



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Tomáše Kocourka v právní věci žalobkyně: **SALMON SERVICES LIMITED**, se sídlem 9.17 Capital Tower, 91 Waterloo Road, London SE1 8RT, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, zast. ORKÁN plus, s. r. o., sídlem Makovského nám. 2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 2. 2021, č. j. 5798/21/5300-22441-712084, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 10. 2022, č. j. 22 Af 19/2021-60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku **4114 Kč**, a to k rukám jejího zástupce ORKÁN plus, s. r. o., sídlem Makovského nám. 2, Brno, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 10. 2022, č. j. 22 Af 19/2021-60

(dále jen „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zrušil jeho rozhodnutí ze dne 17. 2. 2021, č. j. 5798/21/5300-22441-712084 (dále jen „napadené rozhodnutí“) a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Uvedeným rozhodnutím stěžovatel podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 7. 2019, č. j. 2953055/19/3201-52521-802334 – platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2016.

[2] Uvedený platební výměr byl vydán po provedení daňové kontroly, na jejímž základě nebyl žalobkyni uznán nárok na odpočet DPH v celkové výši 1 594 483 Kč ze dvou zdanitelných plnění z důvodu, že obchodní transakce zakládající nárok na odpočet DPH byly zasaženy daňovým podvodem a žalobkyně o této skutečnosti vědět měla a mohla. Správce daně identifikoval daňový podvod (porušení daňové neutrality, kdy společnost na začátku řetězce neuhradila dodatečně vyměřenou daň týkající se pořízení zboží z jiného členského státu a jeho následného dodání v tuzemsku) ve dvou obchodních řetězcích, v nichž žalobkyně nakoupila zboží a následně je prodala do jiného členského státu. Stěžovatel v odvolacím řízení dospěl k závěru, že v jednom řetězci nebyla zjištěna chybějící daň, a proto nárok na odpočet DPH ve výši 617 218,20 Kč žalobkyni přiznal. Ve druhém řetězci však setrval na závěrech správce daně a odpočet ve výši 977 265,20 Kč žalobkyni nepřiznal.

[3] Krajský soud nepřisvědčil námitce žalobkyně ohledně chybějící daně ve druhém obchodním řetězci, když shledal, že se stěžovatel touto otázkou podrobně zabýval v bodech 37–39 odůvodnění napadeného rozhodnutí a jeho argumentace je podložena konkrétními údaji v jednotlivých listinách.

[4] K otázce nestandardních okolností krajský soud shodně se stěžovatelem shledal, že se v řetězci vyskytovaly problémové subjekty a že není podstatné, že se některé okolnosti netýkaly přímo žalobkyně a jejího dodavatele ELKO Trading spol. s r. o., s (dále jen „ELKO“). Stejně tak soud aproboval závěry daňových orgánů o nestandardních cenách, za které bylo zboží v řetězci prodáváno, o způsobu úhrad zboží mezi subjekty zařazenými v řetězci před žalobkyní a jejím dodavatelem a o okolnostech uskladnění zboží v průběhu obchodování mezi těmito společnostmi.

[5] Krajský soud však neshledal již tak jednoznačné známky nestandardních okolností ve zbylých stěžovatelem uváděných skutečnostech. Krajský soud nepovažoval za podezřelé zejména:

- zastupování žalobkyně a jejího dodavatele stejným zástupcem,
- skutečnost, že zaměstnanci společnosti ELKO jednali při nákupu a prodeji zboží jménem žalobkyně pouze na základě ústního zmocnění,
- neuzavření písemné smlouvy na nákup a prodej se svým dodavatelem ELKO ani s odběratelem,
- skutečnost, že by se v několika málo dnech zcela sešla nabídka s poptávkou konkrétního druhu zboží ve shodném množství a se shodou na ceně,
- nevýhodně nastavena splatnost daňových dokladů vystavených pro žalobkyni společností ELKO,
- úhrady za zboží v řetězci pozpátku, a

pokračování

- ekonomická činnost žalobkyně – neúčast na přejímkách a neprovádění kontroly zboží.

[6] Soud sice přisvědčil, že obecně by tyto skutečnosti mohly představovat podezřelou skutečnost, nicméně stěžovatel zcela odhlédl od konkrétní situace a vůbec nezahrnul do svého hodnocení svědecké výpovědi jednatele společnosti ELKO Ing. Petra Balaštika – dlouhodobé bezproblémové vztahy, konkrétně popsaný způsob jejich obchodování i vzájemné spolupráce. U většiny těchto skutečností, jak správně stěžovatel uvedl v teoretické části svého rozhodnutí, se jedná o objektivní okolnosti, a ty musí alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzovat v daňovém subjektu podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu. Krajský soud zdůraznil, že existenci objektivních okolností prokazují daňové orgány, a poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, dle kterého „(p)okud je dodání zboží uskutečněno pro osobu povinnou k dani z přidané hodnoty, která nevěděla a nemohla vědět, že dotyčné plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím, nelze jen na základě samotné skutečnosti daňového podvodu vyvozovat ztrátu nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.“ Stěžovatel dle krajského soudu nevyhodnotil princip spolupráce mezi žalobkyní a jejím dodavatelem, jak vyplynul ze svědeckých výpovědí, ve vztahu k jím uváděným nestandardním okolnostem, zejména že osobní účast žalobkyně na tradingových obchodech spočívala pouze v poskytování finančních prostředků, kdežto o faktický průběh se starala společnost ELKO na základě ústního zmocnění žalobkyní.

[7] Krajský soud tak uzavřel, že v dané věci je možno shledat existenci daňového podvodu (chybějící daň a nestandardní okolnosti – u prvních třech tuzemských subjektů), nikoli však to, že by daňové orgány prokázaly, že žalobkyně měla a mohla vědět, že dané plnění je součástí daňového podvodu na DPH (objektivní okolnosti). Z toho důvodu se soud nezabýval žalobními námitkami směřujícími k přijetí rozumných opatření a k dobré víře daňového subjektu (3. krok tzv. vědomostního testu).

