



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Lukáše Hloucha v právní věci žalobkyně: **Edko.cz s.r.o.**, se sídlem Kelč 269, Kelč, zast. JUDr. Ing. Pavlem Bürgerem, advokátem se sídlem Šrobárova 2002/40, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2019, čj. 20421/19/5300-21444/712153, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2021, čj. 29 Af 61/2019-72,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval tím, zda je napadený rozsudek Krajského soudu v Brně přezkoumatelný, zda Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále „správce daně“) nepochybil, jestliže neprovedl výslech svědků navržených žalobkyní (dále „stěžovatelka“), zda byla prokázána existence podvodu na dani z přidané hodnoty v níže uvedených obchodních řetězcích a zda bylo prokázáno, že stěžovatelka musela vědět o tom, že tyto řetězce jsou zatíženy podvodem na DPH.

[2] Správce daně třemi platebními výměry ze dne 20. 4. 2018 vyměřil stěžovatelce nadměrný odpočet na DPH celkem ve výši 2 309 329 Kč za zdaňovací období srpen

až říjen 2014 a jedním platebním výměrem ze dne 20. 4. 2018 jí vyměřil vlastní daň ve výši 809 856 Kč za zdaňovací období prosinec 2014, a to z důvodu účasti na daňovém podvodu při obchodování s tonery do tiskáren (dále jen „zboží“). Proti rozhodnutí správce daně podala stěžovatelka odvolání. Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Podvodem na DPH mělo být podle správních orgánů zasaženo pět obchodních řetězců, jichž se stěžovatelka účastnila. Šlo o následující obchodní řetězce:

- 1) ASSINFORT Praha s.r.o. + AXRO Bürokommunikation, D., Import, Export GmbH > Previz s.r.o. > Z + M servis, spol. s r.o. (CZ) > ORCAON s.r.o. > stěžovatelka > Z + M servis, spol. s r.o. (SK) > AXRO Bürokommunikation, D., Import, Export (dále „řetězec č. 1“);
- 2) EUROTEC SERVICES s.r.o. + ADR Vertriebs GmbH > Previz > Z + M servis (CZ) > ORCAON > stěžovatelka > Z + M servis (SK) > ADR Vertriebs (dále „řetězec č. 2“);
- 3) eD'system Czech, a.s. > PWR computers s.r.o. > ASYNDAR s.r.o. > Z + M servis (CZ) > ORCAON > stěžovatelka > Z + M servis (SK) > EuroDeal SK, s.r.o. > SWS Distribution a.s. > TONER EXPRESS, s.r.o. > BRANSON s.r.o. (dále „řetězec č. 3“);
- 4) FLORIN CZ TRADE s.r.o. + HONEMAN s.r.o. + Stroathsam s.r.o. > Europea Distribution a.s. + ExaSoft Czech a.s. > ExaSoft Holding a.s. > Z + M servis (CZ) > ORCAON > stěžovatelka > Z + M servis (SK) > PRIXANET COMPANY s.r.o. > REDMAC FOX s.r.o. (dále „řetězec č. 4“);
- 5) INSTRUKTATONER s.r.o. > Europea Distribution + ExaSoft Czech > ExaSoft Holding > Z + M servis (CZ) > ORCAON > stěžovatelka > Z + M servis (SK) > TEMPO CINK s.r.o. > CANTICOSA s.r.o. > PYROLINE TECHNOLOGY s.r.o. (dále „řetězec č. 5“).

[4] Žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatelka musela s ohledem na v daňovém řízení zjištěné objektivní okolnosti vědět, že výše uvedené obchodní řetězce jsou zatíženy podvodem na DPH. V řetězcích zastávala funkci tzv. „broker“. Inkasovala od státu odpočet DPH, která však nebyla jedním či více články řetězce státu uhrazena.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka u krajského soudu žalobu, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

[6] Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že posuzované transakce vykazují znaky podvodného jednání, a to s ohledem na zjištěné nestandardnosti v řetězci, a že v řetězci, jehož byla stěžovatelka součástí, došlo k podvodu. Existence chybějící daně u prvního známého článku v tuzemsku v jednotlivých řetězcích byla prokázána. Žalovaný podrobně popsal a hodnotil všechny skutkové okolnosti dotčených obchodů. Klíčovým znakem řetězových obchodů je existence několika po sobě jdoucích prodejů zboží mezi různými subjekty. V posuzované věci se na počátku řetězce a někdy v jeho průběhu objevují nekontaktní subjekty (společnosti Previz, ASYNDAR, FLORIN CZ TRADE, HONEMAN, Stroathsam, PRIXANET COMPANY, REDMAC FOX, TEMPO CINK a INSTRUKTATONER). Docházelo u nich k převodu vlastnického práva ke zboží

pokračování

v krátkém časovém období zpravidla během jednoho až několika dnů. Dodání zboží v krátkém čase mezi osmi až dvanácti subjekty nelze považovat za zcela standardní a uskutečnitelné při dodržení běžných obchodních podmínek. K platbám za zboží navíc docházelo často převodem z účtu na účet v obráceném pořadí od posledního známého subjektu v řetězci a mnohdy v jeden den. Dodavatel Z + M servis splnil svou daňovou povinnost. Vzhledem ke skutečnosti, že předchozí články v řetězci byly nekontaktní, však nebylo možné postavit na jisto, zda u nich byla daň přiznána a řádně odvedena. Žalovaný podrobně vymezil a konkretizoval, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat.

[7] To, zda stěžovatelka věděla, že je součástí podvodu na DPH, je třeba posoudit s ohledem na zjištěné objektivní okolnosti. Jednou ze zásadních okolností, která svědčí o vědomosti stěžovatelky o zapojení do podvodného řetězce, je personální propojení mezi společnostmi Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK) a společností ORCAON a stěžovatelkou a to, že vložení stěžovatelky a společnosti ORCAON do řetězce postrádá logiku. Zboží bylo fakticky předáváno mezi společnostmi Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK). Zboží, které fakturačně přecházelo přes stěžovatelku a s ní personálně propojenou společnost ORCAON, totiž vždy odcházelo od společnosti Z + M servis (CZ) přímo do skladu společnosti Z + M servis (SK). Nedává smysl, aby do tohoto řetězce byla zapojena stěžovatelka a společnost ORCAON. Není neobvyklé, že stěžovatelka znala odběratele zboží již v momentě, kdy zboží obdržela od společnosti ORCAON, která jej obdržela od společnosti Z + M servis (CZ). Za normálních okolností stěžovatelka předem může znát svého odběratele, ale neměl by jej znát její dodavatel. Zná-li totiž dodavatel odběratele, je účast stěžovatelky v řetězci zbytečná. Tak tomu nebude v situaci, propojí-li například zprostředkovatel dodavatele a odběratele, kteří o sobě dříve nevěděli, a ti přesto následně činí obchody jeho prostřednictvím. V nyní projednávané věci se však o tento případ nejedná. Subdodavatel je personálně propojený s odběratelem stěžovatelky. Rozhodnutí dodat zboží odběrateli stěžovatelky proto pochází přímo od subdodavatele. To mj. vyplývá i z výpovědi jednatele stěžovatelky. Účast prostředníků postrádá smysl, respektive tento smysl stěžovatelka neprokázala. Žalovaný věrohodně vyvrátil tvrzení jednatele společnosti Z + M servis (CZ) ohledně zajištění finanční stability a *cash flow*. Stěžovatelka jiný smysl jejich spolupráce v žalobě neuvedla. Je proto nedůvodná námitka, že by měl být proveden důkaz svědeckou výpovědí jednatele společnosti Z + M servis (CZ). Zpochybnil-li totiž žalovaný odůvodnění jejich spolupráce, nemá smysl provádět svědeckou výpověď k prokázání něčeho, co žalovaný nepovažuje za věrohodné.

[8] Formální povahu vztahu mezi stěžovatelkou a společností ORCAON na jedné straně a společnostmi Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK) na druhé straně potvrzuje to, že stěžovatelka nenesla náklady na dopravu zboží společnosti Z + M servis (SK), neboť tyto náklady přeúčtovala. Této povaze dále svědčí to, že zboží bylo v některých případech placeno pozpátku v obráceném pořadí a že se ve fakturaci zboží vyskytovaly nesrovnalosti (dřívější článek řetězce měl zboží dokladově obdržet později, než jej obdržel článek pozdější). Další okolnost, která poukazuje na formální povahu vztahů, je nepřítomnost kontrolních mechanismů zboží stěžovatelky i společnosti ORCAON. Ty nebyly nikdy přítomny při přejímce ani nakládce zboží. To, že zboží bylo buď dodáno tak, jak bylo sjednáno, nebo bylo dodatečně reklamováno a chybějící množství dobropisováno, nepředstavuje mechanismus kontroly zboží. Přebírala-li totiž stěžovatelka

odpovědnost za dodávané zboží v milionové hodnotě, je objektivně podezřelé, že zboží nikdy fakticky nekontrolovala. To vypovídá o tom, že se stěžovatelka podvolila riziku, neboť věděla, že je do řetězce vložena pouze formálně. Cena zboží byla ve většině řetězců uměle výrazně snižována některým článkům předcházejícím stěžovatelce, a to dokonce tak výrazně, že se v některých případech i s obchodní marží následných článků řetězce zboží vrátilo kruhem k původnímu článku řetězce za nižší cenu, než za kterou zboží dodal do tuzemska. Stěžovatelka proto mohla porovnáním s konkurencí zjistit, že cena zboží je podstatně nižší, než za kterou by jej mohla získat od jiného dodavatele na tuzemském trhu. Krajský soud proto uzavřel, že objektivní okolnosti v nyní projednávané věci 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 stěžovatelka o podvodu na DPH věděla.

