



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **HIDECON, s.r.o.**, Březnice 543, zast. advokátem JUDr. Ing. Janem Kopřivou, Ph.D., Zahradnická 223/6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2018, čj. 54346/18/5300-22442-711492, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 3. 2021, čj. 31 Af 12/2019-313,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Zlínský kraj (správce daně) vydal dne 18. 1. 2018 dodatečné platební výměry, kterými žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty a současně jí uložil povinnost uhradit penále, a to za zdaňovací období leden 2013 až červenec 2013, říjen 2013 až únor 2014, květen 2014 až květen 2015. Správce daně neuznal odpočet na dani z přidané hodnoty ohledně plnění od společností Betunada s. r. o., Zenodocal s. r. o. a Marginal s. r. o. Tyto společnosti žalobkyni dodávaly surové hovězí kůže z Polska, které nakupovaly od polských dodavatelů. Schéma obchodních případů lze znázornit následovně: dodavatel z Polska → tuzemská společnost (společnost Betunada, Zenodocal a Marginal) → tuzemská společnost (žalobkyně). Správce daně dospěl k závěru, že uvedený obchodní řetězec byl zasažen daňovým podvodem, a proto neuznal nárok na odpočet daně ohledně zmíněných plnění.

[2] Proti platebním výměřům podala žalobkyně odvolání, o kterém rozhodl žalovaný dne 10. 12. 2018 tak, že změnil dodatečné platební výměry ohledně splatnosti stanovené daně a ve zbytku je ponechal beze změny.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

[4] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností.

[5] Stěžovatelka navrhla, aby NSS napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Obecně namítla, že v projednávané věci krajský soud ani žalovaný nerozhodli v souladu se závěry SDEU a se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“). Podle názoru stěžovatelky je sporné, zda byla v posuzovaném případě identifikována chybějící daň, prokázána existence daňového podvodu, byly dostatečně identifikovány objektivní okolnosti, které by svědčily o vědomosti stěžovatelky o daňovém podvodu, a zda bylo zachováno právo na spravedlivý proces.

[6] Stěžovatelka namítla, že už od počátku popisovala detaily zahájení obchodní spolupráce s danými společnostmi, které buď zapadají, nebo jsou opomíjeny. Stěžovatelka připomněla, že na trhu se surovými kůžemi je od roku 1991. Obchodní spolupráci se společností Betunada stěžovatelka zahájila v roce 2012, a to skrze pana K. B., který stěžovatelku navštívil spolu s R. Ž.. Jednatel stěžovatelky, pan Bambuch, pana B. znal. V roce 2013 navázala stěžovatelka obchodní spolupráci se společností Zenodocal, která byla zastoupena panem Ž., a to za opětovné účasti pana B.. Dále v roce 2013 stěžovatelka navázala spolupráci se společností Marginal, s níž obchodovala až do roku 2015. Ve zmíněných obdobích stěžovatelka obchodovala s desítkami dalších dodavatelů. Obchodování se surovými kůžemi je specifické odvětví, v němž jsou obchodní podmínky nastaveny tak, že až po přejímce, při které je provedena kontrola kůží, se uhradí smluvní cena, jež se odvíjí od výkupní ceny na trhu jednotlivých kůží.

[7] Stěžovatelka namítla, že krajský soud zkreslil skutkový stav. Stěžovatelka se společností Betunada neobchodovala pouhé tři měsíce, ale jeden rok (březen 2012 až březen 2013). Se společností Zenodocal obchodovala stěžovatelka v období březen 2013 až červenec 2013. Podle stěžovatelky trvala tato spolupráce celé čtyři měsíce a není pravda, že by se společnosti rychle střídaly. Se společností Marginal začala stěžovatelka obchodovat až od října 2013, a to do května 2015.

[8] Stěžovatelka namítla zamlčení důkazních prostředků. Krajský soud nevzal v úvahu, že s některými důkazními prostředky se stěžovatelka seznámila až u krajského soudu.

[9] Podle stěžovatelky je popis chybějící daně nepřezkoumatelný, neboť z něj není patrné, jak byla dodatečně stanovena daň (zda na vstupu, nebo na výstupu), a z tohoto popisu nelze

pokračování

seznat ani rozměr daňového podvodu co do času a hodnoty (k tomu srov. rozsudky NSS ze dne 25. 4. 2019, čj. 7 Afs 321/2018-80, *Bohemia Trade CZ*, ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, *VYRTYCH*, či ze dne 16. 4. 2019, čj. 4 Afs 104/2018-79, *EDGE CZ*, nebo rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 5. 2016, čj. 11 Af 7/2018-71, *EUROPRINT*). V případě intrakomunitárních plnění je však třeba znát konkrétní důvody nově stanovené daně, neboť zdanění těchto plnění probíhá v režimu *reverse charge*, tzv. princip samovyměření. Plnění stěžovatelky proto nemohlo být zasaženo daňovým podvodem, neboť u plnění, které pochází z jiného členského státu, je aplikován zmíněný režim *reverse charge*. To stěžovatelka dále podrobně popsala.

[10] Podle krajského soudu správce daně doměřil dodavatelům stěžovatelky daň podle obchodů se stěžovatelkou, u nichž disponoval doklady, a vyměřenou daň dodavatelé stěžovatelky neuhradili. Tím byl podle krajského soudu vymezen rozsah daňového podvodu. K časovému hledisku krajský soud uvedl, že se týká zdaňovacích období, za která byla doměřena daň. To podle stěžovatelky nevyplývá z napadeného rozhodnutí ani ze spisového materiálu. Napadený rozsudek proto obsahuje argumentaci nad rámec rozhodnutí žalovaného. Pro své závěry nemá krajský soud žádný podklad. Stěžovatelce tak bylo v celém řízení odepřeno ověření těchto skutečností, což je v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a v rozporu s unijním právem (viz rozsudek SDEU ze dne 16. 10. 2019 ve věci C-189/18, *Glencore Agriculture*).

[11] Podle stěžovatelky krajský soud posoudil určité žalobní body nesprávně jako opožděné. Ve výjimečných případech je totiž možné k dodatečné argumentaci přihlídnout, a to při změně posouzení právních otázek či zjištění nových a podstatných skutečností, které objektivně nemohly být uplatněny ve lhůtě pro podání žaloby (srov. usnesení NSS ze dne 28. 7. 2005, čj. 2 Azs 134/2005-43, náleží Ústavního soudu ze dne 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 2732/15). V projednávané věci nebylo možné přezkoumat, zda byl správní spis veden v souladu se zákonem, neboť neobsahoval soupis jednotlivých částí spisu. Ve vyhledávací části správního spisu se nadto nachází důkazní prostředky ve prospěch stěžovatelky, které však žalovaný zatajil. Tím žalovaný zkreslil skutkový stav a věci a porušil právo stěžovatelky na spravedlivý proces. Žalovaný nevezal v úvahu, že pan B. vypověděl, že standardně vystupoval u různých společností ohledně obchodu se surovými kůžemi. To je v daném odvětví obchodů běžné. Žalovaný proto nemohl tuto skutečnost brát v úvahu jako objektivní okolnost o vědomosti o daňovém podvodu.