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

II. 1 Kasační stížnost

[8] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) v kasační stížnosti označil důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“ V obecné rovině tedy podává kasační stížnost z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[9] Stěžovatel považuje shora uvedené právní závěry krajského soudu za nesprávné a trvá na svých závěrech vyplývajících z napadeného rozhodnutí. Stěžovatel se domnívá, že daňové orgány dostatečně prokázaly objektivní okolnosti, tedy že žalobkyně měla a mohla vědět, že dané plnění je součástí daňového podvodu.

[10] Stěžovatel v úvodu předesílá, že s ohledem na to, že krajský soud potvrdil, že chybějící daň byla identifikována dostatečně a závěry v napadeném rozhodnutí týkající se

chybějící daně jsou logické a v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu, nebude se stěžovatel k podrobnější identifikaci chybějící daně vyjadřovat.

[11] K závěru krajského soudu, jenž zpochybnil některé z nestandardních okolností, stěžovatel uvádí, že ty byly v napadeném rozhodnutí popsány právě z důvodu prokázání existence daňového podvodu a že k neodvedení daně došlo právě v souvislosti s podvodným jednáním (viz body 41 – 51 napadeného rozhodnutí) - ústní jednání o zmocnění, absence písemných smluv, průběh realizovaných obchodů, cena, za kterou bylo zboží přeprodáno, srovnání cen při nákupu zboží s cenami obvyklými na trhu, délka splatnosti, úhrady za zboží, uskladnění zboží, zjištění týkající se společností zapojených do obchodních řetězců, shodný zástupce u účastníka řízení i společnosti ELKO, atd.

[12] Stěžovatel má za to, že z identifikovaných nestandardností dané obchodní transakce, které byly podrobně rozebrány v napadeném rozhodnutí, vyplývá, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku, a stejně tak společnosti figurující v předmětném řetězci se nejeví jako standardní podnikatelé. Tyto skutečnosti ve svém celku svědčí o tom, že předmětná obchodní transakce byla zatížena podvodem na DPH, a v daném řetězci tak došlo k narušení neutrality daně.

[13] Stěžovatel předesílá, že byť některé aspekty samotné realizace obchodů v řetězci lze v některých případech samostatně hodnotit jako běžně se vyskytující, při posouzení všech zjištěných skutečností ve vzájemném kontextu nelze než označit způsob a okolnosti obchodování v řetězci za značně nestandardní. Stěžovatel trvá na tom, že dle všech zjištění žalobkyně projevila vůči společnosti ELKO velkou a nekonečnou důvěru, aniž by si jakkoliv smluvně ošetřila tento vzájemný vztah. Z uvedeného důvodu byla tato spolupráce vyhodnocena jako nestandardní a riziková. Stěžovatel poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2022, č. j. 5 Afs 163/2021–41, ve věci stejných účastníků řízení, upozorňuje, že daňové orgány nemají povinnost podrobně popisovat, jaké obchodní jednání považují za standardní a jaké již za standardní nepovažují, v případě, že poukáží na nestandardní okolnosti v řetězci.

[14] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem soudu, že do hodnocení nezahrnul skutečnosti vyplývající z výpovědi Ing. Balaštíka; uvedené je v rozporu s odůvodněním napadeného rozhodnutí o odvolání, v němž se stěžovatel svědeckými výpověďmi zabýval na několika místech (viz body 42, 45, 51, 54, 61, 71, 105, 111, 118, 128, 132, 133). Zejména z bodu 133 plyne, že v něm stěžovatel vypořádal odvolací námitku ohledně neprovedení hodnocení svědeckých výpovědí Ing. Balaštíka a Ing. P. (zaměstnanec ELKO), a odkázal na zprávu o daňové kontrole, kde správce daně provedl zhodnocení svědeckých výpovědí, a to i ve vztahu k objektivním skutečnostem prokazujícím, že žalobkyně mohla vědět, že přijatá zdanitelná plnění jsou součástí podvodu na DPH (viz str. 29–31, 34, 43 zprávy o daňové kontrole č. j. 2827001/19/3201-62020-802447). Stěžovatel poukazuje také na skutečnost, že i v předchozím soudním sporu žalobkyně krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného, protože se nedostatečně zabýval hodnocením výpovědí svědků Ing. Balaštíka a Ing. P., nicméně Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil, když neshledal toto hodnocení nedostatečným (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2021, č. j. 5 Afs 337/2019–39 (bod 30)). Krajský soud se dle stěžovatele vytržením části odůvodnění napadeného rozhodnutí

pokračování

z kontextu veškerých zjištění dopouští dezinterpretace posouzení daného případu stěžovatelem, resp. dává závěrům stěžovatele jiný význam, než z rozhodnutí plyne. Zároveň stěžovatel podotýká, že má za to, že závěry krajského soudu týkající se nevyhodnocení svědecké výpovědi Ing. Balašíka ve vztahu k objektivním okolnostem jsou vybočením z dispoziční zásady, neboť tato námitka nebyla v žalobě uplatňována, a argumentace byla vystavěna na nesprávném vyhodnocení posouzení objektivních okolností.

[15] V nyní posuzovaném případě byly zjištěny tyto objektivní skutečnosti, které byly, nebo mohly být, žalobkyni známy již v době realizace předmětných obchodních transakcí: - stejný zástupce žalobkyně a společnosti ELKO; - ústní ujednání o zmocnění, aby jménem žalobkyně jednali zaměstnanci společnosti ELKO při nákupu a prodeji zboží v rámci tradingových obchodů; - absence smluvní dokumentace při nákupu a prodeji zboží, kdy žalobkyně neměla uzavřenou ani rámcovou smlouvu s dodavatelem ELKO; - nákup zboží za ceny výrazně odlišné oproti cenám autorizovaných prodejců; - neomezení obchodní spolupráce s dodavatelem ELKO; - nestandardní způsob úhrady mezi žalobkyní a jejími dodavateli (pozpátku); - ekonomická činnost žalobkyně, kdy ta se neúčastnila přejímek zboží a neprováděla kontrolu zboží, ačkoliv společnost ELKO nebyla ke kontrole zboží zavázána, navíc se jednalo o obchody v hodnotě desítek milionů korun, žalobkyně tedy obchodovala se zbožím, které neviděla a nekontrolovala. Stěžovatel má za to, že veškeré zde uvedené objektivní okolnosti tvoří dílčí indicie, které ačkoliv každá sama o sobě nejsou nezákonné, ve svém souhrnu vytvářejí logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla. Tento závěr je v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34.