[9] Krajský soud se proto blíže nezabýval žalobní argumentací stěžovatelky ohledně její dobré víry a přijatých opatření k prevenci účasti na podvodném řetězci. Tuto otázku totiž není třeba zkoumat, účastnila-li se stěžovatelka na podvodu na DPH vědomě. Jde-li o námitku, podle které stěžovatelka a společnost ORCAON uzavřely v dotčeném období další obchody se společností Z + M servis v mnohem větších částkách, není krajskému soudu zřejmé, kam tím stěžovatelka míří. Krajský soud nemůže posoudit obchody, které nebyly předmětem nyní projednávané věci. Správce daně nepochybil, jestliže neuplatnil institut daňového ručení podle § 109 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a dalších podání účastníků

[10] **Stěžovatelka** namítá, že závěr krajského soudu o existenci daňového podvodu a její vědomé účasti na něm není důkazně ani argumentačně podložen. Chybějící daň nebyla identifikována u subdodavatelů stěžovatelky, nýbrž až u subjektů, které jsou v řetězcích od stěžovatelky vzdáleny o 3 až 5 článků. V případě řetězce č. 5 se navíc jedná až o následný článek, kdy v mezidobí bylo zboží prodáno mimo území ČR. V řízení nebylo tvrzeno a prokázáno, jaká konkrétní daň u kterého subjektu neměla být odvedena a jaká je příčinná souvislost neodvedené daně s obchody stěžovatelky. Je pouze obecně uvedeno, že existují určité řetězce s určitými subjekty, které jsou nekontaktní nebo si neplní své povinnosti. V rozhodnutích správních orgánů se však neuvádí, jaké konkrétní povinnosti nebyly splněny, jak konkrétně souvisí s projednávanou věcí a proč jsou významné. Nutným předpokladem pro nepřiznání odpočtu je prokázání, že daň nebyla odvedena v příčinné souvislosti s danou věcí a alespoň ve stejné výši, v jaké je odpočet daně odpírán. Zejména u řetězců č. 1 a 2 je příčinná souvislost podvodného jednání s obchodováním stěžovatelky pochybná. Uplatnění nároku na odpočet z fiktivních plnění může souviset pouze se snahou daného subjektu neoprávněně krátit svou daň bez vztahu k okolí.

[11] Vědomá účast stěžovatelky na podvodu nebyla prokázána. Prokázáno bylo toliko to, že stěžovatelka a společnost ORCAON přeprodávaly zboží od společnosti Z + M servis (CZ) společnosti Z + M servis (SK). Byť tato okolnost může vzbuzovat určité pochybnosti, neprokazuje vědomost stěžovatelky o tom, že existuje nějaký delší řetězec společností a že subjekt vzdálený od stěžovatelky neodvádí daň, je nekontaktní či uplatňuje nárok na odpočet z fiktivních plnění. Má-li být účast na daňovém podvodu vědomá, musí

pokračování

mít subjekt povědomí o tom, jak byl celkově podvod připraven a proveden. Stěžovatelka takové povědomí neměla. Neobstojí proto závěr krajského soudu ohledně opatření k zamezení účasti na podvodném řetězci v případě vědomé účasti na podvodu. Jde-li o argument ohledně rozsahu obchodování s dodavatelem Z+M servis, ten stěžovatelka v žalobě směřovala k obhajobě své dobré víry. Se společnostmi ze skupiny Z + M obchodovala v mnohem větším rozsahu a množství obchodů údajně zasažených podvodem je oproti tomu minimální. Dodavatel stěžovatelce věrohodně vysvětlil důvod potřeby přeprodat zboží v rámci své skupiny přes třetí subjekt. Tím, že žalovaný podle krajského soudu tento důvod věrohodně vyvrátil, byla stěžovatelka zkrácena na svých procesních právech. Neví totiž, co konkrétně svědek přednesl v jiném daňovém řízení. Nemohla na to proto nijak reagovat a klást svědkovi doplňující otázky. Měl-li správce daně za to, že určitý důkazní návrh není třeba provést, měl pečlivě vysvětlit, proč mu nevyhoví. To však neznamená, že dopředu nepřípustně hodnotí možný obsah výpovědi.

[12] Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný. Nebyla identifikována chybějící daň co do její výše a příčinné souvislosti s obchodními případy stěžovatelky a nebylo prokázáno, že protiprávní jednání některých subjektů souviselo s obchodními případy stěžovatelky. Je proto nepřezkoumatelný závěr krajského soudu o tom, že podvodný řetězec a chybějící daň byly prokázány. Byl prokázán předprodej zboží, že obchody měly pro stěžovatelku ekonomický smysl a že ekonomický smysl pro Z+M servis byl stěžovatelce vysvětlen. Jde-li o ostatní objektivní okolnosti, nebylo prokázáno, že by o nich stěžovatelka věděla. Stěžovatelka zboží nekontrolovala při předávce proto, že je zabaleno na paletách. Řidič dopravce jej kontroluje co do množství a možného fyzického poškození obalu při nakládce. Správce daně se nesnažil pochopit, jak funguje obchodování se zbožím a jeho doprava. Závěr krajského soudu o tom, že se vědomě účastnila na daňovém podvodu, je proto nepřezkoumatelný. Dále mohlo být prokázáno, že Z+M servis je velký obchodní partner, který je na trhu etablovaný, obchoduje s originálním zbožím, plní své daňové povinnosti a se stěžovatelkou obchodoval ve větším rozsahu a dlouhodobě. Bylo prokázáno, že stěžovatelce byl vysvětlen důvod, proč tento dodavatel potřeboval přeprodat zboží v rámci své skupiny přes třetí subjekt. Není proto třeba pochybovat o tom, že obchody s tímto dodavatelem mají ekonomický důvod. Je proto nepřezkoumatelný i závěr krajského soudu, že není třeba zkoumat, zda stěžovatelka přijala veškerá opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována.

[13] Stěžovatelka závěrem namítla, že z výsledku řízení nelze zjistit, zda došlo k neodvedení daně. Není zřejmé, z čeho správní orgány a krajský soud dovozují, že jediným účelem transakce bylo čerpání nadměrného odpočtu, jestliže články obchodního řetězce, které bezprostředně předcházely nebo následovaly, žádnou neoprávněnou daňovou výhodu nezískaly a ani nenarušily neutralitu DPH. Tvrzení, že určité subjekty, které měly stát buď na počátku celého řetězce, nebo na jeho konci, jsou pro správce daně nekontaktní nebo si uplatňují daňové odpočty z fiktivních plnění, není dostatečné. Nelze z něj totiž učinit závěr o chybějící dani ani o příčinné souvislosti s projednávaným případem. V průběhu daňového řízení nebylo zpochybněno, že společnosti ORCAON a Z + M servis daň přiznaly a zaplatily. Neodvedení daně je základním předpokladem pro to, aby mohl být daňový subjekt odpovědný za účast na daňovém podvodu. Tvrzení, že byla identifikována chybějící daň u článků, které se staly nekontaktními, nemá oporu v odůvodnění napadeného rozhodnutí (rozsudek NSS ze dne 14. 5. 2020, čj. 1 Afs

493/2019-32, *FILÁK*). Správce daně raději, než aby se snažil vybrat daň u subjektů, které daň skutečně neodvádějí, konstruuje složité a důkazně vágně podložené řetězce, v nichž hledá bonitní subjekty typu stěžovatelky, které jsou kontaktní a se správcem daně spolupracují.

[14] **Žalovaný** ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že není rozhodné, zda stěžovatelka přišla s články obchodního řetězce, které podvod spáchaly, do styku. Není podstatné ani to, zda byla obeznámena s podstatou a detaily provedení daňového podvodu. Pro účely odepření nároku na odpočet DPH není třeba prokázat příčinnou souvislost mezi podvodným jednáním a obchodní činností stěžovatelky. Postačí prokázat, že se stěžovatelka konkrétního obchodního řetězce účastnila a že věděla nebo mohla vědět, že v jeho rámci pořizuje zboží zatížené daňovým podvodem. Povinností správce daně není dohledat a vypočítat konkrétní výši neodvedené daně. Odepřít nárok na odpočet je oprávněn vůči každému daňovému subjektu, který se podvodného řetězce účastnil a který měl a mohl vědět o svém zapojení do podvodného řetězce. Pod pojem chybějící daň lze kromě situací, kdy nedojde k přiznání či odvedení daně, podřadit také to, je-li daňový subjekt pro správce daně nekontaktní a nelze jím tvrzené či netvrzené údaje ověřit. Žalovaný u každého z řetězců podrobně vymezil, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval a vylíčil skutkové okolnosti, z nichž bylo v souhrnu možné dovodit, že se o daňový podvod jednalo. Správní orgány nejsou povinny provést všechny navržené důkazy. Stěžovatelka musela vědět, že se účastní řetězce zasaženého podvodem na DPH. Nebylo proto třeba se zabývat tím, zda učinila opatření k prevenci své účasti na daňovém podvodu. Žalovaný odůvodnil, proč neprovedl navrhovanou svědeckou výpověď. Provedením výslechu měla být ověřena skutečnost, která již byla v dosavadním průběhu daňového řízení vyvrácena. Daná informace vyplynula z obsahu odpovědi společnosti Z + M servis (CZ) v jiném daňovém řízení, nikoliv z výslechu jejího jednatele. Důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku nepředstavuje nesouhlas se způsobem, jakým se krajský soud s žalobní námitkou vypořádal.