[12] Stěžovatelka namítla, že jednotlivé indicie samostatně ani ve svém souhrnu nedokazují existenci daňového podvodu. Krajský soud neuvedl, jaká konkrétní daňová výhoda byla realizována. Není se čemu divit, neboť žádná daňová výhoda z daných režimů neplyne ani plynout nemůže. Finanční orgány dovozovaly daňový podvod z virtuálních sídel dodavatelů stěžovatelky. Státní orgány ovšem taková sídla aprobovaly při registraci. Ohledně podvodu, kterého se dopustila třetí osoba, musí být rozložení veškerého rizika mezi dodavatele a daňovou správu v souladu se zásadou proporcionality (rozsudek SDEU ze dne 21. 2. 2008 ve věci C-271/06, *Netto Supermarkt*). Není také pravda, že by dodavatelské společnosti byly nekontaktní. Ze svědeckých výpovědí plyne, že jednatelé těchto společností jsou kontaktní. Společnost Zenodocal vykonávala ekonomickou činnost a kromě kůží prodávala i textil, přičemž její jednatelka je kontaktní. Ve své svědecké výpovědi specifikovala dodavatele, odběratele i přepravce. Pokud správce daně této společnosti neuznal daň na vstupu, popřel

všechna plnění, která tato společnost přijala. Společnost Marginal vykonávala i hostinskou činnost. Jednatelka této společnosti vyjmenovala své dodavatele. Ze spisového materiálu je také zřejmé, že se správce daně nepokoušel kontaktovat její bývalou jednatelku. Závěry finančních orgánů jsou založeny na selekci svědeckých výpovědí. Odmítly výpověď pana Ž. a přiklonily se k výpovědím jednatelů. Postrádá logiku, aby dodavatelé (jednatelé těchto společností, kteří jsou odpovědní za jejich chod) nevěděli o obchodních případech se stěžovatelkou. Paní Císařová, ze společnosti Marginal se stěžovatelkou dokonce osobně jednala. Stěžovatelka namítla, že u daňového podvodu je nutné, aby byl zjistitelný už v době obchodování. Finanční orgány ale daňový podvod dovozovaly na základě skutečností, které vznikly až následně, a to z toho, že dané společnosti byly prohlášeny za nespolehlivé plátce, z plateb „pozpátku“ (v obchodní praxi zcela obvyklé) nebo z nezveřejňování účetních závěrek. Ani jedna z okolností však nevypovídá o tom, jak se daňový podvod udál. Podle stěžovatelky je také běžné, že společnosti nemají internetové stránky. Navazování nových kontaktů probíhá na veletrzích, výjimkou není ani navázání spolupráce telefonickým spojením na základě doporučení.

[13] Finanční orgány podle stěžovatelky neidentifikovaly skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu na dani a neidentifikovaly, v čem shledávají získání daňového zvýhodnění, které je v rozporu se směrnicí (srov. rozsudky NSS ve věci *VYRTYCH*, a ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43, *AUTODOPRAVA*, bod 17). Daňové zvýhodnění, které uvedl krajský soud v bodě 67 napadeného rozsudku, svědčí o tom, že krajský soud nechápe funkci DPH a zásadu daňové neutrality. Stěžovatelka popsala, v čem se krajský soud mýlí.

[14] Stěžovatelka dále popsala, co jsou objektivní okolnosti, na jejichž základě daňový subjekt věděl nebo musel vědět, že je zapojen do daňového podvodu (dále jen „objektivní okolnosti“). Stěžovatelka popsala, jak se tyto objektivní okolnosti posuzují. K tomu poukázala na rozhodnutí SDEU ze dne 14. 4. 2021 ve věci C-108/20, *HR*, ze dne 3. 9. 2020 ve věci C-610/19, *Vikingo*, a rozsudky NSS ze dne 31. 7. 2018, čj. 5 Afs 252/2017-31, *TRIMETAL*, ze dne 22. 12. 2020, čj. 2 Afs 297/2019-40, *Hartmann*, či rozsudek krajského soudu ze dne 23. 1. 2019, čj. 30 Af 77/2016-51, *AYSEN*).

[15] Stěžovatelka ohledně objektivních okolností nesouhlasí s posouzením krajského soudu v bodě 75 napadeného rozsudku, ve kterém se vyjádřil k vázanosti rozsudky NSS. Je zřejmé, že posouzení skutkového stavu v podobě objektivních okolností významně odráží standardy trhu. Důkazní břemeno ohledně těchto standardů tíží finanční orgány a jejich posouzení musí odpovídat standardům tuzemské a zahraniční judikatury. V opačném případě by se jednalo o nepřijatelné subjektivní hodnocení soudce (srov rozsudek ve věci *Hartmann* a stanovisko generálního advokáta Bobka ze dne 22. 5. 2019 ve věci C-329/18, *SIA Altic*). Správce daně nezjišťoval standardy na trhu s kůží např. ve vztahu k písemné formě smlouvy, možnosti zjištění rozporu v dodacích listech a ohledně účasti pana B. je závěr daňových orgánů vyložené v rozporu se správním spisem (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2016, čj. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, *INDIPA*).

[16] Stěžovatelka dále uvedla, že jako svět je pestrobarevný, nabývají různých barev i možnosti a způsoby obchodování. Svět není černobílý a bez znalosti obchodování

pokračování

s konkrétní komoditou nelze automaticky předestřít standardy obchodních transakcí. Jiné standardy mají transakce se zemědělskými komoditami, drahými kovy nebo s cennými papíry.

[17] Ke způsobu navázání obchodní spolupráce stěžovatelka uvedla, že je běžné, že se obchodní společnosti nechají zastupovat. V projednávané věci panem Ž. (kromě společnosti Marginal). Dokonce si finanční orgány protirečily, pokud uváděly, že pan Ž. měl oprávnění k zastupování daných společností, že si stěžovatelka plnou moc neověřovala, a následně uváděly, že všechny deklarované společnosti zastupoval pan Ž.. K tomu srov. rozsudek NSS ze dne 7. 8. 2019, čj. 5 Afs 263/2018-51, *SPRINTER PRAGUE*). Ve chvíli, kdy jednateli stěžovatelky, panu Bambuchovi, vznikly pochybnosti ohledně činnosti pana Ž. u společnosti Marginal, uzavřel s touto společností písemnou smlouvu. Pro tento účel se setkal s jednatelkou společnosti Marginal Terezou Císařovou. Pokud tato jednatelka také stvrdila, že o činnosti pana Ž. ví, dostala se stěžovatelka do situace, kdy nemohla vědět o obchodu, který by byl zatížen podvodem na DPH. Při osobním setkání paní Císařová vystupovala naprosto odlišně, než jak tvrdila ve své svědecké výpovědi.