[16] Stěžovatel se v kasační stížnosti podrobně vyjádřil k jednotlivým dílčím objektivním okolnostem.

[17] Ke sdělení krajského soudu, že neshledává na stejném zástupci obou účastníků obchodního řetězce nic podezřelého, stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2022, č. j. 9 Afs 70/2020-43, v němž NSS uvedl, že *„ze samotného výběru zástupce nelze izolovaně činit závěry o účasti na daňovém podvodu, ale vazba tohoto zástupce na další subjekty v řetězci může sloužit jako jedna z indicií svědčící o vědomosti o podvodu. Nejde sice o typické personální propojení subjektů, nicméně vykazuje shodné rysy např. jako propojení jednateli. Volba statutárních orgánů obchodních společností je rovněž realizací svobody, ale přesto může být indicií daňového podvodu. Tento závěr platí analogicky pro volbu zmocněného zástupce. Stejně jako daňový poradce je i statutární orgán zástupcem společnosti, pouze jde o zástupce zákonného nikoliv smluvního.“*

[18] K ústnímu ujednání o zmocnění a k absenci písemných smluv stěžovatel upozornil, že žalobkyně uzavřela písemnou dohodu o plné moci se zaměstnancem společnosti ELKO pouze ohledně zajištění logistických služeb, avšak k zajištění tradingových obchodů neboli k samotnému sjednávání nákupu a prodeje zboží v milionových částkách žádnou plnou moc neuzavřela. Přestože právní úprava umožňuje uzavřít některé typy smluv ústně, je zřejmé, že uzavření písemné smlouvy je v obchodním styku žádoucí a naprosto běžné. Stěžovatel opět poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci stejných účastníků č. j. 5 Afs 337/2019-39, přičemž podstatou tam podané kasační stížnosti bylo unesení

důkazního břemene stěžovatelem, tj. prokázání účasti žalobkyně na daňovém podvodu. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že požadavek „*k uzavření smlouvy s ELKO TRADING, spol. s r. o., která by obsahovala závazek prověřovat obchodní partnery žalobkyně, je zcela oprávněný, neboť sama žalobkyně žádné prověřování nečinila, což ani sama nerozporovala. V opačném případě by totiž mohl daňový subjekt prakticky vždy argumentovat tím, že kontrolou svých obchodních partnerů pověřil jinou společnost na základě pouhé ústní dohody.*“ Stěžovatel poukazuje na to, že krajský soud pouze převzal argumentaci žalobkyně, aniž by vzal v úvahu argumentaci stěžovatele o objektivní rizikovosti těchto okolností. Navíc stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2022, č. j. 5 Afs 163/2021-41, jenž se týkal obdobných obchodů žalobkyně v letech 2013 a 2014, a v němž tento soud přijal závěr o vědomé účasti žalobkyně na daňových podvodech. I z tohoto nelze dovozovat bezproblémovou spolupráci mezi ní a společností ELKO.

[19] Stěžovatel zdůrazňuje, že z napadeného rozsudku je zřejmá tendence hodnotit jednotlivé okolnosti toliko izolovaně, kdy krajský soud pouze přejímá argumentaci žalobkyně bez dalšího odůvodnění.

[20] Stěžovatel poukázal také na skutečnost, že obchodování za ceny nižší, než byly prodejní ceny zjištěné za stejné období u jiných společností, které běžně obchodují se stejnou komoditou, lze v souladu s judikaturou považovat za objektivní okolnost svědčící o vědomé účasti na daňovém podvodu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 69/2019-58).

[21] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že vysvětlení žalobkyně o omezení spolupráce se společností ELKO až po seznámení se s výsledky daňové kontroly, zní logicky. Stěžovatel zdůrazňuje, že žalobkyni nebylo vytýkáno, že měla tušit, jaký bude výsledek daňové kontroly u společnosti ELKO, nicméně věděla, že u ní již dva roky probíhá daňová kontrola týkající se tradingových obchodů v letech 2013 a 2014. I když nešlo o stejný druh zboží, spolupráce byla vystavěna na stejných základech. Neztotožňuje se tak s krajským soudem, že by tuto poukázanou objektivní okolnost bylo třeba podstatně doplnit.

[22] K nestandardnímu způsobu úhrady stěžovatel předesílá, že platby pozpátku jsou svým způsobem znakem rizikového jednání, neboť neodpovídají běžným obchodním zvyklostem, a to zvláště, když chybí smluvní ujednání. Otázka splatnosti je ve smluvních vztazích zásadní a jistě je v zájmu smluvních stran ji nastavit zcela jasně a nikoliv tak, že na fakturách bude uvedena splatnost, která nebude skutečná a ta skutečná bude ujednána pouze ústně. K podpoře svých tvrzení stěžovatel poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 5. 2019, č. j. 59 Af 33/2018–54, dle kterého „*Realizace plateb pozpátku, tedy nejprve od odběratele k žalobci a poté teprve od žalobce k dodavateli, byla pro žalobce bezpochyby výhodná, stejně jako to, že jeho dodavateli nevadilo nehrazení faktur po splatnosti ze strany žalobce, nic to však nemění na nestandardnosti těchto okolností, která svědčí pro závěr o účasti žalobce na daňovém podvodu, o němž přinejmenším měl a mohl vědět*“ (obdobně např. rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2018, č. j. 6 Afs 31/2018-53).