[15] **Stěžovatelka** v replice uvedla, že jí není zřejmé, jaké konkrétní znaky nasvědčují podezření, že u některého článku obchodního řetězce, došlo k neodvedení daně. Žádné takové znaky neexistují. Jakékoliv nestandardnosti z pohledu žalovaného ve vztazích mezi stěžovatelkou, společností ORCAON a společnostmi Z + M servis nemají žádnou příčinnou souvislost s neodvedením daně u některých článků řetězce, respektive s jejich pozdější nekontaktností. Závěr, podle kterého lze pod chybějící daň podřadit situaci, kdy je daňový subjekt nekontaktní, nelze paušalizovat. Je nutné zkoumat, o jaký subjekt se jedná a zda existuje příčinná souvislost mezi jeho jednáním a jednáním jiného daňového subjektu. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt (rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2021, čj. 5 Afs 181/2020-42, *Global Tungsten & Powders*, a ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, *EURO PRIM*). Stěžovatelka navržené výslechy svědků řádně odůvodnila. Nejednalo se o snahu mařit či prodlužovat daňové řízení. Tím, že je správce daně odmítl paušálně provést, zatížil řízení vadou. Argumentace žalovaného je vnitřně rozporná. Na jednu stranu tvrdí, že se stěžovatelka vědomě zapojila do pěti podvodných řetězců, na druhou stranu však tvrdí, že není rozhodné, zda byla obeznámena s podstatou daňového podvodu. Žalovaný vědomou účast stěžovatelky na podvodu pouze předpokládá.

pokračování

[16] **Žalovaný** v duplice uvedl, že závěr o přímém povědomí stěžovatelky o zapojení do podvodného řetězce není podmíněn současným podvědomím o podstatě podvodného jednání. Správce daně je povinen prokázat existenci chybějící daně, není však povinen vyčíslit chybějící daň. Za součást daňového úniku a za porušení neutrality DPH je nutné považovat i takové jednání článků v řetězci, které neumožní kontrolu podaného daňového přiznání a tvrzené daně, neboť takové jednání rovněž brání správnému výběru daně a ve svém důsledku ohrožuje řádné fungování společného systému DPH. Správce daně neustrnul na pouhém konstatování nekontaktnosti vybraných článků řetězců. Identifikoval a popsal množinu dalších nestandardních okolností, které ve svém souhrnu jednoznačně hovoří pro závěr, že šlo o cílenou snahu o získání neoprávněného daňového zvýhodnění. Správní orgán je oprávněn odmítnout provést navržený důkaz. Svědecká výpověď je pouze jedním z důkazních prostředků.

[17] **Stěžovatelka** v triplice uvedla, že důkazní návrhy v průběhu daňového řízení činila ve snaze prokázat svoji dobrou víru v to, že se nepodílela na daňovém podvodu. To jí bylo odepřeno. Byla tak obviněna z podílu na daňovém podvodu, avšak důkazní návrhy, které měly toto obvinění popřít, byly pro nadbytečnost zamítnuty. To porušuje základní zásady daňového řízení a její ústavně zaručená práva.

[18] **Žalovaný** v kvadruplici uvedl, že výslech jednatele a zaměstnance společnosti Z + M servis (CZ) byl stěžovatelkou navržen za účelem vysvětlení, proč bylo zboží v rámci skupiny společnosti Z+M servis prodáváno prostřednictvím stěžovatelky. Případné prokázání ekonomické smyslu vstupu stěžovatelky do obchodního řetězce či výhodnosti transakcí však nemůže vést k ospravedlnění zapojení do daňového podvodu. Výslech těchto osob proto nemohl osvědčit dobrou víru stěžovatelky. Správní orgány však dospěly k závěru, že stěžovatelka o svém zapojení do obchodních transakcí zatížených daňovým podvodem musela vědět. Zkoumání dobré víry stěžovatelky proto bylo bezpředmětné.

[19] **Stěžovatelka** v pentaplice uvedla, že správní orgány vědomou účast stěžovatelky na podvodu nikdy neprokázaly, ale pouze ji předpokládaly. Z provedených důkazů nevyplývá, že stěžovatelka o svém zapojení do obchodních transakcí zatížených daňovým podvodem nesporně věděla.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že není důvodná.

III.1 K namítané nepřezkoumatelnosti

[21] Nejvyšší správní soud se předně zabýval tím, zda je napadený rozsudek přezkoumatelný. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které je Nejvyšší správní soud povinen přihlížet i bez námítky z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí (rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-

75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS).

[22] Stěžovatelka namítá, že je nepřezkoumatelný závěr krajského soudu o tom, že podvodný řetězec a chybějící daň byly prokázány, neboť chybějící daň nebyla identifikována co do její výše a příčinné souvislosti s obchodními případy stěžovatelky a nebylo prokázáno, že protiprávní jednání některých subjektů souviselo s obchodními případy stěžovatelky. Nepřezkoumatelný je podle ní i závěr krajského soudu, podle kterého se vědomě účastnila daňového podvodu. Nebylo totiž prokázáno, že by o objektivních okolnostech věděla. Prokázán byl pouze předprodej zboží, že obchody měly pro stěžovatelku ekonomický smysl a že ekonomický smysl obchodů byl stěžovatelce vysvětlen. Dále namítá, že je nepřezkoumatelný závěr krajského soudu, podle kterého není třeba zkoumat, zda stěžovatelka přijala veškerá opatření, která po ní mohou být rozumně vyžadována.

[23] Nejvyšší správní soud shledal tyto námitky nedůvodnými. Stěžovatelka totiž jimi zpochybňuje právní závěry krajského soudu o tom, že správce daně prokázal existenci podvodu na DPH a vědomou účast stěžovatelky na něm a že nebylo s ohledem na její vědomou účast třeba posuzovat, zda přijala veškerá opatření, která po ní mohla být rozumně vyžadována. Pouhý nesouhlas stěžovatelky se závěry krajského soudu však nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nezakládá (rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2013, čj. 2 As 47/2013-30, nebo ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 As 11/2010-163).

[24] Napadený rozsudek je srozumitelný a je opřen o dostatek relevantních důvodů, kterými krajský soud reagoval na uplatněnou žalobní argumentaci. Z napadeného rozsudku je zároveň zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Vadou nepřezkoumatelnosti proto netrpí. Tomu odpovídá i to, že stěžovatelka se závěry krajského soudu v kasační stížnosti relevantně polemizuje a namítá jejich nezákonnost. Napadený rozsudek tak zjevně vadou nesrozumitelnosti a nedostatkem důvodů netrpí. Nejvyšší správní soud se proto mohl zabývat dalšími uplatněnými kasačními námitkami.

III.2 K namítanému neprovedení výslechu svědků

[25] Stěžovatelka brojí proti tomu, že správce daně nevyslechl jí navržené svědky. Nejvyšší správní soud se touto otázkou zabýval předtím, než posoudil samotnou otázku existence podvodu na DPH v dotčených obchodních řetězcích a vědomé účasti stěžovatelky na něm. Pakliže by totiž byla tato námitka stěžovatelky důvodná a bylo by namísto navržené svědky vyslechnout pro účely zjištění skutkového stavu věci, bylo by předčasné se zabývat výše uvedenými otázkami. Nejvyšší správní soud by totiž musel zrušit rozhodnutí žalovaného bez dalšího a věc mu vrátit k dalšímu řízení, aby provedl výslech navržených svědků.

[26] Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu zjistil, že stěžovatelka v žalobě k otázce výslechu navržených svědků uvedla pouze to, že navrhla výslech jednatele společnosti Z + M servis (CZ) pana D. Š. a jejího zaměstnance pana R. S. Jejich výslech měl přinést odpověď na otázku, proč bylo zboží prodáváno v rámci skupiny společnosti Z

pokračování

+ M servis přes stěžovatelku. Protože správce daně odmítl tyto důkazy provést, neúplně zjistil skutkový stav.

[27] Z výše uvedeného vyplývá, že stěžovatelka v žalobě (ani v jiném podání, které by bylo učiněno v žalobní lhůtě) nenamítala, že byla zkrácena na svých procesních právech z důvodu, že neví, co konkrétně svědek přednesl v jiném daňovém řízení, a že nemohla na výpověď nijak reagovat a klást svědkovi doplňující otázky. Nenamítala ani to, že odůvodnění, proč správce daně návrhu nevyhověl, nelze spatřovat v tom, že dopředu nepřipustně hodnotí možný obsah výpovědi.

[28] Protože stěžovatelka výše uvedené námitky neuplatnila v řízení před krajským soudem, přestože tak učinit mohla, jsou tyto námitky nepřipustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud se jimi proto nezabýval.

[29] Nejvyšší správní soud se proto mohl s ohledem na obecnost žalobní argumentace (viz bod [26] výše) zabývat pouze tím, zda krajský soud správně posoudil otázku, zda bylo třeba navržené svědky vyslechnout pro účely zjištění skutkového stavu věci. Stěžovatelka v této souvislosti namítá, že je třeba svědka vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt.

[30] Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelkou, že správce daně je povinen vyslechnout svědka vždy, požaduje-li to daňový subjekt. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 8. 2014, čj. 6 Afs 117/2014-49, dospěl k závěru, že pro účely daňového řízení jsou použitelné závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09. V tomto nálezu Ústavní soud uvedl, že „*neakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.*“ Správce daně tak není povinen vyhovět důkaznímu návrhu daňového subjektu, jestliže 1) tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení; 2) důkaz není s to ani ověřit, ani vyvrátit tvrzenou skutečnost; nebo jestliže 3) tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností ověřeno nebo vyvráceno. Jakkoliv tedy není na libovůli správce daně, jakým způsobem naloží s návrhy daňového subjektu na provedení důkazů, není povinen mechanicky provést všechny v průběhu řízení navržené důkazy, a může tedy uvážit, provedení kterých z navrhovaných důkazů je s ohledem na konkrétní okolnosti věci potřebné a nezbytné. To platí i pro návrh na výslech svědků (rozsudky NSS ze dne 27. 8. 2021, čj. 5 Afs 362/2020-49, body 35 a 36, ze dne 16. 8. 2019, čj. 4 Afs 262/2017-37, body 21 až 23, a ze dne 4. 4. 2019, čj. 9 Afs 431/2017-39, body 21 až 23).

