



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **TRADECO, spol. s r. o.**, se sídlem Průmyslová 1152, Uherské Hradiště, zastoupen JUDr. Josefem Pitnerem, advokátem se sídlem Krátká 143, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 2. 2021, č. j. 31 Af 13/2019-374,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4 114 Kč** k rukám jeho zástupce JUDr. Josefa Pitnera, advokáta, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

I.

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 22. 3. 2018 celkem 38 dodatečných platebních výměrů, kterými žalobci doměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen 2012 až červenec 2015 a v nichž žalobci uložil povinnost uhradit penále z částek doměřované daně.

[2] Dne 20. 12. 2018 vydal žalovaný rozhodnutí č. j. 56025/18/5300-22442-712448, jímž zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry za zdaňovací období červen 2012, květen 2015, červen 2015 a červenec 2015. Žalovaný dále tímto rozhodnutím podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), částečně změnil 34 dodatečných platebních výměrů v části stanovící lhůty splatnosti, v ostatním zůstaly výroky odvoláním napadených dodatečných platebních výměrů nezměněny.

## II.

[3] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 23. 2. 2021, č. j. 31 Af 13/2019-374, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud konstatoval, že daňové orgány nepochybily, pokud neuznaly žalobcem uplatňovaný nárok na osvobození od DPH z dodání zboží společností OPTAR s.r.o., Assoro s.r.o., MILDO-MT s.r.o., INTEC-VH s.r.o., DUO ZH s.r.o., Pyrosafestol s.r.o., N&Y s.r.o., LABET s.r.o. a J. Š. (dále jen „řetězec A“) z důvodu, že žalobce věděl, resp. mohl a měl vědět, že dané plnění je součástí řetězce zasaženého podvodem na DPH.

[5] V případě odběratelů HK trade s.r.o., TEMP s.r.o. a H.T.A. Group Slovakia s.r.o. (dále jen „řetězec B“) krajský soud dospěl k závěru, že tyto společnosti sice byly zapojeny do daňového podvodu a byla u nich prokázána chybějící daň, ale správce daně ani žalovaný neprokázali, že by žalobce v případě transakcí s těmito společnostmi měl a mohl vědět o své účasti na daňovém podvodu. V návaznosti na neprokázání zapojení žalobce do podvodu na DPH u těchto odběratelů krajský soud rovněž dovedl neúplné zjištění skutkového stavu. V souvislosti s tím krajský soud shledal zásadní procesní pochybení spočívající v tom, že správce daně, resp. žalovaný, bez dostatečného důvodu neprovedl navrhovaný důkaz výsledkem M. Š. (obchodní zástupce HK trade s.r.o.) a M. K. (obchodní zástupce TEMP s.r.o.). V podrobnostech pak zdejší soud odkazuje na rozsudek krajského soudu, který je k dispozici na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

## III.

[6] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[7] Stěžovatel má za to, že zjištěné objektivní okolnosti (deklarování odběratelé zboží fyzicky nepřebírali – zboží žalobce fyzicky dodával subodběratelům; úhrada kupní ceny před samotným fyzickým předáním, resp. v případě hotovostních plateb prostřednictvím přebírajících osob současně s předáním; deklarování odběratelé nebyli veřejně nijak propagováni – neměli webové stránky; absence písemné smlouvy stran sporných plnění), které, byť by každá z uvedených skutečností sama o sobě nemusela svědčit o zapojení žalobce do podvodu, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují, že žalobce o podvodu na DPH vědět mohl a měl, a to rovněž v návaznosti na absenci opatření učiněných za účelem prevence účasti na podvodu.

[8] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud nepřipadně srovnával řetězec A s řetězcem B s tím, že následně nesprávně vyřadil (zrelativizoval) předmětné objektivní okolnosti za

pokračování

současného nekritického přejímání nedoložených tvrzení (vysvětlení) žalobce o průběhu sporných obchodů, v důsledku čehož pak v rozporu s relevantní judikaturou ani nemohl posuzovat předmětné objektivní okolnosti v jejich souhrnu. Naopak z napadeného rozsudku je zřejmá tendence krajského soudu hodnotit jednotlivé objektivní okolnosti toliko izolovaně.

[9] Stěžovatel je rovněž přesvědčen, že výhrady krajského soudu stran úplnosti zjištěného skutkového stavu jsou zejména s ohledem na zjištěné objektivní okolnosti neopodstatněné, neboť za situace, kdy měl stěžovatel jako odvolací orgán předmětné objektivní okolnosti za dostatečné pro závěr o vědomém zapojení žalobce do podvodu na DPH, nebylo namístě, aby zjištěný skutkový stav jakkoliv doplňoval. K vytýkaným procesním pochybením ohledně neprovedení navržených důkazů výsledkem M. Š. a M. K. stěžovatel uvedl, že tato jednak nemají oporu v předmětném spisovém materiálu a jednak jsou neodůvodněná. V případě M. Š. žalobce v rámci odvolání provedení svědecké výpovědi této osoby nenavrhoval, pouze se vyjadřoval k návrhu na její provedení během prvostupňového řízení. Navíc tyto důkazní prostředky nemohly prokázat dobrou víru žalobce při realizaci předmětných plnění, ani jakkoliv relativizovat prokázané objektivní skutečnosti vycházející z počínání samotného žalobce.