[23] Stěžovatel oponuje rovněž závěru krajského soudu týkajícímu se přejímek a kontroly zboží, v němž dovedl, že stěžovatel nevyhodnotil systém spolupráce mezi žalobkyní a

pokračování

společností ELKO. Dle stěžovatele soud uvedené vytrhl z kontextu veškerých zjištění plynoucích z napadeného rozhodnutí. Žalobkyně měla uzavřenou smlouvu o skladování se společností ELKO, avšak neúčastnila se přejímek předmětného zboží osobně a neprováděla kontrolu tohoto zboží, i když dle předložené písemné smlouvy o skladování nebyla společnost ELKO zavázána ke kontrole předmětného zboží. Stěžovatel tak logicky dospěl k závěru, že žalobkyně předmětné zboží ani neviděla, což je vzhledem k vysokým hodnotám předmětných obchodů (desítky milionů korun) nestandardní.

[24] Uvedené dle stěžovatele svědčí o správnosti jeho závěru, že žalobkyně o podvodu na DPH věděla či minimálně vědět mohla. Není představitelné, aby popsané chování žalobkyně při obchodech takového rozsahu a hodnoty nezbuzovalo obavy, zda se neúčastní obchodů zasažených podvodem na DPH. Stěžovatel má za to, že tudíž přesvědčivě odůvodnil, že se v případě žalobkyně nejednalo o běžnou obchodní praxi. V této souvislosti poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58, z něhož vyplývá, že standardnost obchodování nelze dovodit pouze z toho, že zjištěný způsob obchodování některý z účastníků tohoto obchodu označil za standardní. Pokud si plátce počíná běžně a obvykle neobezřetně, není to okolnost, která svědčí ve prospěch jeho dobré víry, naopak svědčí o obecné absenci kontrolních mechanismů v obchodní činnosti této osoby.

[25] S ohledem na uvedené navrhuje stěžovatel zrušit rozsudek krajského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

II. 2 Vyjádření žalobkyně

[26] Žalobkyně se ke kasační stížnosti vyjádřila podáním ze dne 25. 1. 2023, v němž se plně ztotožnila s odůvodněním napadeného rozsudku a setrvala na tom, že v řízení daňové orgány neprokázaly, že o daňovém podvodu měla a mohla vědět. Žalobkyně předeslala, že nedisponuje takovými pravomocemi jako daňové orgány, a neměla tak možnost dozvědět se o případném podvodu na DPH na některém ze vzdálených stupňů obchodního řetězce. V dané věci žalobkyně jednala vždy s již dobře známým dodavatelem, se kterým se znala již řadu let, a nikdy nejednala přímo ani nepřímo s daňovými subjekty, které podle zjištění stěžovatele neodvedly daň, nebo u kterých bylo detekováno nestandardní chování. Žalobkyně upozornila, že argumentace stěžovatele je pouhou polemikou se skutkovými závěry krajského soudu, které vyzněly v jeho neprospěch. Závěrem odkázala i na svoji žalobu, v níž posouzení objektivních okolností rovněž namítala. Navrhla proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, za stěžovatele jedná pověřený zaměstnanec s požadovaným vzděláním ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s., a jsou splněny i obsahové náležitosti kasační stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[28] Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[29] Kasační stížnost není důvodná.

III. 1 Nepřezkoumatelnost

[30] Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně namítl důvod podle 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., ačkoli jej blíže nespécifikoval. Z kasační stížnosti lze k tomuto důvodu přiřadit námitku, že krajský soud překročil meze dispoziční zásady, když posuzoval objektivní okolnosti ve vztahu k výpovědi Ing. Balaštíka, neboť takto formulovaná námitka nebyla v žalobě uplatněna, ale argumentace byla vystavěna na nesprávném vyhodnocení objektivních okolností.

[31] Nejvyšší správní soud obecně k nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí uvádí, že pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009–71, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Bližší vymezení pojmu nepřezkoumatelnost podal Nejvyšší správní soud ve svých rozhodnutích již mnohokrát. Podle jeho ustálené judikatury je tak třeba za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů pokládat zejména takové rozhodnutí soudu, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, obdobně srov. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73). Nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost je dána tehdy, pokud z něj nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení jeho rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat, nebo pokud z něj nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, nebo pokud je jeho odůvodnění vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu či pokud jsou jeho výroky vnitřně rozporné nebo z nich nelze zjistit, jak vlastně soud rozhodl, a v některých jiných speciálních případech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25).

[32] Žádnou z výše popsaných příčin nepřezkoumatelnosti Nejvyšší správní soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku nenalezl a rozsudek netrpí ani jinou vadou řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Z odůvodnění je seznatelné, proč krajský soud považoval závěry stěžovatele ohledně prokázání vědomé účasti žalobkyně na podvodu na DPH za nedostatečné a proč dospěl k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí; krajský soud rovněž zákonným způsobem objasnil, proč se nezabýval žalobními námitkami stran přijetí rozumných opatření a dobré víry žalobkyně. Nejvyšší správní soud v postupu krajského soudu neshledal ani tvrzené překročení dispoziční zásady, když hodnotil objektivní okolnosti ve vztahu ke skutečnostem popsaným ve svědecké výpovědi Ing. Balaštíka, neboť uvedené skutečnosti ohledně spolupráce žalobkyně se společností

pokračování

ELKO plynou jak z žaloby, tak i z napadeného rozhodnutí. V žalobě žalobkyně popsala způsob i důvody spolupráce se společností ELKO a vyjádřila se ke všem tvrzeným nestandardním okolnostem, které uvedl stěžovatel v napadeném rozhodnutí. Pouhá skutečnost, že krajský soud nedospěl ke stejným závěrům jako stěžovatel, jistě neznamená, že překročil meze dispoziční zásady, jíž je ovládáno řízení před správními soudy.