[31] Poukazuje-li stěžovatelka v této souvislosti na rozsudek *EURO PRIM*, jehož závěry následně převzal stěžovatelkou citovaný rozsudek *Global Tungsten & Powders*, Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatelka vytrhuje část jeho odůvodnění z kontextu dané

věci. Nejvyšší správní soud se v rozsudku *EURO PRIM* v části V. c) zabýval tím, zda správce daně nezákonně použil protokoly z výsledků svědků získané z řízení, která se netýkala daného daňového subjektu. Konkrétně uvedl, že „*listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předstřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výsledku dostavit, takže jeho předvolávání k výsledku bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).“*

[32] Z výše uvedeného tak vyplývá, že Nejvyšší správní soud svůj závěr, podle kterého je třeba svědka vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, uvedl v kontextu použitelnosti obsahu výpovědí svědků z jiných řízení. Jde tedy o situace, kdy správce daně považuje pro své závěry za důležité znát výpověď určité osoby, jež vypověděla v jiném řízení a jejíž výpověď však není procesně použitelná. Nejde tedy o žádnou ze situací uvedených v bodě [30] výše. Nejvyšší správní soud nedospěl k obecnému závěru, že by bylo třeba svědka vyslechnout vždy (bez ohledu na okolnosti dané věci), požaduje-li to daňový subjekt, jak dovozuje stěžovatelka. Rozsudek *EURO PRIM* tak není v rozporu s judikaturou citovanou v bodě [30] tohoto rozsudku. To podtrhuje i fakt, že stěžovatelkou citovaný rozsudek *Global Tungsten & Powders*, který z rozsudku *EURO PRIM* vyšel, odkazuje v bodě 45 na výše citovaný nálezn sp. zn. I. ÚS 118/09 ve vztahu k důvodům pro neprovedení důkazních návrhů uplatněných účastníkem řízení.

[33] Soud se proto dále zabýval tím, zda správce daně nemusel v nyní projednávané věci stěžovatelkou navržený výslech jednatele a zaměstnance společnosti Z + M servis (CZ) provést.

[34] Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení této námítky. Stěžovatelka navrhla výslech jednatele a zaměstnance společnosti Z + M servis (CZ) k prokázání důvodů, proč bylo zboží prodáváno v rámci skupiny společnosti Z + M servis přes stěžovatelku. Správce daně uvedl, že v průběhu jiného daňového řízení byl společností Z + M servis (CZ) v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností, čj. 1339587/17/3312-60562-803400, sdělen důvod, proč byla mezi společnost Z + M servis (CZ) a společnost Z + M servis (SK) včleněna společnost ORCAON a stěžovatelka. Tímto důvodem měla být „*finanční stabilita a proces finančních*

pokračování

toků vyplývající z daných transakcí. Společnost Z + M servis, spol. s r.o., by nemohla realizovat dané transakce napřímo, protože by nastaly problémy v cash flow, které by představovaly nepřiměřené podnikatelské riziko.“ K samotnému návrhu svědecké výpovědi jednatele a zaměstnance společnosti Z + M servis (CZ) správce daně uvedl, že důvod zapojení společnosti ORCAON a stěžovatelky do řetězce obchodních společností sdělila společnost Z + M servis (CZ) ve výše uvedené odpovědi na výzvu k prokázání skutečností a že k úloze pana R. S. se již vyjádřil jednatel společnosti ORCAON a stěžovatelky, který uvedl, že „pan R. S. (ZMS CZ) zaslal nabídku zboží určeného pro ZMS SK s dodávkou a přeprodejem přes společnost ORCAON a společnost AGRO [pozn. NSS – původní obchodní firma stěžovatelky zněla AGROKOOOPERACE s.r.o.]“. Navržený důkazní prostředek proto nemůže přispět ke zjištění jiného skutkového stavu. Pokud jde o hodnocení obsahu tvrzeného důvodu spolupráce, pak k tomu správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že z předložených výpisů z účtů obchodních společností zapojených v řetězci bylo zjištěno, že platby za dodávky zboží prováděla jako první společnost Z + M servis (SK) a až poté provedla platbu stěžovatelka a společnost ORCAON, přičemž společnost Z + M servis (SK) nesla náklady na dopravu zboží na Slovensko (stěžovatelka jí náklady na dopravu přeúčtovala). Tvrzení společnosti Z + M servis (CZ) proto postrádá smysl. Důvodem včlenění stěžovatelky a společnosti ORCAON nebylo zajištění *cash flow*, nýbrž sloužilo k zastření pohybu zboží v řetězci a oddálení identifikace ztracené daně (viz str. 159, 160, 193, 194, 195, 246, 247 a 251 zprávy o daňové kontrole).

[35] Žalovaný uvedl, že správce daně se s důkazními návrhy vypořádal. Důvod zapojení stěžovatelky a společnosti ORCAON mezi společnostmi Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK) zjistil správce daně z odpovědi společnosti Z + M servis (CZ) získané v rámci jiného daňového řízení. Stěžovatelka byla s tímto zjištěním správcem daně několikrát seznámena a nikdy jej nerozporovala. Navržené výslechy svědků proto není třeba provést. Důvod zapojení byl v řízení bez důvodných pochybností ověřen. Stěžovatelka nadto neuvádí, jaký jiný skutečný důvod jejího zapojení by měl být svědeckými výpověďmi prokázán (viz str. 29 a 30 rozhodnutí žalovaného).

[36] Z výše uvedeného tak vyplývá, že správce daně neprovedl navržené výslechy jednatele a zaměstnance společnosti Z + M servis (CZ) pro nadbytečnost, neboť nemohly přinést další objasnění skutkového stavu věci. Nejvyšší správní soud se správcem daně a žalovaným souhlasí. Měl-li totiž výslech těchto svědků vést k prokázání důvodů, proč bylo zboží prodáváno mezi společnostmi Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK) přes stěžovatelku a společnost ORCAON, tak důvod této spolupráce ozřejmila společnost Z + M servis (CZ) již v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností učiněnou v jiném daňovém řízení. Konkrétně tímto důvodem mělo být zajištění finanční stability a procesu finančních toků. To mělo spočívat v tom, že Z + M servis (CZ) by nemohla realizovat dané obchody napřímo, protože by měla problémy s *cash flow* (viz bod [34] výše). Je proto zjevně nadbytečné, aby byl proveden výslech jednatele a zaměstnance společnosti Z + M servis (CZ), jestliže tento důvod byl ověřen z tvrzení, jež právě tato společnost učinila v jiném daňovém řízení. Nadto nedává smysl, aby byl jednatel a zaměstnanec společnosti Z + M servis (CZ) vyslýchán k důvodu spolupráce se stěžovatelkou. Důvod spolupráce stěžovatelky a společnosti ORCAON se společnostmi Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK) by totiž měla primárně znát právě stěžovatelka, která se do obchodu s těmito společnostmi dobrovolně zapojila. Stěžovatelka věděla, že tvoří jen formální článek řetězců

(viz bod [61] níže). Z povahy věci by tedy stěžovatelka sama měla vědět, proč jí a společnost ORCAON společnosti Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK) uměle včleňují mezi sebe, a měla by být schopna důvod této spolupráce vysvětlit. Stěžovatelka však navíc netvrdí, že by se důvod spolupráce měl lišit. V žalobě dokonce uvedla, že tvrzený důvod spolupráce, tj. finanční stabilitu společnosti Z + M servis (CZ), nespornuje, a to ačkoliv tento důvod spolupráce správní orgány vyvrátily. Navržený výslech svědků proto zjevně nemohl přispět k dalšímu objasnění skutkového stavu věci (viz bod [30] tohoto rozsudku). Správce daně rovněž neprovedení výslechu svědků řádně odůvodnil. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že správce daně nepochybil, jak správně uvedl krajský soud, jestliže jednatele a zaměstnance společnosti Z + M servis (CZ) nevyslechl.

[37] Nejvyšší správní soud však nesouhlasí s krajským soudem, že důvodem, proč nebylo třeba provést jejich svědeckou výpověď, bylo to, že žalovaný (respektive správce daně) vyvrátil tvrzený důvod spolupráce. Jak totiž vyplývá z bodu [34] výše, správce daně nespojoval neprovedení navržených výsledků s tím, že vyvrátil důvod spolupráce tvrzený společností Z + M servis (CZ). Bylo jím to, že důvod již byl od společnosti Z + M servis (CZ) zjištěn jiným způsobem a stěžovatelka netvrdila, že by důvod spolupráce měl být odlišný. Vyvrácení zjištěného důvodu spolupráce představovalo již hodnocení zjištěného skutkového stavu ze strany správních orgánů. Nejvyšší správní soud proto krajský soud v tomto ohledu koriguje.

[38] Poukazuje-li stěžovatelka na to, že návrh na výslech svědků řádně odůvodnila, přičemž se nejednalo o snahu mařit či prodlužovat daňové řízení, Nejvyšší správní soud podotýká, že tato námitka je ve vztahu k nyní projednávané věci bezpředmětná. Důvodem neprovedení navrženého výslechu svědků správcem daně totiž nebylo to, že by návrh nebyl dostatečně odůvodněn nebo že by byl na první pohled účelový (viz body [34] až [36] výše).