[18] Stěžovatelka namítla, že v projednávané věci se dodavatelé rychle nestřídali. První obchodní spolupráce trvala rok. Mezi druhou a třetí spoluprací byla proluka. Nejednalo se tedy o kontinuální dodávky. Nadto stěžovatelka mezi druhou a třetí spoluprací činila kroky k ověření pana Ž. i obchodní společnosti Marginal, se kterou následná spolupráce trvala více než rok a půl. Stěžovatelka doplnila, že střídání dodavatelů je objektivní skutečnost, která se vyjeví až později. Tato skutečnost v dané době vůbec neexistovala a nebyla předvídatelná (srov. rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006 ve věci C-384/04, *Federation of Technological Institutes*). Každou obchodní transakci je potřeba posoudit samu o sobě (viz rozsudek ve věci *EDGE CZ*). První pochybnosti k obchodním transakcím mohly nastat až u společnosti Marginal. Stěžovatelka se na důvod změny dodavatele pana Ž. dotazovala a ten uvedl, že se s jednatelkou společnosti Zenodocal, paní Navrátilovou, nepohodl, a proto se dohodl se svou tehdejší přítelkyní paní Císařovou, jednatelkou společnosti Marginal, na dodávkách pro stěžovatelku. Po pár dodávkách stěžovatelka se společností Marginal uzavřela písemnou smlouvu. Stěžovatelka nerozumí, proč je toto jednání posuzováno jako rizikové a jak by se vyhnula daňovému podvodu, pokud by písemnou smlouvu uzavřela před zahájením spolupráce.

[19] K absenci písemné smlouvy stěžovatelka popsala specifika trhu s kůží a uvedla, že tato specifika způsobují, že nabídka zboží není konstantní. Nemůže být zaručeno, že v daném období bude dodáno např. 10 tun kůže. Tato skutečnost se odvíjí od mnoha faktorů, a zboží je tak nabízeno teprve v situaci, kdy opravdu existuje. Písemná forma smlouvy by proto byla extrémně složitá a prakticky jedinou možností je uzavření rámcové smlouvy. Ve spise není nic doloženo k tomu, že by jiní obchodníci s kůžemi uzavírali písemné smlouvy. V daném odvětví trhu lze až faktickou přejímkou zboží zkontrolovat přesné množství, druh a kvalitu surových kůží, jejich zbarvení atd. Stěžovatelka dodala, že písemná forma smlouvy není v projednávané věci povinnou formou smlouvy. Absence písemné smlouvy tedy o ničem nevypovídá (srov. rozsudky NSS ve věcech *Hartman* a *TRIMETAL*).

[20] K účasti pana B. při daných obchodech stěžovatelka namítla, že jeho účast byla úplatná a na trhu zcela standardní. Pan B. v dané pozici nevystupoval pouze u stěžovatelky, ale i u jiných subjektů. Pro dodavatelské společnosti vystupoval v roli poradce, jak sám pan B. vypověděl. Tuto skutečnost správce daně zatajil. Krajský soud rozhodl v této souvislosti

v extrémním rozporu se spisovým materiálem. Stěžovatelka dodala, že v posouzení krajského soudu chybí jakýkoliv popis souvislosti mezi účastí pana B. a tvrzeným daňovým podvodem.

[21] K tomu, že podle dokumentů měla přepravu zajišťovat společnost Palma Transport, ale vozidla byla polských registračních značek, stěžovatelka uvedla, že to bylo za hranicí jejich zjišťovacích schopností (viz rozsudek ve věci *Federation of Technological Institutes*). Stěžovatelka přepravu nezajišťovala a v praxi se setkává s tím, že při přepravě figuruje tuzemský dopravce, ale vozidlo má registrační značku z jiného členského státu, neboť se využívají subdodavatelé. Zjišťovací schopnosti stěžovatelky končí tím, že si ověří údaje deklarované v obchodních dokumentech. Nemůže si ověřovat dopodrobna všechny skutečnosti z těchto dokumentů.

[22] Stěžovatelka namítla, že pokud finanční orgány postupovaly za účinnosti § 109 zákona o dani z přidané hodnoty podle obecných principů, jednalo se o obcházení zákona. Předností ručení před odnětím nároku na odpočet se zabýval NSS v rozsudku ze 18. 12. 2018, čj. 7 Afs 8/2018-56, č. 3844/2019 Sb. NSS, *ARMOSTAV MÍSTEK*. Podle názoru NSS se institut ručení použije při placení daní. S tímto názorem stěžovatelka nesouhlasí. Odkázala na rozsudek NSS ze dne 19. 4. 2012, čj. 5 Afs 45/2011-94, č. 2626/2012 Sb. NSS, *MP Development*, který se zabývá výkladem ústavního požadavku zákonného podkladu pro stanovení daně. Stěžovatelka dále uvedla, že český zákonodárce dal vzniknout zcela jasné daňové povinnosti, která je způsobem boje proti daňovým podvodům. Tímto způsobem je právě ručení podle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty. Ručitel je podle citovaného ustanovení povinen uhradit přesně to, o co státní rozpočet kvůli daňovému podvodu přišel. Ručitel ale není povinen platit úroky z prodlení, případně penále. Osoby, které se účastní podvodných obchodů, jsou sice podle judikatury SDEU spolupachateli, ale to podle názoru stěžovatelky platí pouze v případech, kdy vnitrostátní právo nezná jinou záchrannou brzdu, např. v podobě ručení. Institut ručení pro boj proti daňovým podvodům funguje i v jiných státech. Stěžovatelka odkázala na rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2021, čj. 3 Afs 85/2019-44, *Fast Money*, podle kterého smyslem odepření nároku na odpočet DPH není potrestat daňový subjekt za to, že se zapojil do podvodného obchodního řetězce, ale zajistit, aby nenastala žádná finanční újma na straně státního rozpočtu. Podle stěžovatelky používáním judikatury SDEU za existence § 109 zákona o dani z přidané hodnoty je porušován čl. 11 odst. 5 Listiny. To je i v rozporu s vůlí zákonodárce. V citovaném rozsudku pátého senátu NSS dospěl k závěru, že § 109 zákona o dani z přidané hodnoty nepředstavuje nová pravidla pro postihování účasti na daňovém podvodu. Podle stěžovatelky z důvodové zprávy a okolností přijímání nové právní úpravy plyne přesný opak. Stěžovatelka dále odkázala na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 14. 6. 2017, čj. 22 Af 9/2017-84, č. 3674/2018 Sb. NSS. Stěžovatelka dále odkázala na stanovisko generální advokátky ze dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20, z něhož podle stěžovatelky vyplývá, že v projednávané věci měl být namísto odepření nároku na odpočet použit institut ručení.

[23] Stěžovatelka navrhla položení předběžných otázek SDEU:

- 1) Brání směrnice ve spojení se zásadami daňové neutrality, efektivity a proporcionality vnitrostátní praxi, podle níž správce daně odepře nárok na odpočet daně z důvodu, že osoba, která neobjednávala dopravu, má povinnost kontrolovat nejen náležitosti dokumentů, ale také jejich faktickou validitu, tedy si zcela ověřit, že deklarovaný dopravce je faktickým přepravcem?

pokračování

- 2) Je v souladu se směrnicí a souladu s právem na spravedlivý proces, aby si i soud sám ověřil existenci daňového úniku, a to i bez vznesení této námitky daňovým subjektem?
- 3) Brání směrnice ve spojení se zásadami efektivity a proporcionality a právem na spravedlivý proces vnitrostátní praxi, podle níž správce daně po výsledku svědka týkajícím se splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně jej následně i přes opakované návrhy daňového subjektu odmítne vyslechnout, ačkoliv daňový subjekt vznáší řadu pochybností o standardnosti plnění a standardech na trhu a ty nebyly v průběhu jeho výsledku zjišťovány?
- 4) Je v souladu se směrnicí ve spojení se zásadami daňové neutrality, efektivity a proporcionality a právem na spravedlivý proces, aby soud sám doplňoval řízení o další skutečnosti týkající se existence chybějící daně, aniž by však byl daňový subjekt s těmito úvahami seznámen jak v řízení před správními orgány, tak v řízení před soudem?
- 5) Umožňuje čl. 17 odst. 1, čl. 49 odst. 1 a čl. 53 Listiny základních práv EU, jakož i zásada právní jistoty, aby o uložení trestu a povinnosti hradit úrok z prodlení ve výsledku rozhodovalo pouze to, jaký ze dvou procesních způsobů postihu podvodu na DPH finanční správa zvolí?

[24] Stěžovatelka navrhl, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného

[25] Žalovaný souhlasí s posouzením věci krajským soudem. Dále odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

[26] K existenci chybějící daně žalovaný konstatoval, že ji identifikoval u dodavatelů stěžovatelky, kteří mu neumožnili ověřit rozhodné skutečnosti a posléze se stali nekontaktními. Odkázal na rozsudky NSS, které se týkají nekontaktnosti společností a daňového podvodu, ze dne 8. 2. 2018, čj. 1 Afs 317/2017-38, *G. I. Cars*, ze dne 13. 8. 2020, čj. 7 Afs 428/2019-39, *KRINNER MULTI FIX*, a ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, *ExaSoft Holding*. Ke zdanění v režimu *reverse charge* žalovaný uvedl, že stěžovatelka touto námitkou patrně nesměruje k režimu přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92a a násl. zákona o dani z přidané hodnoty (ve smyslu opatření proti daňovým únikům). Ze spisového materiálu nevyplývá, že by u daných dodavatelů ke zdanění v tomto režimu docházelo. Stěžovatelka tak má zřejmě na mysli to, že dodavatelé měli pořizovat kúže z jiného členského státu. Tato skutečnost však na identifikaci chybějící daně (resp. narušení neutrality) u těchto společností nic nemění. Nelze souhlasit se stěžovatelkou, že by z rozhodnutí o odvolání nebylo patrné, jak byla dodatečně stanovena daň. Žalovaný vycházel ze skutečností týkajících se nekontaktnosti dodavatelů stěžovatelky a nemožnosti si ověřit potřebné údaje.

[27] K žalobním námitkám, které se týkaly spisového materiálu, žalovaný ve shodě s krajským soudem konstatoval, že jsou opožděné. Není pravda, že dříve tyto námitky stěžovatelka nemohla uplatnit. Po celou dobu daňového řízení mohla nahlížet do spisu a uzpůsobit tomu svou žalobní argumentaci. Citovaná judikatura, kterou stěžovatelka citovala je proto nepřipadná. Podle žalovaného je lichá argumentace, že účelově nepřeradil do veřejné části spisu důkazní prostředky svědčící ve prospěch stěžovatelky. Všechny listiny, které byly použity jako důkaz, jsou zařazeny ve veřejné části spisového materiálu. Listiny, na něž upozorňuje stěžovatelka, správce daně obdržel až poté, co seznámil stěžovatelku s výsledkem kontrolního zjištění. Tyto listiny nebyly použity v daňovém řízení jako důkaz. Žalovaný

dodal, že pan B. byl v daňovém řízení vyslechnut jako svědek a skutečnosti sdělené panem B. orgánům činným v trestním řízení nepopírají jeho svědeckou výpověď v daňovém řízení.

[28] K existenci daňového podvodu žalovaný uvedl, že jednotlivé skutečnosti jsou samy o sobě zákonné, ale ve svém souhrnu již svědčí o daňovém podvodu. Podotkl, že stěžovatelka z daňového podvodu nemusela mít žádnou výhodu.

[29] K objektivním okolnostem žalovaný konstatoval, že podle judikatury NSS není povinností finančních orgánů prokazovat např. znaleckými posudky nestandardní okolnosti chování podnikatelských subjektů. Žalovaný dále popsal jednotlivé objektivní okolnosti, z jejichž souhrnu bylo možné pojmout podezření, že se stěžovatelka účastnila daňového podvodu.

[30] Kasační námitka, která se týká ručení, byla podle žalovaného podána opožděně. Nadto se žalovaný vyjádřil, proč v projednávané věci není možné institut ručení použít.

[31] Žalovaný popsal, proč není nutné podávat předběžné otázky k SDEU.

[32] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

Replika

[33] Stěžovatelka trvá na tom, že v projednávané věci nebyla prokázána existence chybějící daně. Veřejná část spisu neobsahuje o této skutečnosti žádný důkaz. Žalovaným citovaná judikatura je v tomto ohledu nepřijatelná, neboť v citovaných rozsudcích byla alespoň obecně popsána chybějící daň a mechanismus jejího vzniku. Dále se stěžovatelka znovu vyjádřila k režimu *reverse charge* a k účasti pana B. při jednotlivých obchodech, jakož i k tomu, proč žalobní námitka ohledně vedení spisu nebyla opožděná. Stěžovatelka nadále trvá i na tom, že v meritu věci nebylo prokázáno, že jediným účelem obchodních transakcí bylo získání daňového zvýhodnění, které je v rozporu se směrnicí. Stěžovatelka se opakovaně vyjádřila k objektivním okolnostem. Uvedla, že některé objektivní okolnosti byly mimo její zjišťovací schopnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2021, čj. 5 Afs 157/2020-61, *MRAZÍRNÝ SCHMIDT*). Stěžovatelka vysvětlila, proč navržené předběžné otázky je nutné předložit SDEU. Podle stěžovatelky námitka, která se týká ručení, není opožděná. Stanovisko generální advokátky, v němž se vyjadřuje i k institutu ručení, stěžovatelka v době podání kasační stížnosti neměla k dispozici. Stěžovatelka kromě zrušení rozsudku krajského soudu v replice navrhla i zrušení rozhodnutí žalovaného.

Vyjádření žalovaného

[34] Podle žalovaného stěžovatelka účelově překrucuje to, jak byla popsána existence chybějící daně. Chybějící daň žalovaný znovu popsal. Takto koncipovanou chybějící daň podle žalovaného přijímá i judikatura NSS. Žalovaný konstatoval, že skutečnosti o režimu *reverse charge*, které uvádí stěžovatelka, nemají na identifikaci chybějící daně vliv. Žalovaný se znovu vyjádřil k veřejné části spisu. K ručení a stanovisku generální advokátky žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2022, čj. 10 Afs 57/2021-65, *EKO Logistics*.

3. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

pokračování

[35] Kasační stížnost není důvodná.

[36] Úvodem NSS poznamenává, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou dílčí námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2009, čj. 9 Afs 70/2008-13, *TIPSPORT*), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, se lze spokojit i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09) či judikatura zdejšího soudu (např. rozsudek ze dne 21. 12. 2011, čj. 4 Ads 58/2011-72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, jakými jsou i podání stěžovatelky v řízení o projednávané kasační stížnosti; jednotlivá podání stěžovatelky mají v souhrnu 56 stran. Pokud si stěžovatelka myslí, že na její košatá a obsáhlá podání musí soud reagovat stejně košatým a obsáhlým rozsudkem, mýlí se (srov. rozsudky NSS ze dne 16. 5. 2019, čj. 1 Afs 8/2019-56, 10. 1. 2019, čj. 10 As 62/2018-135, *ČEZ Obnovitelné zdroje*).

[37] NSS se dále v odůvodnění rozsudku bude zabývat obecnými východisky daňových podvodů a následně se bude zabývat kasačními námitkami. Pro přehlednost rozdělil NSS kasační námitky do následujících okruhů:

- Daňový podvod
- Objektivní okolnosti
- Opožděné žalobní body a právo na spravedlivý proces
- Ručení
- Položení předběžných otázek SDEU

Obecná východiska

[38] Projednávaná věc se týká nároku na odpočet DPH v souvislosti s možným daňovým podvodem. Tato problematika je upravena v § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

[39] Jednou z okolností, na základě které může být odepřen nárok na odpočet DPH, je zasažení zdanitelného plnění podvodem na DPH, který představuje v podstatě to, že není odvedena určitá částka později získaná jako DPH (viz rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2016, čj. 6 Afs 147/2016-28, *JUTTY GROUP*). Podvody na DPH mohou nabývat různých forem. Jak poznamenal generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem *Kittel a Recolta* (C-439/04 a C 440/04, odst. 35), ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují, ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (viz též rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2011, čj. 9 Afs 44/2011-343, *PRIMOSSA*). Podvodem na DPH se označuje např. situace, v níž jeden daňový subjekt jako účastník podvodu neodvede vybranou daň a další subjekt si ji naopak odečte, a to za účelem získání daňového zvýhodnění (srov. rozsudek NSS ve věci *VYR TYCH*). Tím je narušena daňová neutralita. Za takové situace je při posouzení nároku na odpočet daně rozhodné vzít v úvahu všechny objektivní okolnosti vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty. Vždy je třeba hledat skutkové

souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH mezi jednotlivými subjekty daňového podvodu (srov. takto shrnutí judikatury SDEU v rozsudku NSS ve věci *VYRTYCH*, body 57 a 69, viz např. také rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2015, čj. 9 Afs 163/2015-44, a ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016-58, *SARA ML*).

[40] Při rozhodování o tom, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 16/2017-43, *NURA*). Je třeba zjistit, zda podvod na dani skutečně existoval (1. podmínka). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra).

[41] Skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a jejím nárokováním vznikají, i když daňový subjekt, který uplatňuje nárok na DPH, nemá poznatky o daňovém subjektu, jenž tuto daň neodvedl do veřejného rozpočtu. Bezprostředně spolupracující subjekty ovšem musí vykazovat takové podezřelé znaky, že daňový subjekt mohl či musel vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na DPH. Pokud daňový subjekt, který uplatňuje nárok na odpočet DPH, alespoň mohl vědět, že navázal bezprostřední obchodní spolupráci s takovými subjekty, vzniká tím souvislost mezi tímto daňovým subjektem a neznámým subjektem, který neodvedl daň, přestože pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé (rozsudek NSS ve věci *EDGE CZ*).

[42] NSS poznamenává, že se nebude v projednávané věci zabývat třetí podmínkou nároku na odpočet DPH (dobrou vírou), neboť se k ní nevztahují kasační námítky.

Existence daňového podvodu

[43] Žalovaný v bodě 41 svého rozhodnutí uvedl, že stěžovatelka zakoupila zboží od společností Betunada, Zenodocal a Marginal s DPH. Stěžovatelka kupní cenu za dané zboží uhradila. Zmíněné společnosti však neodvedly DPH do státního rozpočtu. Přitom všechny tyto společnosti vykazují znaky, jež jsou typické pro podvody na DPH. V bodě 59 svého rozhodnutí žalovaný dále konstatoval, že daňová neutralita byla narušena tím, že zmíněné společnosti neumožnily správci daně ověřit správnost a úplnost údajů, které vykazaly v daňových přiznáních. Na výzvu správce daně totiž nepředložily žádné doklady ani jiné důkazy a následně se staly nekontaktními. Žalovaný v bodě 61 svého rozhodnutí podotkl, že neodvedení daně nebylo důsledkem podnikatelského selhání nebo jiného omluvitelného důvodu, ale důsledkem podvodného jednání.

[44] Z uvedeného je patrné, že žalovaný identifikoval chybějící daň. Konkrétně se jednalo o daň, kterou neuhradili dodavatelé stěžovatelky, přestože součástí kupní ceny zboží byla i DPH. Tuto skutečnost uvedl krajský soud v bodě 60 napadeného rozsudku. S ohledem na to, co bylo uvedeno v předchozím bodě, si identifikaci chybějící daně krajský soud nedomýšlel a tato skutečnost nebyla uvedena poprvé až v napadeném rozsudku. Krajský soud vycházel

pokračování

z toho, co zjistily finanční orgány. NSS podotýká, že daňová ztráta nemusela nastat u stěžovatelky, stejně tak jako u ní nemusely nastat skutečnosti, které narušují daňovou neutralitu. Je nutné, aby byl identifikován podvodný řetězec, v němž existuje chybějící daň. To se v projednávané věci stalo, neboť chybějící daň nevznikla na základě nějakého podnikatelského selhání či omylu. To lze dovodit z řady okolností, které žalovaný podrobně popsal. NSS podotýká, že finanční orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně který z dodavatelů v řetězci spáchal podvod (neodvedl daň). Musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, *ALADIN plus*). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vyličit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že byla narušena daňová neutralita (rozsudek NSS ze dne 14. 5. 2020, čj. 1 Afs 493/2019-32, *FILÁK*).

[45] Finanční orgány existenci daňového podvodu dovozovaly ze série dalších podezřelých skutečností. Konkrétně sem zařadily to, že dodavatelské společnosti byly „předzaložené“ společnosti, tzv. *ready-made* společnosti, které sídlí na virtuálních adresách, a posléze se staly nespolehlivými plátcí DPH nebo jim byla zrušena registrace k DPH. Tyto společnosti také neměly žádné webové stránky, provozovnu (pouze společnost Marginal měla dvě provozovny, které nesouvisely s prodejem surových kůží), materiální nebo personální zdroje, nezveřejňovaly účetní závěrky, platby probíhaly pozpátku. Existenci daňového podvodu dokazují i svědecké výpovědi jednatelů dodavatelských společností, z nichž vyplynulo, že jednatelé za společnosti nikdy nevedli účetnictví, nesestavovali ani nepodávali daňová přiznání a nebylo jim známo, zda doklady, které se týkaly obchodování se stěžovatelkou, byly zahrnuty v evidenci pro účely DPH. Jednatelé těchto společností buď pro společnost nikdy žádnou podnikatelskou činnost nevykonávali, nebo se věnovali činnosti, která s prodejem surových kůží nesouvisela, a v ostatních obchodních transakcích ponechali volnou ruku třetí osobě. O spolupráci se stěžovatelkou neměli žádné nebo jen omezené povědomí. Společnosti pojí osoba pana Ž., kterému jednatelé udělili neomezenou plnou moc. Jednatelé společnosti Betunada a Zenodocal dokonce přímo uvedli, že je pan Ž. požádal, zda by mohl prostřednictvím společností, jichž jsou jednateli, provádět své obchody, neboť nemohl podnikat sám. Obchodní spolupráce dodavatelských společností se stěžovatelkou měla vždy shodné schéma. Stěžovatelka byla za dodavatelské společnosti vždy kontaktována panem Ž. s panem B.. Způsob navázání spolupráce byl tedy vždy shodný. Stěžovatelka si neověřila vztah těchto pánů s dodavatelskými společnostmi. Spolupráce mezi stěžovatelkou a společnostmi Betunada a Zenodocal dokonce probíhala pouze na základě ústní dohody. Se společností Marginal stěžovatelka uzavřela písemnou smlouvu, kterou podepsala jednatelka společnosti Marginal, ale až poté, co proběhlo několik dodávek. Veškerá další spolupráce za dodavatelské společnosti probíhala prostřednictvím pana B.. Stěžovatelka od svých dodavatelů zboží nikdy aktivně neobjednávala, ale vyčkávala, až ji s nabídkou zboží kontaktuje pan B.. Dále žalovaný jako skutečnost, která svědčí o existenci daňového podvodu, identifikoval to, že žádný ze zmíněných dodavatelů nebyl registrován u Státní veterinární správy (to je při obchodování se surovými kůžemi nutné). Dále žalovaný zjistil, že pan B. vystavoval dokumenty, ve kterých uváděl nepravdivé údaje.

[46] NSS konstatuje, že jednotlivé skutečnosti, z nichž žalovaný dovodil, že v daném případě byla stěžovatelka zapojena do podvodného obchodního řetězce, samy o sobě nevypovídají

o existenci daňového podvodu. Ze souhrnu skutkových okolností lze však dovodit, že se o daňový podvod jednalo (viz např. rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, *KRPOL*, či ze dne 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020-49, *LAKUM - KTL*). I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů nestačí sám o sobě k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost (srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 1. 2015, čj. 8 Afs 25/2012-351, bod 261, nebo ze dne 29. 3. 2012, čj. 5 Afs 7/2011-619, či rozsudek ve věci *NURA*). Podvodný řetězec posuzuje správce daně jako celek, jinými slovy, není třeba, aby konkretizoval, na jakém článku řetězce se daňový subjekt nacházel (missing trader, buffer, broker) [srov. např. rozsudek NSS ve věci *TRIMETAL*]. Už sám žalovaný v bodě 45 svého rozhodnutí konstatoval, že jednotlivé skutečnosti, z nichž dovozuje existenci daňového podvodu, samy o sobě existenci daňového podvodu nedokazují.

[47] Stěžovatelka namítala, že jí žalovaný kladl k tíži skutečnosti, které nastaly až po provedení daných obchodů a které neměla možnost si ověřit. Konkrétně se jednalo o to, že její dodavatelé nezveřejňovali účetní závěrky, stali se nespolehlivými plátcí a přijímali platby pozpátku. NSS konstatuje, že tyto skutečnosti slouží pouze k tomu, aby byl identifikován daňový podvod. Při identifikaci skutečností, z nichž lze dovodit, že byl spáchán daňový podvod, není podstatné, zda tyto skutečnosti vznikly v minulosti, při uzavírání obchodu, nebo následně (srov. rozsudek NSS ve věci *ExaSoft Holding*, bod 27). Existence daňového podvodu sama o sobě neznámá, že stěžovatelka byla do podvodného obchodování vědomě zapojena. To je posuzováno až v rámci druhé podmínky nároku na odpočet na DPH, která byla popsána výše. V bodě 60 svého rozhodnutí žalovaný výslovně konstatoval, že zmíněné okolnosti nejsou stěžovatelce kladeny k tíži. Žalovaný tedy posuzoval dané okolnosti v souladu s tím, co bylo právě popsáno.

[48] Stěžovatelka také vytkla, že finanční orgány uváděly, že dodavatelské společnosti byly nekontaktní, na druhou stranu však jejich jednatele vyslechla. NSS uvádí, že při zjišťování placení daní se dodavatelské společnosti staly nekontaktními a finanční orgány si u nich nemohly ověřit podstatné skutečnosti. Správce daně pak vyslechl osoby, které byly jednatelem dodavatelských společností v době obchodování.

[49] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že v projednávané věci bylo zdanění prováděno v tzv. režimu *reverse charge*, tedy samovyměření. V režimu *reverse charge* nemá povinnost přiznat a odvést DPH dodavatel, ale příjemce plnění. Tento režim je upraven v § 92a - § 92i zákona o dani z přidané hodnoty. Tento režim lze podle zákonné úpravy uplatnit např. na dodání zlata, nemovité věci, poskytnutí stavebních nebo montážních prací, dodání mobilních telefonů atd. Dodání surových kůží mezi tento výčet nepatří. Stěžovatelka měla pravděpodobně na mysli osvobození od daně podle § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého dodání zboží do jiného členského státu je považováno za osvobozené plnění s nárokem na odpočet v případě, že pořizovatel zboží je v jiném členském státě EU registrován k dani z přidané hodnoty. Mezi stěžovatelku a polské dodavatele však vstoupili ještě čeští dodavatelé. V posuzovaném případě finanční orgány zjistily, že stěžovatelka za poskytnuté plnění od svých dodavatelů zaplatila DPH, ti ovšem tuto daň do státního rozpočtu neodvedli. Námitka stěžovatelky v tomto ohledu proto není důvodná. Stejně tak není případná argumentace stěžovatelky, že finanční orgány nepopsaly, zda zdanění bylo provedeno na vstupu, či výstupu, a z tohoto důvodu nebyla dostatečně stanovena chybějící daň. Z výše popsaného vyplývá, že finanční orgány dostatečně konkrétně popsaly chybějící daň.

pokračování

[50] Krajský soud v bodě 67 napadeného rozsudku uvedl, že žalovaný i správce daně popsali, v čem podvod na DPH spočíval a že jeho smyslem bylo čerpat daňovou výhodu na této dani. Tím, že se celé transakce mezi polským dodavatelem a stěžovatelkou účastnili také dodavatelé společnosti Betunada, Zenodocal, a Marginal, stěžovatelce vzniklo oprávnění uplatňovat nárok na odpočet DPH, aniž by současně (vzhledem k obchodní transakci se subjektem z jiného členského státu) musela daň ve stejné výši i přiznat. Tím tak byla u stěžovatelky realizována daňová výhoda. Podle stěžovatelky je z uvedeného zřejmé, že krajský soud nechápe funkci DPH. Stěžovatelka však konkrétně nepopisuje, v čem krajský soud nechápe funkci DPH. Napadený rozsudek je nutné číst v celkovém kontextu, z něhož je zřejmé, že krajský soud pochopil funkci DPH a konkrétně popsal, jak vznikala daňová ztráta a čím byla narušena daňová neutralita (viz bod 56 a 58 napadeného rozsudku). Z toho plyne, že se stěžovatelka zapojila do podvodného řetězce, z něhož plynula daňová výhoda.

Objektivní okolnosti

[51] Jedná-li se o subjektivní stránku, tzv. zaviněnou účast na podvodných obchodech, správce daně musí prokázat, že existují objektivní okolnosti, které svědčí o tom, že stěžovatelka o podvodném charakteru obchodů věděla nebo mohla a měla vědět.

[52] V daňovém řízení je třeba chránit dobrou víru daňového subjektu tak, aby tento subjekt nebyl nespravedlivě sankcionován v případě, že byl shodou okolností a (nezaviněně) bez vlastního vědomí vtažen do řetězce dodávek, jehož cílem je získat protiprávní výhodu. Smyslem tohoto korektivu je ochránit subjektivní práva a legitimní očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomy daňového podvodu a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu. V běžných podnikatelských situacích nelze po daňovém subjektu požadovat, aby při své rutinní činnosti zkoumal – bedlivěji než běžně – zda v distribučním řetězci na některém místě došlo nebo v budoucnu může dojít k podvodnému jednání, jehož účelem je neoprávněná vratka DPH (srov. např. rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2014-47, *Lia Fail company*, bod 21; či rozsudek ve věci *VYR TYCH*, zejména bod 69).

[53] Žalovaný popsal okolnosti, z nichž dovozoval vědomost stěžovatelky o účasti na daňovém podvodu, v bodě 63 a násl. svého rozhodnutí. Konkrétně vycházel žalovaný ze způsobu navázání obchodní spolupráce skrze pana Ž. a pana B. ve všech obchodních případech. Tyto osoby nebyly jednateli, prokuristy či společníky dodavatelů. Jednatel stěžovatelky si neověřoval případné plné moci, které by dodavatelé stěžovatelky udělili jmenovaným pánům. Podezřelé bylo také to, jakým způsobem se měnily dodavatelské společnosti. Vždy po několika měsících obchodování s určitým dodavatelem do kanceláře stěžovatelky přišel pan Ž. s panem B., kteří stěžovatelce oznámili, že se dodavatel změní. Vždy ve zmíněných případech vystupovaly totožné osoby. Přitom pan B. nebyl oprávněn za dodavatelské společnosti jednat. Nadto dodavatelé sídlili na virtuálních adresách a nezveřejňovali účetní závěrky. Všichni dodavatelé měli identické znaky. Podezřelá je účast pana B. ve všech obchodních případech, protože mu nikdy nebyla udělena plná moc. Vždy jednal případně za pana Ž.. Měl na starosti např. přejímky zboží. Sám pan B. dokonce stěžovatelce dodával surové kůže. Pan B. v podstatě pomáhal své konkurenci. Jako další podezřelou skutečnost žalovaný identifikoval to, že za dodavatele nikdy nejednali jednatelé, nebyly uzavírány písemné smlouvy, dále rozpory

v dopravních dokumentech, v nichž byla jako dopravce uvedena česká společnost Palma transport, ale zboží dovážely kamiony s polskou registrační značkou.

[54] NSS konstatuje, že z uvedeného řetězce indicií je zřejmé, že to ve stěžovatce mělo vzbudit podezření, že se účastní daňového podvodu. NSS podotýká, že jednotlivá indicie jistě sama o sobě nenapovídá bez dalšího tomu, že by se stěžovatelka účastnila daňového podvodu. Ve svém souhrnu však tyto indicie vypovídají o tom, že dané obchody se vyznačovaly nestandardnostmi, které měly stěžovatelku upozornit na to, že se účastní daňového podvodu.

[55] NSS nepopírá, že svět je pestrobarevný a i způsoby obchodní spolupráce mohou nabývat různých barev. V projednávané věci však způsob spolupráce měl ve stěžovatce evokovat podezření, že se účastní daňového podvodu. V rozhodnutích finančních orgánů ani krajského soudu nejsou rozpory ohledně toho, zda dodavatelské společnosti zastupoval pan Ž., nebo ne. Finanční orgány i krajský soud poukazovaly na to, že vzhledem k tomu, jak spolupráce probíhala, si stěžovatelka neověřila plnou moc, která mu byla udělena. Jednatelé včetně jednatelky společnosti Marginal věděli, že si pan Ž. skrze dané společnosti provádí nějaké obchody, ale podrobnosti neznali.

[56] NSS dále není zřejmé, z čeho stěžovatelka vyvozuje, že krajský soud vycházel z nesprávné délky obchodní spolupráce stěžovatelky s dodavatelskými společnostmi. V části napadeného rozsudku, která se týká vlastního posouzení soudem, nic takového není. Není proto pravda, že by krajský soud účelově zkreslil skutkový stav. Nadto ohledně střídání dodavatelů nebyla podstatná délka spolupráce ani to, zda mezi účastí jednotlivých dodavatelů byly proluky. Podstatné bylo, že obchodní spolupráce byly zahajovány shodným způsobem a dodavatelské společnosti vykazovaly vždy shodné pochybné znaky.

[57] K absenci písemných smluv NSS uvádí, že tato okolnost by sama o sobě nemohla vést k závěru, že stěžovatelka věděla o účasti na daňovém podvodu. V kontextu s dalšími zmíněnými okolnostmi je to však již podezřelé. Pokud stěžovatelka uvádí, že v daném segmentu trhu je absence písemných smluv běžná, NSS ve shodě se správními orgány uvádí, že pokud někdo obchoduje se zbožím za vysoké ceny, je přinejmenším podezřelé, že si písemně nesjedná alespoň základní rámec obchodní spolupráce. Stěžovatelka také uváděla, že u společnosti Marginal trvala na uzavření písemné smlouvy. Stěžovatelka však nedodává, že na písemné formě smlouvy trvala až poté, co proběhlo 8 dodávek zboží za cca 10 mil. korun.

[58] K účasti pana B. v kontextu této projednávané věci NSS poznamenává, že podezřelé v projednávané věci bylo, že si stěžovatelka neověřila, na základě jakého oprávnění pan B. za dodavatelské společnosti jedná. Nadto je podezřelé, že pan B. byl i přímým dodavatelem stěžovatelky, a je na pováženou, proč by pomáhal své konkurenci s dodávkami pro stěžovatelku, byť jako obchodní poradce, který je odměňován.

[59] K rozporu v dopravních dokumentech NSS pouze stručně konstatuje, že v dopravních dokumentech byla uváděna jako přepravce česká společnost. Zboží však fakticky dovážely kamiony s polskou registrační značkou. Stěžovatelka namítla, že je běžné, že si přepravci nasmlouvají jiné přepravce. NSS konstatuje, že tato možnost jistě není vyloučena. Stěžovatelce však bylo kladeno k tíži to, že si nezjišťovala, proč fakticky zboží přiváží jiný přepravce. NSS opět konstatuje, že tato skutečnost sama o sobě nemůže dokládat, že se stěžovatelka vědomě

pokračování

účastnila daňového podvodu. V souhrnu s dalšími okolnosti ale vytváří celkový obraz o tom, že v projednávané věci existovaly okolnosti, z nichž mělo být stěžovatelce zřejmé, že se účastní daňového podvodu.

[60] NSS souhlasí s krajským soudem, že případy, které se týkají daňových podvodů, jsou velmi individuální a nelze je paušálně posuzovat. Pokud v některém případě nebyla např. uznána absence písemné smlouvy jako skutečnost, která by svědčila o vědomosti daňového subjektu o zapojení do daňového podvodu, neznamená to, že v jiném případě tomu nemůže být naopak. Každý jednotlivý případ je třeba posuzovat individuálně vzhledem ke konkrétním okolnostem dané věci. Proto krajský soud nepochybil, pokud se dopodrobna nevypořádal s jinými případy, které se týkají daňových podvodů.

Opožděné žalobní body a právo na spravedlivý proces

[61] Mezi účastníky řízení není sporné, že stěžovatelka uplatnila žalobní bod, který se týká nezařazení určitých důkazů do veřejné části spisu a absence soupisu spisu, až po lhůtě k uplatnění žalobních bodů. Konkrétně se jednalo o výpověď pana B.a, v níž měl sdělit, že v daných obchodech vystupoval jako odborný poradce a dostával za to odměnu.

[62] Krajský soud tuto námitku posoudil jako opožděnou. Nad rámec toho v bodě 34 uvedl, že zmíněná výpověď odpovídá tomu, co vypověděl pan B., v daňovém řízení. Žalovaný tedy nezamlčel podstatné skutečnosti, které by svědčily ve prospěch stěžovatelky.

[63] V kasační stížnosti stěžovatelka poukazovala na to, že žalobní bod není opožděný, pokud danou skutečnost nemohla uplatnit dříve. Dodala, že zmíněná výpověď ve vyhledávací části spisu, kterou žalovaný nepřeradil do veřejné části spisu, vypovídá o spolupráci zúčastněných osob s panem B. a standardech na trhu se surovými kůži. Konkrétně stěžovatelka zopakovala, že pan B. vysvětlil, že standardně vystupuje při prodeji surových kůží jako odborný poradce a dostává za to odměnu.

[64] Aniž by se NSS zabýval tím, zda se s tímto žalobním bodem (žalobními body) měl krajský soud vypořádat, nebo ho odmítnout jako opožděný, konstatuje, že skutečnosti, které by byly z daného důkazu podle stěžovatelky možné zjistit, by nic nezměnily na závěru soudu a finančních orgánů. Již výše NSS popsal, že samotný způsob spolupráce a jejího průběhu spolu s dalšími skutečnostmi svědčí o tom, že stěžovatelka musela vědět, že se účastní daňového podvodu. NSS nevylučuje, že při spolupráci různých společností může vystupovat odborný poradce, který za svou práci dostává odměnu. Pokud se k tomu připojí další skutečnosti jako v projednávané věci, nelze hovořit o formě obchodní spolupráce, ale o daňovém podvodu. NSS dále konstatuje, že správní spis obsahuje soupis jeho jednotlivých částí.

Ručení

[65] Stěžovatelka namítla, že namísto odepření nároku na odpočet daně a uložení penále měly daňové orgány použít institut ručení podle § 109 zákona o dani z přidané hodnoty.

[66] NSS konstatuje, že stěžovatelka podala blanketní kasační stížnost a soud ji vyzval usnesením ze dne 27. 5. 2021 k doplnění kasační stížnosti ve lhůtě jednoho měsíce. Toto

usnesení bylo zástupci stěžovatelky doručeno ve shodný den. Lhůta k doplnění kasační stížnosti tedy stěžovatelce uplynula dne 28. 6. 2021 (den 27. 6. 2021 připadl na neděli). Námitku, která se týká ručení, uplatnila stěžovatelka až 9. 8. 2021.

[67] Podle § 106 odst. 3 s. ř. s. je možné rozšířit kasační důvody u blanketní kasační stížnosti jen ve lhůtě k doplnění kasační stížnosti (k tomu srov. rovněž nálezy Ústavního soudu ze dne 31. 1. 2006, sp. zn. I. ÚS 390/05). NSS proto konstatuje, že námitku, která se týká ručení, stěžovatelka uplatnila opožděně.

[68] Stěžovatelka také uvedla, že v době podání kasační stížnosti, resp. v době doplnění kasační stížnosti, neměla k dispozici stanovisko generální advokátky ze dne 14. 1. 2021 ve věci C-4/20. NSS k tomu uvádí, že stanovisko generální advokátky bylo předneseno už v lednu 2021, tedy v době předtím, než stěžovatelka podala kasační stížnost.

[69] NSS dále v této souvislosti odkazuje např. na rozsudky NSS ve věci *ARMOSTAV MÍSTEK*, bod 37, ve věci *EKO Logistics*, bod 22, či ze dne 8. 10. 2021, čj. 4 Afs 99/2021-34, *MPM Invest*, bod 21, v nichž NSS dospěl při vědomí závěrů generální advokátky k tomu, že nelze namísto odepření nároku na odpočet DPH použít ručení ve smyslu § 109 zákona o dani z přidané hodnoty.

Položení předběžných otázek SDEU

[70] Stěžovatelka navrhla položení předběžných otázek SDEU. NSS konstatuje, že již z výše uvedeného je zřejmé, že s ohledem na individuální okolnosti tohoto případu není nutné předběžné otázky pokládat. Pokud je posuzovaný případ posouzen komplexně, aniž by byly vytrhovány jednotlivé indicie z kontextu, je zřejmé, že daňové orgány o odepření nároku DPH rozhodly v souladu s vnitrostátní úpravou i unijním právem.

[71] K otázce č. 1, která se týká ověřování dopravce, NSS stručně konstatuje, že nárok na odpočet DPH stěžovatelce nebyl odepřen pouze z důvodu, že dopravu zboží uskutečnil jiný dopravce, než byl deklarován v dokumentech. Stěžovatelce mělo být však podezřelé s ohledem na jiné objektivní okolnosti, že jako dopravce je uvedena česká společnost, ale zboží bylo dováženo kamiony s polskou registrační značkou. Stěžovatelka se tedy měla minimálně ptát, proč tomu tak bylo. To stěžovatelka neučinila.

[72] K otázce č. 2, která se týká ověřování daňového úniku soudem, NSS odkazuje na své odůvodnění v bodě 46. Krajský soud v projednávané věci nic neověřoval. Vycházel z toho, co bylo zjištěno v daňovém řízení.

[73] K otázce č. 3, která se týká odmítnutí výsledku svědka, NSS konstatuje, že v projednávané věci byli svědci řádně vyslechnuti a uvedli skutečnosti, které byly pro posouzení věci podstatné. Stěžovatelka výsledky chtěla ozřejmit standardy na trhu (především způsob navázání spolupráce, účast pana B. atd.). Opomíjí však, že v projednávané věci se jednotlivé indicie posuzují komplexně a zvrácení jedné či dvou indicí by bohužel nevedlo ke vyvrácení závěru o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu. K účasti pana B. na daných obchodech se NSS vyjádřil výše.

pokračování

[74] K otázce č. 4, která se týká doplňování řízení soudem o další skutečnosti, jež se týkají existence chybějící daně, NSS konstatuje, že z výše popsaného vyplývá, že krajský soud řízení o žádné nové skutečnosti nedoplňoval a vycházel pouze ze skutečností, jež zjistil žalovaný a mají oporu ve správním spise.

[75] K otázce č. 5, která se týká ručení, NSS uvádí, že v projednávané věci správní orgány postupovaly v souladu s právem. Institut ručení se v projednávané věci neměl uplatnit, jak již bylo výše vysvětleno.

4. Závěr a náklady řízení

[76] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[77] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 18. září 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu