identifikují i jiné podezřelé okolnosti, lze absenci písemné smluvní dokumentace považovat za doklad nedostatečné opatrnosti daňového subjektu, jak správně uvádí stěžovatel (viz rozsudek ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).

[50] Městský soud však správně uzavřel, že soubor stěžovatelem dosud shromážděných objektivních okolností neprokazuje účast žalobkyně na obchodních transakcích zatížených podvodem na DPH. Po stěžovateli se nepožaduje „skutkově neprůstředná verze“, jak namítá v kasační stížnosti, některé jím uváděné okolnosti však nemohou bez dalšího odůvodnění obstát a zbylé okolnosti ani ve svém souhrnu k prokázání vědomosti žalobkyně o účasti na daňovém podvodu nepostačují. Ke stěžovatelem tvrzeným

okolnostem tak musí přistoupit další alespoň nepřímé důkazy, aby bylo možno postavit na jisto závěr o tom, že žalobkyně mohla a měla vědět, že se účastní daňového podvodu.

IV. Závěr a náklady řízení

[51] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Ačkoliv Nejvyšší správní soud korigoval závěr městského soudu ve vztahu k otázce prokázání skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně v daných obchodních řetězcích a nárokováním odpočtu ze strany žalobkyně, hodnocení městského soudu týkající se prokázání vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu obstojí. Žalovaný tak v dalším řízení bude vázán vysloveným právním názorem městského soudu korigovaným výše uvedenými závěry.

[52] Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí městského soudu ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[53] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobkyně měla ve věci úspěch, proto jí podle § 60 odst. 1 s. ř. s. přísluší právo na náhradu nákladů řízení. Náklady tvoří odměna a hotové výdaje zástupce (§ 35 odst. 2 s. ř. s.). Zástupce žalobkyně učinil v řízení o kasační stížnosti dva úkony právní služby spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti a k replice stěžovatele [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu]. Soud proto žalobkyni přiznal částku 2 x 3 100 Kč [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], ke které připočetl paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč za jeden úkon (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce je plátcem DPH, částka se proto zvyšuje o 1428 Kč představující 21 % DPH. Soud nepřiznal žalobkyni nárokovanou odměnu za úkon spočívající s převzetí a přípravě zastoupení, neboť žalobkyně byla týmž zástupcem zastoupena již v řízení před krajským (městským) soudem a náhrada nákladů za tento úkon jí již byla přiznána městským soudem. Celkem tedy žalobkyni náleží náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 8 228 Kč. Stěžovatel je povinen ji uhradit k rukám zástupce žalobkyně v přiměřené lhůtě, kterou Nejvyšší správní soud stanovil v délce 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. prosince 2022

JUDr. Filip Dienstbier Ph.D.
předseda senátu