III.3 Obecná východiska k podvodu na DPH

[39] Nejvyšší správní soud se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval, přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora [viz zejména rozsudky ze dne 12. 1. 2006, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 2. 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, nebo ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében kft a Péter Dávid*, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11]. Jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH nebo zneužití práva. Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice (nyní směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty). Důsledkem daňového podvodu musí být nutně tzv. „chybějící daň“, která se projeví tím, že některý z článků řetězce v určitém okamžiku v minulosti

pokračování

nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit).

[40] Ve vztahu k existenci podvodu daňové orgány musí 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 (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, *KRPOL*, bod 38). Společným typickým znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o tom, že došlo k podvodnému jednání a podložit je zjištěními majícími podklad ve spisu. Je třeba zjistit takové objektivní okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu mohou představovat dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „existence daňového podvodu“, případně „prokázání existence daňového podvodu“, je v určitém smyslu zavádějící, neboť v zásadě nebude možné existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost prokázat; přesnější je hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*, bod 26). Není však povinností daňových orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení však musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*).

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

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

[43] Každá transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (bod 47 rozsudku *Optigen*). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována,

aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (bod 51 rozsudku *Kittel*). Nárok na odpočet DPH tedy bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100, ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS, *MAKRO Cash & Carry ČR*, nebo ze dne 28. 8. 2020, čj. 8 Afs 232/2018-45).

[44] Nicméně nelze „*extenzivně dovozovat, že se má jednat o nekonečně dlouhý řetězec osob, kam až by měla povědomost osoby povinné k dani, která zdanitelné plnění uskutečnila a její ‚obezřetnost‘ sahat. [...] Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o ‚solidnosti‘ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodou). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky. Obdobně je třeba posuzovat i samotné neodvedení daně v řetězci z hlediska závěru o daňovém podvodu.*“ (rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS, *VYRTYCH*, bod 69).

[45] Účastnil-li se však daňový subjekt podvodu na DPH vědomě, nemůže být v dobré víře. Je proto nadbytečné posuzovat, zda přijal dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na podvodu (rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2023, čj. 8 Afs 174/2021, bod 17).

III.4 Existence podvodu na DPH

[46] Stěžovatelka namítá, že nebyla prokázána existence podvodu na DPH. Správní orgány totiž netvrdí a neprokázaly, jaká konkrétní daň, u kterého subjektu neměla být odvedena a jaká je příčinná souvislost neodvedené daně s obchody stěžovatelky. Předpokladem pro nepřiznání odpočtu je prokázání, že daň nebyla odvedena v příčinné souvislosti s danou věcí a alespoň ve stejné výši, v jaké je odpočet daně odpírán. Není zřejmé, z čeho správní orgány a krajský soud dovozují, že jediným účelem transakce bylo čerpání nadměrného odpočtu, jestliže články obchodního řetězce, které bezprostředně předcházely nebo následovaly, žádnou neoprávněnou daňovou výhodou nezískaly a ani nenarušily neutralitu DPH. Ze skutečnosti, že některé subjekty na počátku nebo na konci řetězce byly nekontaktní nebo že si uplatňují daňové odpočty z fiktivních plnění, nelze

pokračování

učinit závěr o chybějící dani. Základním předpokladem pro to, aby mohl být daňový subjekt odpovědný za účast na daňovém podvodu, je neodvedení daně.

[47] Nejvyšší správní soud ze správního spis zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení výše uvedených námitek. Správce daně a žalovaný popsali existenci daňového podvodu zvláště ve vztahu ke každému z dotčených obchodních řetězců (viz bod [3] výše):

Řetězec č. 1 - neutralita daně byla narušena u společnosti Previx. Tu správce daně označil jako tzv. „*cross invoicer*“, tedy účastníka jednoho ze sofistikovanějších druhů daňových podvodů, který si snižuje vlastní daňovou povinnost tím, že vystavuje faktury na fiktivní přijatá plnění. Fiktivní přijatá plnění pocházela od společnosti ASSINFORT Praha, která dle zjištění správce daně dlouhodobě nevyvíjela žádnou činnost, od 25. 6. 2016 se nacházela v likvidaci, její jednatel nekomunikoval s likvidátorem a nepředal mu jakékoliv účetní dokumenty. Ta zároveň nepodala přiznání k dani v roce 2014 a se správcem daně nespolečupracovala. Správce daně dále zjistil, že obchody probíhaly za nestandardních podmínek. Podstatná část zboží byla fakturována ve významném objemu v uzavřeném kruhu během jednoho týdne. Společnosti Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK) jsou propojeny skrze osobu jednatele (D. Š.). Společnost ORCAON a stěžovatelka jsou rovněž propojeny skrze osobu jednatele (Ing. Kovařík). Doprava probíhala od společnosti Z + M servis (CZ) přímo do skladu společnosti Z + M servis (SK) a hradila ji stěžovatelka. Zboží tak bylo přes společnost ORCAON a stěžovatelku pouze přefakturováno. Společnost Previx snížila cenu dodávaného zboží o 20 094 EUR. Cena zboží byla snížena v celém řetězci. Zboží od společnosti AXRO Bürokommunikation, D., Import, Export se do této společnosti vrátilo zpět za nižší cenu, než za jakou ho dodala do tuzemska. Společnost Previx snížila cenu zboží na základě uplatnění nároku na odpočet daně z fiktivních přijatých plnění od společnosti ASSINFORT Praha. Fakturace mezi prvním a druhým článkem řetězce probíhala téměř v jeden den (obdobně i mezi třetím, čtvrtým a pátým článkem řetězce). Tvzení stěžovatelky o přepravě zboží z Ostravy do skladu společnosti Z + M servis (SK) v Čadci neodpovídá vyjádření společnosti Z + M servis (CZ) k dopravě zboží pro společnost ORCAON (viz str. 11 až 13 rozhodnutí žalovaného).

Řetězec č. 2 - neutralita daně byla rovněž narušena u společnosti Previx. Ta v pozici *cross invoicer* přijala fiktivní plnění od společnosti EUROTEC SERVICES. Tato společnost nepodala přiznání k DPH za říjen 2014, a pokud přiznání za jiná zdaňovací období podala, tak daň nehradila. Na adrese sídla uvedené v obchodním rejstříku se společnost nenachází. Společnost Previx uměle snižovala svou daňovou povinnost za pomoci fiktivních daňových dokladů od společnosti EUROTEC SERVICES, která fakticky nevykonává žádnou činnost. Správce daně dále zjistil, že obchody probíhaly za nestandardních podmínek. Podstatná část zboží byla fakturována ve významném objemu v uzavřeném kruhu během deseti dnů. Společnost Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK) jsou propojeny skrze osobu jednatele. Společnost ORCAON a stěžovatelka jsou rovněž propojeny skrze osobu jednatele. Doprava probíhala od společnosti Z + M servis (CZ) přímo do skladu společnosti Z + M servis (SK) a hradila ji stěžovatelka. Zboží tak bylo přes společnost ORCAON a stěžovatelku pouze přefakturováno. Společnost Previx snížila cenu dodávaného zboží o 10 143 EUR. Cena zboží byla snížena v celém řetězci. Zboží od společnosti ADR Vertriebs se do této společnosti vrátilo zpět za nižší cenu, než za jakou

ho dodala do tuzemska. Společnost Previx snížila cenu zboží na základě uplatnění nároku na odpočet daně z fiktivních přijatých plnění od společnosti EUROTEC SERVICES. Fakturace mezi prvním a druhým článkem řetězce probíhala téměř v jeden den (obdobně i mezi třetím, čtvrtým a pátým článkem řetězce). Tvrzení stěžovatelky o přepravě zboží z Ostravy do skladu společnosti Z + M servis (SK) v Čadci neodpovídá vyjádření společnosti Z + M servis (CZ) k dopravě zboží pro společnost ORCAON (viz str. 14 až 16 rozhodnutí žalovaného).

Řetězec č. 3 – neutralita daně byla narušena u společnosti ASYNDAR. Tato společnost nespolupracuje s místně příslušným správcem daně a za jednotlivá zdaňovací období nepodala daňové přiznání k DPH. Sídlo uvedené v obchodním rejstříku nebylo jejím skutečným sídlem. Na dané adrese nevykonává ekonomickou činnost. Společnost ASYNDAR při prodeji zboží společnosti Z + M servis (CZ) navýšila cenu, avšak DPH z plnění pro společnost Z + M servis (CZ) nepřiznala, a tedy ani neuhradila. Správce daně dále zjistil, že obchody probíhaly za nestandardních podmínek. Část zboží, které společnost eD'system Czech objednala od společnosti eD'system Slovakia, s.r.o., mělo jako místo dodání uvedenou společnost Z + M servis (CZ), přestože mělo být dodáno společnosti PWR computers. K prodeji části zboží od společnosti Z + M servis (CZ) společnosti ORCAON mělo dojít dříve, než mělo být toto zboží prodáno společnosti Z + M servis (CZ) od společnosti ASYNDAR, přičemž datum, kdy obdržela zboží společnost ORCAON, je uvedeno jako datum dodání shodně u 5. až 9. článku řetězce. Placení jednotlivých plnění v řetězci probíhalo pozpátku, tj. následující odběratel za zboží zaplatil dříve než jeho vlastní dodavatel. Společnost Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK) jsou propojeny skrze osobu jednatele. Společnost ORCAON a stěžovatelka jsou rovněž propojeny skrze osobu jednatele. Doprava probíhala od společnosti Z + M servis (CZ) přímo do skladu společnosti Z + M servis (SK) a hradila ji stěžovatelka. Zboží tak bylo přes společnost ORCAON a stěžovatelku pouze přefakturováno. Společnost PWR computers snížila cenu dodávaného zboží o 12 617 EUR. Tvrzení stěžovatelky o přepravě zboží z Ostravy do skladu společnosti Z + M servis (SK) v Čadci neodpovídá vyjádření společnosti Z + M servis (CZ) k dopravě zboží pro společnost ORCAON (viz str. 16 až 18 rozhodnutí žalovaného).