III. 2 Skutkové okolnosti projednávané věci

[33] Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že žalobkyně uplatnila za zdaňovací období červenec 2016 nárok na odpočet DPH ze dvou přijatých zdanitelných plnění, a to ze dne 8. 7. 2016 (daňový doklad č. 7160001290) a ze dne 22. 7. 2016 (daňový doklad č. 7160001385). Pro projednávanou věc je relevantní pouze plnění ze dne 8. 7. 2016 na základě daňového dokladu č. 7160001290, proto se bude Nejvyšší správní soud dále vyjadřovat pouze k němu. Spočívalo v nákupu 3180 ks SSD disků Samsung od společnosti ELKO. Daňové orgány zjistily, že pevné disky byly přeprodávány v následujícím řetězci společností:

FS FROGGER SOLUTIONS LIMITED (Kypr) → Terganol s. r. o. → DDK JAROV s. r. o. → FERAT SIGNUM INVEST s. r. o. → N.I.N.A. INVEST s. r. o. → ELKO → žalobkyně → SOL ELEKTRONICS S.R.L (Itálie).

Prvním tuzemským článkem řetězce byla společnost Terganol s. r. o. (dále „Terganol“), která pevné disky pořídila dne 30. 6. 2016 od společnosti FS FROGGER SOLUTIONS LIMITED (se sídlem na Kypru, dále jen „FS FROGGER“) a dodala je dne 7. 7. 2016 společnosti DDK JAROV s. r. o. Tato společnost zboží téhož dne dodala společnosti FERAT SIGNUM INVEST s. r. o, která zboží prodala dne 4. 7. 2016 společnosti N.I.N.A. INVEST s. r. o. (chyba v datu na faktuře). Společnost N.I.N.A. INVEST byla dodavatelem společnosti ELKO (dne 8. 7. 2016), od které zboží dne 8. 7. 2016 zakoupila žalobkyně. Ta je následně stejného dne dodala do jiného členského státu odběrateli SOL ELEKTRONICS S.R.L (se sídlem v Itálii).

[34] Na základě daňové kontroly zahájené dne 21. 9. 2016 byl vydán platební výměr, jímž správce daně neuznal žalobkyni uplatněný nárok na odpočet DPH ani z jednoho přijatého zdanitelného plnění v červenci 2016 se závěrem, že je žalobkyně zapojena do podvodu na DPH. Stěžovatel napadeným rozhodnutím platební výměr změnil tak, že žalobkyni uznal nárok na odpočet DPH z plnění přijatého dne 22. 7. 2016, když dovedl, že v tomto obchodním řetězci nebyla identifikována chybějící daň, v ostatním potvrdil závěry prvostupňového správce daně.

[35] Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že žalobkyně v kontrolovaném období realizovala obchodní případy v řetězci osob povinných k dani, které si postupně dané zboží přeprodávaly s minimálním navýšením ceny, která byla navíc zjevně nižší než cena stejného zboží na trhu. Pojmem podvod na DPH se v souladu s judikaturou označují situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Typické pro podvodné transakce jsou rychlý sled nákupních a prodejních operací s nízkým ziskem, splnění případných minimálních daňových povinností, a to vykázáním a platbami nízkých vlastních daňových

povinností. Prvostupňový správce daně identifikoval na základě provedeného dokazování chybějící daň u společnosti Terganol, která pořizovala zboží v řádech milionů korun z jiného členského státu od kyperské společnosti FS FROGGER a které následně dodávala v tuzemsku (za cenu nižší, než byla cena, za kterou zboží pořídila). Společnost Terganol však v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období červenec 2016 porizení zboží od společnosti FS FROGGER ve skutečné výši nepřiznala a vykazovala nákup zboží od tuzemského plátce MADIOMESA s.r.o., který daňové přiznání za období červenec 2016 nepodal a byl nekontaktní. Vzhledem k tomu, že společnost Terganol znemožnila zahájení daňové kontroly, byla jí doměřena daň na výstupu z porizení zboží z jiného členského státu a nebyl jí uznán nárok na odpočet daně z deklarovaných tuzemských plnění přijatých od společnosti MADIOMESA. Společnost Terganol ale doměřenou daň neuhradila a stala se nekontaktní (bylo zjištěno, že ode dne 27. 3. 2017 se stal jednatelem společnosti Terganol Vasyl Ivanovič Dudka s trvalým pobytem na Ukrajině, a společnost je v současnosti v likvidaci).

[36] V dané věci tak byl identifikován podvod na DPH, přičemž se jedná o typ řetězového podvodu tzv. do kříže, v němž společnost Terganol vystupovala v pozici tzv. *missing tradera*, společnosti obchodního řetězce až po společnost ELKO v pozici tzv. *bufferů* a žalobkyně v pozici *brokera*, tedy společnosti, jíž v důsledku zapojení do podvodného řetězce vznikla výhoda v podobě možnosti uplatnění nadměrného odpočtu.

III. 3 Věcné posouzení

[37] Ve vztahu k samotnému právnímu posouzení podstaty dané věci (neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty) Nejvyšší správní soud předně připomíná, že prokazování nároku na odpočet daně (viz § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH) „je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“ (rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103).

[38] V nyní posuzované věci není mezi účastníky sporu o tom, a krajský soud z toho v napadeném rozsudku také vyšel, že žalobkyně důkazními prostředky (daňové doklady, dodací listy, výpisy z bankovních účtů, CMR listy, videozáznamy ze skladu) prokázala, že hmotně-právní a formální podmínky nároku na odpočet splnila. Stěžovatel ale s odkazem na kritéria dovozená judikaturou Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že nárok na odpočet daně byl uplatněn podvodným způsobem. Stěžovatel uvedl, že jsou zde důvody pro nepřiznání nároku na odpočet DPH, jelikož žalobkyně byla na základě shromážděných objektivních okolností součástí dodavatelsko-odběratelského řetězce tuzemských společností, v rámci něhož docházelo k rychlému přeprodeji zboží z jiného členského státu na tuzemský trh v několikamilionových částkách s minimální přírůžkou.