[10] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

#### IV.

[11] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti podpořil závěry krajského soudu týkající se řetězce B a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Dále popsal obecné principy obchodování s chlazeným a mraženým masem a svou vlastní podnikatelskou činnost v této oblasti. Vyjádřil se rovněž podrobně k jednotlivým okruhům kasačních námitek. Podle názoru žalobce jím uvedené skutečnosti spolu se skutečnostmi již hodnocenými krajským soudem směřují k jednoznačnému závěru, že žalobce nevěděl o podvodném jednání v daném řetězci a ani o tomto jednání vědět nemohl. Dále je podle žalobce nepochybné, že dokazování není provedeno úplně a že je potřeba provést ještě důkazy zmiňované krajským soudem.

#### V.

[12] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Předmětem sporu je neuznání nároku na osvobození od DPH při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie z důvodu účasti žalobce na podvodu na DPH.

[15] Aby plátce mohl osvobodit od DPH zboží dodané do jiného členského státu, musely být podle § 64 odst. 1 zákona o DPH splněny tři základní podmínky. Zboží muselo být plátcem dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, zboží muselo

být odesláno či přepraveno z tuzemska do jiného členského státu a doprava musela být zajištěna plátcem nebo pořizovatelem nebo jimi zmocněnou třetí osobou. Splnění těchto podmínek prokazuje plátce primárně svým účetnictvím, popřípadě dalšími doklady. Od popsané situace je třeba odlišovat případy, kdy daňový subjekt sice prokáže, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno na předložených účetních dokladech, jsou tu však další okolnosti, které přiznání nároku na osvobození plnění od DPH v konkrétním případě vylučují. Jednou z těchto okolností je zasažení zdanitelného plnění podvodem na DPH. Podvod na DPH může představovat např. situace, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem daňového práva, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.

[16] Nepřiznat nárok na osvobození plnění od DPH nelze vždy jakémukoli subjektu, který se účastnil daňového podvodu. Nárok na osvobození plnění od DPH nebude odepřen subjektům, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody. V takových případech je třeba ctít legitimní očekávání, dobrou víru a právní jistotu poctivých daňových subjektů, které jednají s rozumnou mírou opatrnosti, aby se nestaly součástí daňového podvodu. Po daňovém subjektu nelze spravedlivě požadovat, aby v případě standardního obchodu v rámci své běžné podnikatelské činnosti zkoumal – bedlivěji než běžně – zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu může dojít k podvodnému jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH. Odmítnout nárok na osvobození plnění od DPH lze tedy pouze v případě, pokud bylo s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a to i tehdy, pokud dotčené plnění splňuje objektivní kritéria. Tyto skutečnosti je povinen prokázat správce daně. Eventuální přenášení tohoto důkazního břemene na daňový subjekt je ve smyslu výše vysloveného nepřijatelné.

[17] Výše uvedená obecná východiska daňového podvodu Nejvyšší správní soud převzal z rozsudku ze dne 13. 11. 2019, č. j. 10 Afs 132/2019-64, na nějž a tam citovanou judikaturu NSS i SDEU soud v projednávané věci v podrobnostech odkazuje.

[18] Skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a jejím nárokováním vznikají, i když daňový subjekt, který uplatňuje nárok na osvobození plnění od 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 osvobození plnění od 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 (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018-79).

[19] Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele se závěrem krajského soudu, že daňové orgány neprokázaly, že žalobce v případě dodání chlazeného a mraženého masa slovenským odběratelům HK trade s.r.o., TEMP s.r.o. a H.T.A. Group Slovakia s.r.o.

pokračování

(řetězec B) měl a mohl vědět o své účasti na podvodu na DPH. V nyní posuzovaném případě je přitom nesporné, že u uvedených společností byla prokázána chybějící daň a že tyto byly zapojeny do daňového podvodu.

[20] Nejvyšší správní soud předesílá, že krajský soud se velmi podrobně věnoval jednak rekapitulaci skutkových zjištění v narativní části napadeného rozsudku, tak i samotnému posouzení toho, co z těchto skutkových zjištění (objektivních okolností) podle jeho názoru plyne právě ve vztahu k subjektivní stránce, tj. povědomí žalobce o své účasti na podvodu na DPH. Nelze souhlasit s názorem stěžovatele, že krajský soud jednotlivé objektivní okolnosti posuzoval toliko izolovaně. Z odůvodnění napadeného rozsudku je naopak zřejmé, že krajský soud hodnotil skutková zjištění správce daně a stěžovatele v jejich souhrnu, přičemž dospěl k závěru, že tyto jednoznačně neprokazují povědomost žalobce o daňovém podvodu v rámci řetězce B.

[21] Pokud jde o způsob obchodování s předmětnými společnostmi, krajský soud správně uvedl, že daňové orgány neprokázaly, že by se jednání žalobce (neuzavření písemné smlouvy, fyzické dodání zboží subodběratelům, úhrada zboží před či při předání) odchylovalo od standardního modelu obchodování v oblasti dodávek masa, a že by absence prezentace odběratelů na webových stránkách byla v rozhodné době v této oblasti rovněž nestandardní. Zdejší soud souhlasí s názorem krajského soudu v tom, že pokud předmětní odběratelé zajistili žalobci přímý odběr zboží od menších odběratelů na Slovensku, závozy masa probíhaly takřka každodenně, kupní cena byla řádně hrazena před či při převzetí, tedy obchodní spolupráce fungovala, nemusel být žalobce motivován k uzavírání písemných smluv. Ostatně sám žalobce k tomu uvedl, že v obchodním styku v dané oblasti je pravidlem, že kupující se nechce smluvně zavázat k odběru určitého zboží, neboť si hodlá ponechat možnost rozhodnout se, zda zboží odebere od dosavadního obchodního partnera, nebo zboží nakoupí od jiného dodavatele za v daném okamžiku výhodnějších podmínek. Rovněž skutečnost, že žalobce maso zavážel přímo odběratelům svých odběratelů, mohla mít pro něj ekonomické opodstatnění, neboť žalobce tak měl zajištěn koordinovaný odběr svého zboží ze strany většího množství menších odběratelů na území jiného členského státu. Navíc jak správně uvedl již krajský soud, podstatnou roli hrál i charakter dodávaného zboží. Chlazené či mražené maso je produktem živočišného původu a podle obecně závazných předpisů s ním může být manipulováno pouze v registrovaném a schváleném zařízení ve stanoveném teplotním režimu (viz např. čl. 4 nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 853/2004 ze dne 29. 4. 2004, kterým se stanoví zvláštní hygienická pravidla pro potraviny živočišného původu). Toto zboží tedy muselo být předáváno a skladováno pouze v zařízeních splňujících stanovené podmínky. V případě chlazeného masa je třeba přihlídnout rovněž k tomu, že toto zboží podléhá zkáze a vyžaduje urychlené zpracování. Výhrady stěžovatele vůči obchodní praxi žalobce jsou přitom toliko obecné, přičemž stěžovatel nebere v potaz žalobcem tvrzená specifika obchodování s masem. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, ve kterém Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „Skutečnost, že daňový subjekt mohl vědět, měl vědět či dokonce přímo věděl o veškerých popsanych objektivních okolnostech (týkajících se osob a dílčích transakcí od jeho smluvního dodavatele odlišných), které následně žalovaný zjistil, a z čeho tak žalovaný usuzuje, prokazuje zásadně vždy správce daně. Pokud daňový subjekt předestře své 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.“*

[22] Nejvyšší správní soud se s ohledem na výše uvedené ztotožnil se závěrem krajského soudu, že daňovými orgány zjištěné objektivní okolnosti nelze považovat za dostatečné pro jednoznačný závěr o vědomém zapojení žalobce do podvodu na DPH (v rámci řetězce B). Důkazní břemeno v tomto směru přitom spočívá výhradně na daňových orgánech. Za této situace je závěr krajského soudu o nedostatečně zjištěném stavu věci logický a věcně správný.

[23] Krajský soud dále nepochybil, ani pokud jde o vytýkané procesní pochybení daňových orgánů ohledně neprovedení žalobcem navržených důkazů výsledkem M. Š. a M. K. K těmto důkazním prostředkům je třeba uvést, že žalobce jejich provedení navrhoval již v řízení před správcem daně. V odvolání pak brojil proti neprovedení těchto důkazů v prvostupňovém řízení, přičemž z jeho kontextu je zřejmé, že na jejich provedení nadále trvá, tj. i v rámci odvolacího řízení. Lze rovněž přisvědčit krajskému soudu v tom, že z obsahu odvolání vyplývá, že žalobce tyto důkazy navrhoval mimo jiné za účelem odstranění pochybností správce daně, které jej následně vedly k závěru, že žalobce o daňovém podvodu vědět měl a mohl. Je zřejmé, že výslech obchodních zástupců slovenských odběratelů žalobce, se kterými žalobce přímo jednal a kteří se podíleli na realizaci sporných dodávek masa na Slovensko, mohl přispět k objasnění skutkového stavu, tedy k potvrzení či vyvrácení pochybností správce daně ohledně vědomosti žalobce o existenci daňového podvodu.

[24] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že daňové orgány neprokázaly a řádně nezdůvodnily, že žalobce měl a mohl vědět o své účasti na podvodu na DPH. Krajský soud proto nepochybil, když žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

[25] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[26] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto má právo na náhradu nákladů, které mu vznikly v souvislosti s právním zastoupením. Náklady řízení sestávají z odměny advokáta za jeden úkon právní služby ve výši 3 100 Kč (vyjádření ke kasační stížnosti) podle § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, a náhrady hotových výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 citované vyhlášky. Zástupce stěžovatele je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 714 Kč. Celková částka náhrady nákladů řízení proto činí 4 114 Kč.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

pokračování

V Brně dne 29. března 2023

David Hipšr  
předseda senátu