Řetězec č. 4 – neutralita daně byla narušena u společností HONEMAN, Stroathsam, FLORIN CZ TRADE, PRIKANET COMPANY a REDMAC FOX. Společnost HONEMAN je nekontaktní a se správcem daně nespolupracuje. Sídlo uvedené v obchodním rejstříku nebylo jejím skutečným sídlem. Na dané adrese nevykonává ekonomickou činnost. Daňové přiznání k DPH podala jen za třetí čtvrtletí roku 2014, avšak daňovou povinnost neuhradila a správci daně neumožnila ověřit údaje zahrnuté do tohoto přiznání. Nebyly zjištěny odchozí ani příchozí platby od společnosti ExaSoft Czech. Společnost FLORIN CZ TRADE nespolupracuje se správcem daně. Přestože podala daňová přiznání za zdaňovací období červenec až říjen 2014, daňovou povinnost neuhradila a neumožnila správci daně ověřit údaje zahrnuté do přiznání. Společnost Stroathsam nespolupracuje se správcem daně. Přestože podala daňová přiznání za zdaňovací období červenec až srpen 2014, neumožnila správci daně ověřit údaje zahrnuté do přiznání. Krátce před uskutečněním obchodů byl ode dne 14. 3. 2014 jednatelem společnosti Stroathsam jmenován cizinec. Společnosti ExaSoft Holding, ExaSoft Czech a Europea Distribution vzájemným přeprodáváním zboží ve společných skladových

pokračování

prostorech zastíraly skutečný původ zboží. Společnosti PRIXANET COMPANY a REDMAC FOX se správcem daně nespolupracují a jsou nekontaktní. Sídli na virtuálních adresách a v místě jejich sídla nebylo možné dohledat důkazní prostředky o jejich podnikatelské činnosti. Tyto společnosti nepodaly daňové přiznání za září roku 2014. Krátce po uskutečnění obchodů došlo ke změně v osobě jednatele (nově byl jmenován jednatelem cizinec). Jde proto o tzv. „*missing trader*“. Správce daně dále zjistil, že obchody probíhaly za nestandardních podmínek. Společnost Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK) jsou propojeny skrze osobu jednatele. Společnost ORCAON a stěžovatelka jsou rovněž propojeny skrze osobu jednatele. Doprava probíhala od společnosti Z + M servis (CZ) přímo do skladu společnosti Z + M servis (SK) a hradila ji stěžovatelka. Zboží tak bylo přes společnost ORCAON a stěžovatelku pouze přefakturováno. Obchody mezi několika společnostmi se zbožím značné hodnoty se uskutečnily během jednoho až šesti dnů. Společnost PRIXANET COMPANY provedla platby ve prospěch společnosti Z + M servis (SK) v den, kdy tato společnost vystavila dodací list, a v jednom případě před vystavením dodacího listu. Společnost ORCAON měla v některých případech prodat zboží dříve, než jej podle dokladů nabyla (viz str. 18 až 21 rozhodnutí žalovaného).

Řetězec č. 5 - neutralita daně byla narušena u společností INSTRUKTATONER a TEMPO CINK. Společnost INSTRUKTATONER je nekontaktní a se správcem daně nespolupracuje. Sídlo uvedené v obchodním rejstříku nebylo jejím skutečným sídlem. Na dané adrese nevykonává ekonomickou činnost. Jde o adresu, na které se nachází velký počet daňových subjektů. Společnost INSTRUKTATONER podala přiznání k DPH, ve kterém vykázala nízkou daňovou povinnost. Místně příslušný správce daně v rámci postupu k odstranění pochybností zjistil, že si tato společnost neoprávněně nárokovala odpočty daně. Daň stanovenou na základě výsledků postupů k odstranění pochybností však neuhradila. Krátce před zahájením šetřených obchodů došlo u společnosti INSTRUKTATONER ke změně ve vlastnické struktuře a v osobě jednatele. V prosinci 2018 byl obchodní podíl převeden na občana Maďarska. Účetní závěrku zveřejnila naposledy za rok 2011. Společnosti ExaSoft Holding, ExaSoft Czech a Europea Distribution vzájemným přeprodáváním zboží ve společných skladových prostorech zastíraly skutečný původ zboží. Společnost TEMPO CINK nespolupracuje se správcem daně a neplní své daňové povinnosti. Sídlo uvedené v obchodním rejstříku nebylo jejím skutečným sídlem. Na dané adrese nevykonává ekonomickou činnost. Nepodala přiznání k DPH za zdaňovací období leden až červen 2015, ve kterém jí společnost Z + M servis (SK) dodala zboží. Společnost TEMPO CINK byla v pozici *missing trader*. Byla založena krátce před uskutečněním šetřených obchodů, učinila obchody v nemalé hodnotě bez jakékoliv podnikatelské historie a následně se stala nekontaktní pro správce daně. Jednatel a jediný společník byl pravděpodobně pouze nastrčenou osobou, která byla zneužita k uskutečnění podvodu na DPH. Správce daně dále zjistil, že obchody probíhaly za nestandardních podmínek. Část zboží byla fakturována v uzavřeném kruhu (společnost PYROLINE TECHNOLOGY dodala zboží zpět společnosti ExaSoft Czech). Placení jednotlivých plnění v řetězci probíhalo pozpátku. Společnost Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK) jsou propojeny skrze osobu jednatele. Společnost ORCAON a stěžovatelka jsou rovněž propojeny skrze osobu jednatele. Podle tvrzení společnosti Z + M servis (CZ) mělo být zboží na základě jedné z faktur doručeno do Ostravy, ale fakticky bylo doručeno do Prahy (viz str. 22 až 25 rozhodnutí žalovaného).

Stěžovatelka ve výše popsaných řetězcích vystupovala podle správce daně a žalovaného v pozici *broker*, neboť čerpala nárok na odpočet DPH na vstupu a následně dodala zboží osvobozené od daně do jiného členského státu [Z + M servis (SK)].

[48] Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně v každém řetězci, jehož se stěžovatelka zúčastnila, identifikoval a popsal, u jakého článku řetězce došlo k narušení neutrality daně a v čem nesplnění daňové povinnosti konkrétně spočívalo. Správce daně zároveň vysvětlil, v čem tkvěla podstata daňového podvodu a jak přeprdej zboží v řetězcích probíhal. Správce daně podrobně popsal nestandardní okolnosti, které prodej zboží v jednotlivých řetězcích provázely a které představují dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň v řetězcích byla následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Správce daně současně ozřejmil, jakou roli hrála v řetězcích stěžovatelka. Závěr o existenci podvodu na DPH pak správce daně nezaložil pouze na skutečnosti, že některé články řetězce byly pro své správce daně nekontaktní. To, že některé články byly nekontaktní, představuje pouze dílčí okolnost, která poukazuje na existenci podvodu na DPH (viz bod [41] výše). Odkaz stěžovatelky na rozsudek *FILÁK* není přiléhavý. Nekomaktnost některých článků řetězců totiž má v nyní projednávané věci oporu v odůvodnění rozhodnutí žalovaného.

[49] Nejvyšší správní soud proto souhlasí s krajským soudem, že žalovaný (respektive správce daně) podrobně uvedl, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod spočívat, a to v souladu s požadavky judikatury citované v bodech [39] až [41] výše. Námitka, podle které správce daně netvrdil a neprokázal, u kterého subjektu nebyla daň odvedena a jaká je příčinná souvislost s neodvedením daně s obchody stěžovatelky, je proto nedůvodná.

[50] Nejvyšší správní soud v této souvislosti podotýká, že předpokladem pro odepření nároku na odpočet DPH není narušení daňové neutrality článkem bezprostředně předcházejícím nebo následujícím daňový subjekt, jenž si odpočet nárokuje, jak dovozuje stěžovatelka. Chybějící daň se totiž může objevit v kterémkoliv článku obchodního řetězce, a to i u článku, který je od dotčeného daňového subjektu značně vzdálen. Krajský soud proto správně uvedl, že není podstatné, zda společnost Z + M servis (CZ) daň přiznala a zaplatila, jestliže k narušení daňové neutrality došlo u jiného článku daného řetězce (viz bod [47] výše). Je proto nepodstatné i to, zda své daňové povinnosti splnila společnost ORCAON, jak stěžovatelka uvádí v kasační stížnosti. V takovém případě je však na správci daně, aby dostatečně prokázal objektivní okolnosti svědčící o tom, že daňový subjekt (nyní stěžovatelka) věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného v obchodním řetězci (k tomu viz níže část III.5 tohoto rozsudku).

[51] To, že správní orgány nevyšlily konkrétní chybějící daň, pochybení nepředstavuje. Nelze totiž lpět na tom, aby byl daňový podvod zcela přesně vyčíslen. To v řadě případů není ani fakticky možné (rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2020, čj. 8 Afs 232/2018-48, *Harmonie Rajhrad*, bod 28). Není proto třeba, aby správce daně prokázal chybějící daň alespoň ve stejné výši, v jaké je odpírán odpočet na DPH. Postačí, prokáže-li správce daně, že daný obchodní řetěz byl podvodem na DPH zasažen. Tak tomu v nyní projednávané věci bylo (viz bod [47] výše), respektive stěžovatelka konkrétní

pokračování

skutkové okolnosti, na jejichž základě dospěl správce daně k závěru o podvodu na DPH, v řízení před soudem relevantně nezpochybnila.

[52] Liché je i její tvrzení, podle kterého správní orgány pouze obecně uvádí, že existují určité řetězce, v nichž jsou určité subjekty, které jsou buď nekontaktní, nebo si neplní své povinnosti, přičemž není zřejmé, jaké konkrétní povinnosti nebyly splněny. Jak totiž vyplývá z bodu [47] výše, správní orgány detailně popsaly jednotlivé obchodní řetězce, jaké společnosti do nich byly zapojeny a jaké konkrétní daňové povinnosti tyto společnosti, u nichž byla narušena neutralita daně, nesplnily. Správce daně specifikoval, zda daná společnost nesplnila povinnost daň přiznat (společnosti ASYNDAR, PRIXANET COMPANY, REDMAC FOX a TEMPO CINK), přiznat ji pravdivě (společnosti Previs a INSTRUKTATONER) nebo daň zaplatit (společnosti HONEMAN, FLORIN CZ TRADE a Stroathsam).

[53] Stěžovatelka dále namítá, že v případě řetězců č. 1 a 2 je pochybná příčinná souvislost mezi jednáním článku řetězce, který si uplatnil nárok na odpočet z dokladů za údajně fiktivní přijatá plnění, a obchodováním stěžovatelky. Nárok na odpočet z fiktivních plnění může souviset pouze se snahou daného subjektu neoprávněně krátit svou daňovou povinnost bez vztahu k okolí. Tuto námitku stěžovatelka v žalobě (ani v jiném podání, které by bylo učiněno v žalobní lhůtě) neuplatnila, přestože tak učinit mohla. Je proto nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

III.5 Vědomost stěžovatelky o podvodu na DPH

[54] Stěžovatelka namítá, že nebyla prokázána její vědomá účast na podvodu. Prokázáno bylo toliko to, že stěžovatelka a společnost ORCAON přeprodávaly zboží od společnosti Z + M servis (CZ) společnosti Z + M servis (SK). To však neprokazuje vědomost stěžovatelky o tom, že existuje nějaký delší řetězec společností a že subjekt vzdálený od stěžovatelky neodvádí daň, je nekontaktní či uplatňuje nárok na odpočet z fiktivních plnění. Stěžovatelka neměla povědomí o tom, jak byl celkově podvod připraven a proveden. Žalovaný vědomou účast stěžovatelky na podvodu pouze předpokládá.

[55] Nejvyšší správní soud předně podotýká, že stěžovatelka v žalobě (ani v jiném podání, které by bylo učiněno v žalobní lhůtě) nenamítala, že zboží nekontrolovala při předávce proto, že je zabaleno na paletách, že ho řidič dopravce kontroluje co do množství a možného fyzického poškození obalu při nakládce a že se správce daně nesnažil pochopit, jak funguje obchodování se zbožím a jeho doprava. V žalobě totiž uvedla pouze to, že nerozumí tomu, jak mohl žalovaný dospět k závěru, že stěžovatelka měla více kontrolovat dodávané zboží, a jak tato skutečnost souvisí s vědomím stěžovatelky o podvodu na DPH. To podle stěžovatelky má svědčit o tom, že správní orgány nemají povědomí o tom, jak fungují obchodní vztahy v daném segmentu trhu. Dále v žalobě uvedla, že šlo o originální zboží výrobců značkových náplní do tiskáren, jejichž oficiálním partnerem je společnost Z + M servis (CZ). Zboží bylo stěžovatelce dodáno tak, jak bylo předem sjednáno, nebo bylo dodatečně reklamováno a chybějící množství dobropisováno. Měla proto dostatečné mechanismy, jak zajistit kontrolu zboží i bez její účasti při přejímce zboží.

[56] Stěžovatelka tak v žalobě nenamítala, jakým způsobem je zboží zabaleno a kdo jej a jakým konkrétním způsobem při nakládce kontroluje. To, že správní orgány nerozumí obchodování se zbožím, pak v žalobě spojovala s tím, že po ní měl správce daně požadovat větší kontroly zboží, nikoliv s tím, jakým způsobem kontrola zboží a jeho doprava probíhá. Protože stěžovatelka výše uvedené námítky neuplatnila v řízení před krajským soudem, přestože tak učinit mohla, jsou tyto námítky nepřijatelné podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud se jimi proto nezabýval.

[57] Z rozhodnutí žalovaného vyplývá, že žalovaný založil vědomou účast stěžovatelky na podvodu na DPH na základě následujících objektivních okolností. Ve všech řetězcích vystupovaly na stejné pozici a se stejnou úlohou čtyři společnosti, a to Z + M servis (CZ), ORCAON, stěžovatelka a Z + M servis (SK), u nichž byla identifikována personální propojenost. Důsledkem toho bylo, že stěžovatelka v řetězcích vždy vykazovala dodání zboží do jiného členského státu, tedy plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně. Stěžovatelka tak z každé transakce inkasovala odpočet daně a z uskutečněných plnění byla od daně osvobozena. Figurovala proto v řetězcích na pozici *broker*, který měl neoprávněně vylákat odpočet daně, kterou jeden z předchozích článků v řetězci neodvedl. Protože stěžovatelka byla osobně propojena se společností ORCAON, muselo jí být zřejmé, že přeprořádá totožné zboží mezi osobně spřízněnými společnostmi Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK). Není standardní dodávat zboží mezi osobně propojenými společnostmi. Takové transakce postrádají smysl. Společnost Z + M servis (SK) mohla přímo obchodovat se společností Z + M servis (CZ) a tím ušetřit o ziskové přírážky pro společnost ORCAON a stěžovatelku. Správce daně vyvrátil tvrzený důvod spolupráce mezi těmito společnostmi (k tomu viz bod [34] výše). Společnost ORCAON uvedla, že se stěžovatelka nehodila pro rozšíření obchodních aktivit se spotřebním IT materiálem, a proto byla zřízena společnost ORCAON. Přesto zboží o větším objemu nakoupené od společnosti Z + M servis (CZ) prodávala i nadále osobně propojené stěžovatelce. Vysvětlení společnosti ORCAON je proto nelogické. Jediným logickým smyslem vložení společnosti ORCAON a stěžovatelky do obchodních řetězců byla snaha o zastření pohybu zboží v řetězcích a oddálení identifikace ztracené daně v daném řetězci. Stěžovatelka proto musela být srozuměna se svou účastí na podvodu na DPH. Společnost ORCAON neměla dostatečné materiální a personální zabezpečení pro daný objem obchodů (chybějící skladovací prostory a vozový park, virtuální sídlo, dva zaměstnanci). Společnost ORCAON a stěžovatelka nepřebíraly a nenakládaly zboží ve skladových prostorech společnosti Z + M servis (CZ). Přeprava probíhala přímo od této společnosti do skladu propojené společnosti Z + M servis (SK). Zboží bylo zabaleno na paletách, přičemž řidiči zboží nerozbalují. Případné reklamace poškozeného nebo ztraceného zboží by však uplatňovali odběratelé stěžovatelky. Stěžovatelka a společnost ORCAON tak neměly zboží fakticky ve své dispozici, a přesto za něj přebíraly odpovědnost. Jejich úlohou proto bylo fakturačně prodloužit obchodní řetězec.

[58] Propojenost společnosti Z + M servis (CZ), ORCAON, stěžovatelky a Z + M servis (SK) vyplývá i z vyjádření jednatele stěžovatelky, který uvedl, že „*pan R. S. (ZMS CZ) zaslal nabídku zboží určeného pro ZMS SK s dodávkou a přeprodejem přes společnost ORCAON a společnost AGRO*“. Společnost ORCAON a stěžovatelka tak byly instruovány společností Z + M servis (CZ), komu mají následně zboží dodat. Není běžné, aby dodavatel určoval svému odběrateli, komu má zboží dodat. Společnost ORCAON

pokračování

a stěžovatelka se podvolily vůli společnosti Z + M servis (CZ) a pouze jí přefakturovávaly zadané obchody. Stěžovatelka proto nemohla nabýt přesvědčení, že se účastní legitimního obchodního vztahu. Ten totiž postrádal základní atributy podnikatelské činnosti. Stěžovatelka nemusela poptávat zboží, nabízet jej možným odběratelům, vést sklad a zařizovat přepravu, neboť všechny tyto činnosti vykonávala společnost Z + M servis (CZ). Stěžovatelka si musela být podvodu na DPH vědoma také s ohledem na to, že v řetězcích č. 3 a 5 probíhaly platby pozpátku. Účastníci těchto řetězců vyčkávali s platbou do té doby, než k nim došly prostředky vložené do těchto řetězců posledním článkem. Stěžovatelka tak nejdříve obdržela platbu od společnosti Z + M servis (SK), kterou následně přeposlala na účet společnosti ORCAON, která následně zaplatila společnosti Z + M servis (CZ). Datum vystavení dokladu o prodeji zboží stěžovatelce od společnosti ORCAON je v jednom případě dřívější, než datum, kdy měla společnost ORCAON nakoupit zboží od společnosti Z + M servis (CZ). Žalovaný s ohledem na výše uvedené uzavřel, že tyto indicie svědčí o tom, že stěžovatelka musela vědět, že dotčené řetězce jsou zatíženy podvodem na DPH.

[59] Na tom by nic neměnila ani stěžovatelkou uváděná argumentace, že takto probíhaly i jiné obchody se společnostmi v rámci skupiny Z + M servis, které nebyly nijak zpochybněny. Pokud totiž v rámci daných řetězců nebyl zjištěn podvod na DPH, nebyl důvod, aby byly tyto obchody zkoumány. Správní orgány se proto nezabývaly tím, zda tyto obchody případně neměly, na rozdíl od nyní posuzovaných, racionální důvod. Nicméně i pokud by racionální důvod neměly, pak jejich jediné vysvětlení by bylo to, že sloužily ke ztížení identifikace zapojení do podvodu tam, kde k němu došlo. Zasažené obchody by totiž bylo možné prezentovat jako nikoliv ojedinělou obchodní praxi. Jejich prověření zároveň zabere další čas. Pokud však takováto praxe nemá naprosto žádný racionální důvod, platí pro ni opět to, že jediným rozumným vysvětlením je právě ztěžování odhalení podvodu, byť při jiných obchodech.

[60] Z výše uvedeného vyplývá, že žalovaný popsal řadu nestandardních objektivních okolností, které mají prokazovat vědomou účast stěžovatelky na podvodu na DPH, a to i) shodné postavení společnosti Z + M servis (CZ), ORCAON, stěžovatelky a Z + M servis (SK) ve všech obchodních řetězcích, ii) personální propojenost společnosti Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK) a stěžovatelky se společností ORCAON, iii) postavení stěžovatelky v řetězcích na pozici *broker*, iv) nelogičnost přepraveje zboží přes společnost ORCAON a stěžovatelku jak přes obě společně, tak mezi sebou navzájem, v) nedostatek materiálního a personálního zabezpečení společnosti ORCAON pro daný objem obchodů, vi) přepravu zboží od společnosti Z + M servis (CZ) přímo do skladu společnosti Z + M servis (SK), vii) pokyny od společnosti Z + M servis (CZ) k dalšímu nakládání se zbožím, viii) platby pozpátku v řetězci č. 3 a 5, ix) časový nesoulad jednoho dokladu a x) odpovědnost za zboží bez jeho kontroly. Je proto lichá námitka, že prokázáno bylo toliko to, že stěžovatelka a společnost ORCAON přeprodávaly zboží od společnosti Z + M servis (CZ) pro společnost Z + M servis (SK).

[61] Nejvyšší správní soud zároveň souhlasí s žalovaným a krajským soudem, že tyto nestandardní okolnosti ve svém souhrnu prokazují, že stěžovatelka musela vědět, že se účastní podvodu na DPH. Jak totiž důvodně podotkl krajský soud v bodech 37 a 38 napadeného rozsudku, přepravej zboží přes společnost ORCAON a stěžovatelku, které

byly personálně propojeny, nedává žádný rozumný smysl. Zboží putovalo od společnosti Z + M servis (CZ) přímo do skladu společnosti Z + M servis (SK). V běžném obchodním vztahu by jej proto společnost Z + M servis (CZ) prodala přímo společnosti Z + M servis (SK), aby nedošlo k navýšení marže v případě přeprave přes dvě další společnosti, a to navíc za situace, kdy musela vědět, že tyto společnosti jsou personálně propojeny. V nyní projednávané věci stěžovatelka a společnost ORCAON byly uměle vloženy mezi společnostmi Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK) tak, aby došlo k fakturačnímu prodloužení řetězce. O tom svědčí to, že společnost Z + M servis (CZ) fakticky udělala pokyny stěžovateli a společnosti ORCAON, komu má být zboží dodáno. Stěžovatelka nebyla přítomna přebírce a nakládce zboží a nezajímala se o to, zda případně nemá vady, přestože za něj nesla odpovědnost (Nejvyšší správní soud nemohl přihlídnout ke kasační námitce týkající se způsobu kontroly zboží z důvodu její nepřipustnosti – viz body [55] a [56] výše). Zjevně si proto musela být vědoma toho, že jejím úkolem bylo pouze inkasovat odpočet DPH a zboží osvobozené od daně dodat dokladově společnosti Z + M servis (SK). O umělém zapojení stěžovatelky do obchodních řetězců svědčí i to, že v některých případech vyčkávala na zaplacení společnosti ORCAON do té doby, než jí za zboží zaplatila společnost Z + M servis (SK). Nedává totiž smysl, aby důvodem účasti stěžovatelky a společnosti ORCAON v obchodech bylo tvrzené zajištění *cash flow* společnosti Z + M servis (CZ), jestliže stěžovatelka a společnost ORCAON fakticky čekaly na to, než společnost Z + M servis (SK) za zboží zaplatí. Tvrzený důvod spolupráce společností Z + M servis (CZ) je proto natolik neuvěřitelný, že mu stěžovatelka nemohla ani sama uvěřit. O tom svědčí i to, že stěžovatelka nijak nezpochybnila správnými orgány uvedenou další nelogičnost, spočívající v tom, že zboží šlo jak přes společnost ORCAON, tak i přes stěžovatelku. Nedává už vůbec žádný smysl, aby do těchto transakcí byly zapojeny obě. Zboží putovalo přímo ze skladu společnosti Z + M servis (CZ) do skladu společnosti Z + M servis (SK) a nebyl tak důvod do řetězce zapojovat nejen dva, ale dokonce ani jeden mezičlánek. Z hlediska *cash flow* a finanční stability se tak společnost Z + M servis (CZ) vystavila naopak riziku, že buď stěžovatelka nezaplatí společnosti ORCAON za zboží, nebo že společnost ORCAON nezaplatí společnosti Z + M servis (CZ). Logické by bylo, aby společnost Z + M servis (CZ) zboží prodávala přímo společnosti Z + M servis (SK), které bylo zboží od společnosti Z + M servis (CZ) přímo dováženo a která v některých případech do řetězce peníze fakticky posílala tak, aby stěžovatelka a společnost ORCAON mohly za zboží zaplatit. Zjevně proto neměla s *cash flow* žádné problémy a mohla obchodovat napřímo se společností Z + M servis (CZ). Stěžovatelka si tak musela být vědoma toho, že důvod její spolupráce se společností Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK) spočívá v umělém fakturačním prodloužení řetězce, inkasu odpočtu DPH a v dokladovém dodání zboží osvobozeného od daně společnosti Z + M servis (SK), tedy že figuruje na pozici *broker*.

[62] Již na základě těchto skutečností proto musela stěžovatelka vědět, že se účastní řetězových obchodů se zbožím, jejichž účelem je získání neoprávněné daňové výhody. Popsané nestandardnosti totiž vylučují, že by spolupráce mezi společnostmi Z + M servis (CZ), ORCAON, stěžovatelkou a Z + M servis (SK) představovala běžnou obchodní činnost. Toho si stěžovatelka musela být vědoma. Stěžovatelka zároveň tyto nestandardní objektivní okolnosti (viz bod [60] výše) a závěry žalovaného o vědomé účasti na podvodu na DPH v žalobě ani v kasační stížnosti v jejich komplexnosti nezpochybnila a nepředestřela ani jinou verzi průběhu dotčených obchodů, jež by její vědomou účast na

pokračování

podvodu na DPH vylučovaly. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s žalovaným, že si stěžovatelka musela být vědoma toho, že se v dotčených řetězcích účastnila podvodu na DPH.

[63] Nejvyšší správní soud v této souvislosti podotýká, že není rozhodné, že správce daně neprokázal, že stěžovatelka věděla o tom, u kterého článku daného řetězce byla konkrétně identifikována chybějící daň a v jakých detailech podvodný mechanismus spočíval. Podstatné totiž je to, že si stěžovatelka musela být vědoma své role v řetězcích, tj. získání odpočtu DPH a následné dodání zboží osvobozené od DPH společností Z + M servis (SK), a toho, že obchodní spolupráce stěžovatelky a společnosti ORCAON se společnostmi Z + M servis (CZ) a Z + M servis (SK) postrádala jakýkoliv ekonomický smysl a že byla naopak vysoce nestandardní a podezřelá. Již na základě těchto skutečností si proto musela být vědoma, že účelem obchodování se zbožím od společnosti Z + M servis (CZ) muselo být získání neoprávněné daňové výhody. V opačném případě by bylo prakticky nemožné prokázat daňovému subjektu vědomou účast na daňovém podvodu, pokud by sám nepřiznal, že plnění bylo podvodem na DPH zasaženo. K prokázání vědomé účasti na podvodu proto postačí, zjistí-li správce daně řadu nepřímých indicií, které ve svém souhrnu prokazují, že se daňový subjekt podvodu na DPH účastnil a že o tom musel vědět. Tak tomu v nyní projednávané věci bylo.

[64] Nejvyšší správní soud proto s ohledem na výše uvedené uzavírá, že žalovaný a krajský soud dospěli ke správnému závěru, že stěžovatelka musela vědět o tom, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet DPH v dotčených zdaňovacích obdobích bylo součástí podvodu na DPH. Stěžovatelka proto nemohla být v dobré víře. Krajský soud se proto správně nezabýval pro nadbytečnost tím, zda stěžovatelka přijala dostatečná preventivní opatření k zamezení účasti na podvodu (viz bod [45] výše).

[65] Nejvyšší správní soud závěrem dodává, že z ničeho nevyplývá, že by správce daně účelově vyměřil DPH stěžovatelce jen z toho důvodu, že ta je kontaktní a se správcem daně spolupracuje. Naopak správce daně a žalovaný popsali roli stěžovatelky v dotčených řetězcích na pozici *broker*, přičemž ta získala neoprávněně odpočet na DPH. Je proto logické, že správce daně DPH vyměřil právě stěžovatelce.

IV. Závěr a náklady řízení

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

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 18. května 2023

Petr Mikeš
předseda senátu