[39] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné v obecné rovině připomenout, že se problematikou podvodů na DPH ve své rozhodovací praxi již opakovaně zabýval,

pokračování

přičemž vycházel především z judikatury Soudního dvora EU. Na tuto judikaturu ostatně v nyní projednávané věci odkazoval jak krajský soud, tak daňové orgány (viz zejm. rozsudek ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483, a ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 *Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL*, Sb. rozh., s. I-6161, či rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11)). Zmiňovaná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž 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 příslušné směrnice Rady, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Generální advokát Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem *Kittel* konstatoval, že v praxi existují metody podvodů na DPH tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je vymýšlejí (srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 Afs 83/2009-232). Ve věci *Optigen* Soudní dvůr EU 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 totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. „Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet ... je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“ (věc *Mahagében*, bod 49).

[40] Uvedená východiska převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Potvrdila, že každá účetní 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 (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). 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. 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 ovšem 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 (srov. též rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008-100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010-195, č. 2172/2011 Sb. NSS). Ústavnost výše uvedených závěrů ostatně potvrdil také Ústavní soud (viz např. usnesení ze dne 23. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1885/10).

[41] Nejvyšší správní soud k výše uvedenému doplňuje, že pro posouzení, zda se určitý subjekt účastnil podvodu na DPH, je třeba postupovat v několika krocích, ostatně jak to plyne z teoretické části napadeného rozhodnutí stěžovatele, jenž vycházel z judikatury Soudního dvora EU, zejména z rozsudku ze dne 18. 5. 2017 ve věci C-624/15, „*Litdana*“ *UAB proti Litvě*. Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo (1. krok – existence podvodu na DPH). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu (2. krok – objektivní okolnosti). Následně se pak posuzuje, zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok – přijatá opatření). Kroky 2 a 3 lze označit za tzv. vědomostní test, který je aplikován vždy ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu, tedy k těm okolnostem a opatřením, které daňový subjekt mohl či měl vědět, nebo mohl učinit, aby se vyhnul účasti na podvodu na DPH (na rozdíl od prvního kroku, který se vztahuje obecně k celému podvodnému řetězci). Otázku, zda daňový subjekt přijal potřebná opatření proti účasti na daňovém podvodu, je ale někdy třeba posuzovat v rámci hodnocení, zda mohl vědět, že se takového jednání účastní (pokud by potřebná opatření přijal, podvod na DPH by zjistil). Nejde o dva izolované kroky „vědomostního testu“. Relevantní skutkové okolnosti totiž mnohdy nelze striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, podmínky č. 2, či podmínky č. 3. Je naopak zřejmé, že některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu (k „prostupnosti“ jednotlivých kategorií ostatně viz např. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42). Nastalou skutkovou situaci je vždy nutno posoudit komplexně a dospět k závěru, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce.

[42] Existence podvodu není v této věci sporná. Prvostupňový správce daně označil nestandardní řetězec zasažený podvodem na DPH, u nějž bylo identifikováno narušení daňové neutrality. Kromě výše uvedeného zjištění stran chybějící daně identifikované u společnosti Terganol bylo dále poukázáno na nestandardní vývoj ceny, za kterou bylo zboží v řetězci přeprodáno, na způsob úhrad mezi společnostmi Terganol, DDK Jarov a FERAT SIGNUM i na okolnosti uskladnění zboží v průběhu obchodování mezi těmito společnostmi. Vzhledem k tomu, že uvedené skutečnosti nejsou rozporovány a nejsou předmětem projednávané kasační stížnosti, nebude se jimi Nejvyšší správní soud dále zabývat.

[43] Sporným v této věci je totiž druhý krok tzv. vědomostního testu, a to zkoumání zjištěných objektivních okolností ve spojitosti se subjektivní stránkou účasti žalobkyně na podvodu na dani. Klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobkyně na odpočet daně tedy je, zda stěžovatelem předestřené objektivní (nestandardní) okolnosti svědčí ve svém souhrnu o závěru, že žalobkyně věděla nebo měla a mohla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH.

[44] Stěžovatel je toho názoru, že identifikoval dostatek objektivních okolností, které dle jeho názoru prokazují, že žalobkyně o podvodu na DPH vědět měla a mohla. Jednalo se o ústní ujednání o zmocnění, aby jménem žalobkyně jednali zaměstnanci společnosti ELKO při nákupu a prodeji zboží, o absenci smluvní dokumentace při nákupu a prodeji zboží, kdy

pokračování

žalobkyně neměla uzavřenou ani rámcovou smlouvu se společností ELKO, o nákup zboží za ceny výrazně odlišné oproti cenám autorizovaných prodejců, o neomezení spolupráce se společností ELKO, o nestandardní způsob úhrady mezi žalobkyní a jejími dodavateli (pozpátku) a o nestandardní ekonomickou činnost žalobkyně (neúčast při přejímkách, neprovádění kontroly zboží).

[45] Krajský soud vycházející ze stejných premis jako stěžovatel vyhodnotil uvedené objektivní okolnosti tak, že neprokazují vědomost žalobkyně o jejím zapojení do podvodu na DPH. Uvedl, že jakkoli by každá z těchto skutečností mohla obecně představovat podezřelou okolnost, dal za pravdu žalobkyni, že stěžovatel zcela odhlédl od konkrétní situace a vůbec nezahrnul do hodnocení skutečnosti, které vyplynuly ze svědecké výpovědi jednatele společnosti ELKO – zejména způsob a důvody spolupráce těchto dvou společností. Krajský soud poukázal na to, že stěžovatel nevzal v potaz zejména to, že žalobkyněna osobní účast na tradingových obchodech spočívala pouze v poskytování finančních prostředků, kdežto o faktický průběh obchodů se starala společnost ELKO. Kromě toho krajský soud nevyhodnotil absenci písemných smluv jako nestandardní okolnost, neboť sám stěžovatel s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 10/2018–48, uvedl, že písemné smlouvy nejsou povinné, ale lze je očekávat u dlouhodobých obchodů s vysokými objemy. Uvedený rozsudek se však týkal obchodu s novým, neproověřeným dodavatelem bez reputace v daném oboru. Stěžovatel tudíž ve svém hodnocení nezohlednil, že se žalobkyně s ELKO dlouhodobě znaly a bezproblémově spolupracovaly, a měly i další významnou vzájemnou vazbu, která plyne ze spisu, a to pojištění. Způsob úhrad pozpátku sice stěžovatel označil za nestandardní, neodůvodnil je však v souvislosti s tím, jak popsal způsob obchodování a úhrad Ing. Balašík ve svědecké výpovědi. K neukončení spolupráce s ELKEM krajský soud uvedl, že ačkoli se nepřiklání na žádnou stranu, vysvětlení žalobkyně o omezení spolupráce až po sdělení výsledku daňové kontroly u ELKO zní logicky.

[46] Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno stran prokázání vědomosti žalobkyně o jejím zapojení do podvodu na DPH. Není pravdou, že krajský soud posuzoval jednotlivé nestandardní okolnosti toliko izolovaně a že se dopustil dezinterpretace napadeného rozhodnutí tím, že zjevně ignoroval některé jeho pasáže. Nejvyšší správní soud dává stěžovateli za pravdu v tom, že v napadeném rozhodnutí jsou skutečně obsaženy pasáže, které se věnují výpovědi svědků (Ing. P. .Ing. Balašík), nicméně stěžovatel v nich uvedené informace nepovažoval za podstatné, a tudíž jejich hodnocení nepromítnul do závěrů o naplnění subjektivní stránky, tedy jestli žalobkyně mohla vědět o svém zapojení do podvodného řetězce. Jak již bylo uvedeno na jiném místě, pouhý nesouhlas s odlišným hodnocením věci krajským soudem nepůsobí nezákonnost napadeného rozsudku.

[47] Nejvyšší správní soud ale shledal, že k prokázání vědomosti žalobkyně o podvodu na základě stěžovatelem provedeného hodnocení uvedených objektivních okolností dojít vůbec nemohlo, protože ten ve svých závěrech pominul zcela zásadní skutečnost, že se žalobkyně nechala při svém obchodování zastoupit společností ELKO na základě plné moci. Stěžovatel vůbec nezohlednil důsledky plynoucí z udělení plné moci pro vyhodnocení subjektivní stránky ve vztahu ke zjištěným objektivním okolnostem. Krajský soud se důsledky zastoupení v napadeném rozsudku rovněž nezabýval, nicméně dospěl ke správnému závěru, že objektivní okolnosti zjištěné daňovými orgány nebyly s to prokázat,

že žalobkyně věděla, nebo alespoň měla a mohla vědět o svém zapojení do podvodu. Je tedy namístě částečně korigovat a doplnit odůvodnění napadeného rozsudku.

[48] Ze spisu i z napadeného rozhodnutí plyne, že mezi stranami nebylo sporné, že společnost ELKO zastupovala žalobkyni při provádění tradingových obchodů na základě ústního ujednání o zmocnění. Ačkoli daňové orgány vyhodnotily tuto skutečnost, konkrétně fakt, že bylo zastupování dojednáno toliko ústně, jako jednu z nestandardních okolností, samotné zmocnění nijak nezpochybnily. Je ostatně věcí ujednání stran, jakým způsobem zastoupení sjednají. Jak plyne ze správního spisu, žaloby i napadeného rozhodnutí, žalobkyně se se společností ELKO dlouhodobě znaly a spolupracovaly bez problémů, tudíž si zvolily ústní formu dohody.

[49] Základem zastoupení, včetně zastoupení smluvního je § 436 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Podle tohoto ustanovení jedná zástupce na účet zastoupeného, kdy ze zastoupení vznikají práva a povinnosti přímo zastoupenému. Občanský zákoník blíže nespecifikuje, o jaká práva a povinnosti se jedná, lze tedy dovodit, že se jedná o veškerá práva a povinnosti vzniklá ze zastoupení, tedy nejen smluvní, ale i mimosmluvní, deliktní. V situaci, kdy při výkonu činností, které na základě plné moci zmocněnec vykonává jménem zmocnitele, zmocněnec poruší zákonné nebo smluvní povinnosti, vznikají tak případné závazky z deliktů přímo zmocniteli. To ostatně potvrzuje § 2914 občanského zákoníku, dle kterého platí, že kdo použije při své činnosti zmocněnce, zaměstnance nebo jiného pomocníka, nahradí škodu jím způsobenou stejně, jako by ji způsobil sám. Ačkoli se jedná o soukromoprávní institut, uvedené obecné zásady stran přičitatelnosti jednání zmocněnce zmocniteli lze vztáhnout i na nyní projednávanou věc.

[50] Z výpovědi svědků bylo možné ověřit, jakým způsobem byly obchody realizovány, kdo konkrétně je prováděl i jak byli prověřováni jednotliví dodavatelé. Nesporným faktem je, že společnost ELKO prováděla na základě ústního zmocnění celé faktické obchodování, kdežto žalobkyně dodávala pouze finanční prostředky. Uvedené plyne rovněž z napadeného rozhodnutí.

[51] Objektivní okolnosti, které popsaly daňové orgány a které měly prokázat vědomost žalobkyně o jejím možném zapojení do podvodu na DPH, se týkaly zejména vztahu mezi ní a společností ELKO (ústní ujednání o zmocnění, absence písemné rámcové dohody, způsob obchodování, neomezení spolupráce s ELKO). Tyto skutečnosti ale nemohly nijak svědčit ve prospěch tvrzení stěžovatele o tom, že žalobkyně věděla, nebo mohla vědět o podvodu, když se obchodování přímo osobně neúčastnila. S ohledem na udělení plné moci ELKO a ve svědeckých výpovědích popsaný způsob obchodování bylo potřebné objektivní okolnosti a subjektivní stránku (2. krok testu) řešit právě ve vztahu ke společnosti ELKO, jakožto společnosti, která prováděla veškeré obchodování jménem žalobkyně. Ze spisu, ze zprávy o daňové kontrole i z napadeného rozhodnutí plyne, že daňové orgány informace o způsobu obchodování a kontrolních mechanismech přijatých společností ELKO, na které žalobkyně poukazovala jak během daňové kontroly, tak v odvolacím řízení, výslovně vyloučily s odůvodněním, že nijak neprokazují obchodování žalobkyně (viz např. str. 21 a 27 zprávy o daňové kontrole, nebo bod 103 napadeného rozhodnutí). Vzhledem k přičitatelnosti jednání společnosti ELKO žalobkyni jsou ale tyto úvahy zcela mylné.

pokračování

Daňovými orgány uvedené objektivní okolnosti týkající se spolupráce mezi žalobkyní a ELKO svědčí pouze o tom, že žalobkyně vložila ve společnost ELKO velkou důvěru, pokud s ní obchodovala pouze na „dobré slovo“. K prokázání její vědomosti o účasti na podvodu nemají ale tyto objektivní okolnosti žádnou relevanci, zejména s ohledem na to, že chybějící daň byla odhalena na začátku obchodního řetězce, a nikoli u společnosti ELKO. Pokud jde o další objektivní okolnosti (nestandardní způsob úhrady za zboží – pozpátku a cena zboží), ty samy o sobě nebyly s to prokázat, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět o svém zapojení do podvodného řetězce. Pokud jde o cenu zboží, která měla být výrazně odlišná oproti cenám autorizovaných prodejců, případně i způsob úhrad v řetězci, tyto okolnosti bylo rovněž zapotřebí vyhodnotit ve vztahu ke společnosti ELKO, která vystupovala v obchodních vztazích jménem žalobkyně a prováděla na její účet veškeré obchodování.

[52] V dalším řízení bude proto nutné zjistit, jestli bylo možné na základě objektivních skutkových okolností uvážit, zda společnost ELKO věděla nebo mohla a měla vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které bylo součástí podvodu, a ve vztahu k této společnosti případně posoudit, zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (2. a 3. krok testu).

[53] Jestli v dalším řízení dospěje stěžovatel k závěru, že společnost ELKO nevěděla, příp. nemohla vědět, o svém zapojení do podvodu na DPH, nebude možné dospět ani k závěru o zaviněné účasti žalobkyně. Zjistí-li ale stěžovatel, že společnost ELKO o podvodu na DPH věděla, nebo alespoň měla a mohla vědět, uvedené lze pak přičítat žalobkyni. V této situaci pak bude na místě hodnotit žalobkyní přijatá kontrolní opatření, resp. zkoumat, jaký vliv měla její úplná rezignace na kontrolu svého zmocněnce a bezmezná důvěra v jeho schopnosti, jak byla popsána v napadeném rozhodnutí, na možnost (ne)přiznání odpočtu na DPH. Pokud si totiž žalobkyně zvolila za svého zmocněnce společnost, u které se prokáže, že se zaviněně účastnila podvodu, lze jí uvedené přičíst k tíži, neprokáže-li, že přijala veškerá rozumná opatření, aby se nezapojila do pochybných obchodních operací, které byly stíženy podvodem.

[54] Vzhledem k tomu, že v daňovém řízení byla ve vztahu k objektivním okolnostem posuzována toliko žalobkyně, u níž ale nebylo takto možné prokázat subjektivní stránku (zavinění) a chybí v něm uvedený mezikrok, tedy posouzení objektivních okolností a kontrolních opatření u společnosti ELKO, Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud dospěl ke zcela správnému závěru, že stěžovatel neprokázal, že žalobkyně věděla, nebo měla a mohla vědět, že jí přijaté plnění bylo součástí podvodu na DPH. Krajský soud tak správně dovodil, že již nebylo potřebné se zabývat námitkami směřujícími k přijetí rozumných opatření a k dobré víře žalobkyně.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[55] Ze shora uvedeného je zřejmé, že krajský soud správně zrušil napadené rozhodnutí stěžovatele, avšak jeho odůvodnění bylo nutné doplnit. Je nicméně nepochybné, že nesprávný byl i právní názor stěžovatele. Pro nyní posuzovanou věc je zásadní, že se nejedná o pochybení dosahující intenzity, které by mělo samo o sobě vést ke zrušení rozhodnutí krajského soudu. Bylo by tak pouhým formalismem, rozporným se zásadou ekonomie řízení, zrušit rozsudek krajského soudu, aniž by se na věcném výsledku sporu cokoliv

změnilo (srov. rozsudek ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 104/2008-66). Rozšířený senát v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, k možnosti Nejvyššího správního soudu nahradit nesprávné odůvodnění jinak správně zrušujícího výroku krajského soudu uvedl: „*Zruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Obstojí-li však důvody v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Pro správní orgán je pak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu.*“

[56] Nejvyšší správní soud proto shledal uplatněné kasační námitky nedůvodnými. Nezbylo tak, než kasační stížnost zamítnout v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. Stěžovatel je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve znění právního názoru vysloveného v tomto rozsudku.

[57] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož stěžovatel neměl v kasačním řízení úspěch, náhrada nákladů řízení mu nepřísluší. Žalobkyni, která byla v řízení úspěšná, přiznal soud náhradu nákladů, které spočívají ve výdajích na její zastoupení osobou, která vykonává specializované právní poradenství podle zvláštních zákonů (§ 35 odst. 2 s. ř. s.).

[58] Výši této náhrady tvoří částka odpovídající mimosmluvní odměně za jeden úkon právní služby, a to písemné podání ve věci – vyjádření ke kasační stížnosti (ze dne 27. 1. 2023) [§ 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, dále jen („vyhláška“)], v hodnotě 3100 Kč [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky], včetně paušální částky náhrady hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 vyhlášky), a daň z přidané hodnoty (po zaokrouhlení) částka ve výši 714 Kč, tj. 4114 Kč. Stěžovatel je tedy povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti celkem částku 4114 Kč, a to k rukám jejího zástupce ORKÁN plus, s. r. o., sídlem Makovského nám. 2, Brno.

P o u č e n í Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. května 2023

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu