



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **FEPO – europalety, s.r.o.** se sídlem Brněnská 1087/48, Kuřim, zastoupena JUDr. Jiřím Sehnalem, advokátem se sídlem Politických vězňů 27, Kolín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2019, č. j. 21864/19/5300-21442-809464, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 11. 2022, č. j. 29 Af 68/2019-121,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry ze dne 25. 5. 2018 a dodatečný platební výměr ze dne 4. 5. 2018. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) těmito rozhodnutími doměřil žalobkyni DPH za období leden až prosinec 2014, leden až duben 2015 a srpen 2016 v souhrnné výši 8 301 446 Kč a současně žalobkyni uložil povinnost uhradit penále ve výši 1 660 284 Kč, jelikož na základě daňové kontroly dospěl k závěru, že přijala zdanitelná plnění (dřevěné palety) od dodavatelů, kteří byli součástí řetězce zasaženého daňovým

podvodem, proto jí nepřiznal uplatněný odpočet DPH. Tyto řetězce lze rozdělit na „tuzemskou větev“ a „polskou větev“.

- [2] V „tuzemské větvi“ identifikoval žalovaný 6 obchodních řetězců:
- a) neznámý > Vše o kovech s.r.o. > K. V. > žalobkyně,
 - b) neznámý > Winchendon, s.r.o. > K. V. > žalobkyně,
 - c) neznámý > Hoistway Limited s.r.o. > K. V. > žalobkyně,
 - d) neznámý > KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ s.r.o. > TEAM MSK s.r.o. > K. V. > žalobkyně,
 - e) neznámý > Meriont s.r.o. v likvidaci > TEAM MSK s.r.o. > K. V. > žalobkyně, a
 - f) neznámý > BlueBerg s.r.o. > MM Real Servis s.r.o. > TEAM MSK s.r.o. > K. V. > žalobkyně.
- [3] V „polské větvi“ identifikoval žalovaný 2 obchodní řetězce:
- a) polští dodavatelé > H. P. > Ebro trade s.r.o. v likvidaci > Gammopal s.r.o. > žalobkyně, a
 - b) polští dodavatelé > EBRO pack s.r.o. > Ebro trade s.r.o. v likvidaci > Gammopal s.r.o. > žalobkyně.

[4] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 19. 2. 2021, č. j. 29 Af 68/2019 - 89, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Tento rozsudek však ke kasační stížnosti žalovaného zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 8. 2022, č. j. 1 Afs 85/2021 - 59, neboť krajský soud zrušil napadené rozhodnutí z důvodů, které žalobkyně v žalobě neuplatnila.

[5] V záhlaví označeným rozsudkem krajský soud v dalším řízení žalobu zamítl. Nejdříve shrnul východiska judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU týkající se podmínek odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu. Poté se zabýval tím, zda zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že v posuzované obchodní transakci došlo k podvodnému jednání, a tedy že nedošlo k odvedení daně jedním z účastníků řetězce, neboť žalobkyně namítala, že žalovaný nedostatečně prokázal existenci chybějící daně u obchodních řetězců a) až c) tuzemské větve. Podle krajského soudu je dostatečná skutečnost, že subdodavatelé žalobkyně Vše o kovech s.r.o., Winchendon, s.r.o. a Hoistway Limited s.r.o. byli pro své místně příslušné správce daně nekontaktní, nepodávají daňová přiznání a není tak možno ověřit, zda DPH na výstupu v souladu se zákonem odvedli.

[6] Obdobně měl za prokázanou existenci chybějící daně u řetězců d) a e) tuzemské větve, kterou správní orgány identifikovaly u společnosti TEAM MSK s.r.o. Chybějící daň spočívala v doměření daně z důvodu neprokázání přijetí zdanitelného plnění od dodavatele. Existenci daňového podvodu v souladu se závěry žalovaného shledal rovněž v obchodním řetězci f) tuzemské větve, kterou žalovaný identifikoval u společnosti BlueBerg s.r.o. v podobě nedoplatku na vlastní vyměřené daňové povinnosti, doměřené daně a penále na doměřené dani. Dále se tato společnost stala pro místně příslušného správce daně nekontaktní. To, že subjekt je ekonomicky aktivní, jako plátce DPH prodá zboží s DPH,

pokračování

ale vybranou DPH neodvede, ačkoliv je k tomu povinen, a poté tento dodavatel „zmizí ze scény“, nepodává daňová přiznání a je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, je dle judikatury typickou formou daňového podvodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016 - 55).

[7] Dle krajského soudu žalovaný dostatečně přesvědčivě a srozumitelně identifikoval články, které se dopustily podvodu na DPH v polské větvi. Jednalo se o H. P., Ebro trade s.r.o. v likvidaci a EBRO pack s.r.o. Zároveň dostatečně popsal skutkové okolnosti, v nichž daňový podvod spočíval - za všechny tři jmenované subjekty jednal bývalý manžel H. P., F. P., který sám měl trestním rozsudkem uložen zákaz podnikání; mezi těmito personálně propojenými subjekty docházelo k nesmyslnému přeprořádání stejného zboží či ke snížení ceny za dřevěné palety pod hodnotu, za jakou je kupovaly od svých polských dodavatelů; a jediný způsob, jakým mohly generovat zisk, bylo neuhrazení DPH, přičemž ze způsobu obchodování je zjevné, že tento model profitování z obchodů s paletami byl zamýšlený.

[8] Neztotožnil se s argumentací žalobkyně, podle které správce daně může odečíst nárok na odpočet DPH pouze v rozsahu, v jakém bylo prokázáno, že z konkrétního zdanitelného plnění nebyla odvedena DPH. Pro odepření odpočtu na DPH není nezbytné prokazovat, že chybějící daň existuje právě u všech zdanitelných plnění, poskytnutých žalobkyni, z nichž jí byl odepřen odpočet DPH. Postačí prokázat, že u určitého daňového subjektu existuje chybějící daň, že obchodní řetězec, v němž daňový subjekt figuroval, byl zasažen podvodem na DPH, a že daňový subjekt se účastnil obchodování v období, za něž byla chybějící daň identifikována, přičemž věděl nebo mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH, a neučinil veškerá opatření, která po něm lze rozumně požadovat, aby své účasti na podvodu předešel.

[9] Dále se krajský soud zabýval splněním podmínky, podle které daňový subjekt věděl či alespoň mohl vědět o tom, že se účastní obchodů zasažených podvodem na DPH, jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU. Závěr žalovaného ohledně vědomosti žalobkyně o účasti na podvodu na DPH na základě zjištěných skutečností ob stojí. Ohledně tuzemské větve krajský soud uvedl, že s přihlédnutím k ostatním okolnostem případu ve shodě s žalovaným považuje absenci písemné kupní smlouvy za podezřelou okolnost. Absence písemné smlouvy sama o sobě nečiní s ohledem na autonomii vůle subjektů soukromého práva obchod podezřelým. *„Ze skutkového stavu je nicméně zjevné, že žalobce se svými dodavateli K. V. a Gammapal s.r.o. obchodoval dlouhodobě, přičemž předmětem těchto obchodů byly dodávky palet v řádech tisíců kusů, nadto různé kvality (z hlediska míry jejich opotřebenosti), což opravdu představuje značné riziko potenciálních reklamací a sporů. Skutečností, že mezi subjekty nebyla uzavřena písemná smlouva, tak byla oslabena elementární právní jistota obchodníků, a minimálně se jeví být neobezřetným a iracionálním jednáním. Totéž konstatování stran podezřelého jednání platí i ve vztahu k nemožnosti prokázat původ zboží v tak velkém množství, ačkoliv žalobce je zkušeným a dlouhodobým obchodníkem s paletami.“* Následně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, konstatoval, že v daném případě byla ze strany žalovaného nestandardnost v obchodní praxi žalobkyně prokázána.

[10] Co se týče absence písemné smlouvy u polské větve obchodních řetězců, odkázal krajský soud na své závěry týkající se tuzemské větve. Další podezřelou skutečností

pak představovala příliš nízká cena palet. Žalobkyně od Gammopal s.r.o. nakupovala palety v některých případech za stejnou cenu či levněji, než za kolik je prodávala polská C.M.C. SPÓŁKA Z ORGANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (dále jen „C.M.C.“). Žalovaný dále prokázal, že v řetězci byla cena tak nízká, že by žalobkyni muselo být jasné, že některé články řetězce nemohou mít na zprostředkování prodeje palet legální zisk. Žalobkyně kupovala palety od jiných dodavatelů přímo v Polsku, a měla tak srovnání ceny palet. Ostatně sama žalobkyně oslovila C.M.C. s nabídkou přímého obchodu, tudíž musela znát cenu palet od C.M.C. Žalovaný tudíž dostatečně prokázal, že žalobkyni byly dostupné takové okolnosti, z nichž měla či minimálně mohla usuzovat na existenci daňového podvodu v obchodních řetězcích, do nichž se zapojila.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a další podání účastníků řízení

[11] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založila na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Upozorňuje, že chybějící daní nemůže být jakýkoliv dluh na dani, ale dluh vzniklý v důsledku podvodného jednání (rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 26. 8. 2021, č. j. 43 Af 46/2018 - 59). Krajský soud vysvětlil, u jakých subjektů existuje chybějící daň a z čeho vznikla, jenže už nevysvětlil, zda vznik chybějící daně zapříčinilo podvodné jednání těchto subjektů. Jelikož není jasné, proč uvedené subjekty dluží na DPH, nelze zjistit, zda dluží z důvodu podvodného jednání, nebo v důsledku platební neschopnosti, či z důvodu něčeho jiného. Skutečnosti (nepodání daňového přiznání, neuhrazení doměřené daně atd.), z nichž krajský soud dovodil chybějící daň, neměly původ v podvodném jednání. Z judikatury Nejvyššího správního soudu rovněž plyne, že chybějící daň musí mít s podvodným jednáním nějakou souvislost – viz rozsudky ze dne 18. 3. 2021, č. j. 9 Afs 160/2020 - 49, ze dne 14. 5. 2020, ze dne 24. 8. 2020, č. j. 6 Afs 83/2020 - 32, ze dne 14. 5. 2020, č. j. 1 Afs 493/2019 - 32, a ze dne 25. 4. 2019, č. j. 7 Afs 321/2018 - 80. Podle stěžovatelky však v daném případě vznikla chybějící daň z důvodu doměření daně pro důkazní nouzi, z nepodaných daňových přiznání, a z nezaplacení vyměřené daně, nikoliv v důsledku podvodného jednání. Chybějící daň na jedné straně a stěžovatelčin odpočet DPH na druhé straně sice nemusí být z totožného obchodu, avšak s podvodným jednáním musí mít nějakou souvislost. Příčinu chybějící daně a souvislost s podvodným jednáním žalovaný ani krajský soud neobjasnili (k tomu rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 26. 8. 2021, č. j. 43 Af 46/2018 - 59, a usnesení Soudního dvora ze dne 14. 4. 2021, č. j. C-108/20). Krajským soudem popsané nestandardnosti by mohly svědčit o daňovém podvodu, pouze pokud by skutečně vedly k cílenému daňovému podvodu.

[12] Stěžovatelka se domnívá, že v otázce identifikace chybějící daně je judikatura kasačního soudu rozporná, navrhuje proto předložení věci rozšířenému senátu. Třetí senát se v rozsudku ze dne 28. 2. 2022, č. j. 3 Afs 119/2020 - 38, odchýlil od závěrů devátého, šestého a sedmého senátu vyjádřených ve shora označených věcech, neboť shledal, že chybějící daň jako podmínka daňového podvodu může být jakýkoliv dluh na dani. Stejný názor zastává i žalovaný a krajský soud, podle kterých se může jednat o daň z nepodaného přiznání nebo z neumožnění provedení daňové kontroly a nemusí existovat souvislost mezi chybějící daní a podvodným jednáním. Chybějící daň tedy nemusí souviset s odeprným nárokem na odpočet DPH. V souvislosti s povinností předložit věc k rozhodnutí rozšířenému senátu odkazuje stěžovatelka na usnesení rozšířeného senátu

pokračování

ze dne 29. 5. 2019, č. j. 10 As 2/2018 - 31, a ze dne 29. 5. 2019, č. j. 10 As 2/2018 - 31. Tuto povinnost nelze obcházet, neboť by tím došlo k porušení práva stěžovatelky na zákonného soudce. Dále stěžovatelka upozorňuje na usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 4. 2021, č. j. 6 As 174/2019 - 35. Podle něj rozhodnutí, jež představuje ojedinělý a náležitě neodůvodněný názor, nezakládá rozpor v judikatuře, pro který by byl tříčlenný senát povinen předložit věc rozšířenému senátu. Třetí senát jen suše konstatoval, že chybějící daň v řetězci nemusí spočívat v odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v důsledku vědomé účasti na podvodu, tedy chybějící daň nemusí vzniknout v důsledku podvodného jednání. Jde o názor „odbylý jenom pár větami“. Naproti tomu názory prvního, šestého, sedmého a devátého senátu jsou podrobně odůvodněné.

[13] Stěžovatelce není jasné, jaká je skutečná výše chybějící daně a k jakému datu se chybějící daň vztahuje. Výši chybějící daně je nutné zjistit ke zdaňovacímu období, za který stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63).

[14] Stěžovatelka dále namítá, že nerezignovala na podnikatelskou opatrnost, neboť obchodovala se svými partnery, s nimiž jsou vztahy založené na dlouhodobé zkušenosti a vzájemné důvěře. Nešlo proto o neopatrnost, ale obvyklou praxi, a nebylo nutné pátrat po původu palet, ani nebylo nutné přijímat nějaká opatření. S ohledem na bezproblémovou dlouhodobou spolupráci mezi známými neměla stěžovatelka potřebu pátrat po přepravci palet a nemusela je pravidelně kontrolovat. I zákonodárce počítá s možností smluvní svobody co do formy jednání. Smluvní strany fungovaly na základě obchodních zvyklostí, které byly legální. Pokud bylo jednání stěžovatelky podle soudu neobvyklé, měl zkoumat, z čeho žalovaný vyvodil, jaké obchodování s paletami je obvyklé. Jestliže šlo jen o tvrzení žalovaného, neměl tomuto závěru krajský soud přisvědčit (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2022, č. j. 5 Afs 55/2020 - 91). Stěžovatelka nepovažuje za důvodné ani výtky žalovaného a krajského soudu týkající se neuzavření písemných smluv, jestliže i podle žalovaného se jednalo o vztahy mezi zkušenými obchodníky, kteří se dlouhodobě znají. V přátelských vztazích to není obvyklé. U svých partnerů nikdy žádné riziko neidentifikovala. I podle judikatury Nejvyššího správního soudu je na základě dlouhodobé bezvadné spolupráce akceptovatelný nižší standard smluvní dokumentace, přičemž neuzavření smlouvy písemně či nezveřejnění účetních závěrek dodavateli ve sbírce listin samo o sobě nic nevypovídá o tom, že daňový subjekt věděl o svém zapojení do podvodného řetězce (viz rozsudek ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017 - 31, obdobně též rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 8. 9. 2016, č. j. 30 Af 55/2014 - 53).

[15] Podle stěžovatelky se žalovaný a krajský soud omezili na popsání mechanismu daňového podvodu, ale opomněli prokázání účasti stěžovatelky na něm (k tomu odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 9. 2021, č. j. 29 Af 59/2019 - 58). Za chybějící daň je nutné považovat takovou, která vznikla z důvodu účasti na podvodu. Nepodání daňových přiznání společnostmi Vše o kovech s.r.o., Winchendon, s.r.o., Hoistway Limited s.r.o., a KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ s.r.o., nepředstavuje chybějící daň z důvodu daňového podvodu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2020, č. j. 7 Afs 420/2018 - 37).

[16] Žalovaný a krajský soud neuvedli, jak chybějící daň a nestandardní znaky mají zapříčinit stěžovatelčino povědomí o daňovém podvodu. V této souvislosti cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 326/2019 - 39, podle kterého je třeba prokázat skutečnosti nasvědčující existenci daňového podvodu, tedy že chybějící daň je v konkrétní věci následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění v rámci obchodování v tom kterém řetězci. Stěžovatelka neměla povědomí o své účasti na daňovém podvodu, nebyla ve spojení s těmi, u nichž žalovaný identifikoval chybějící daň, ani o chybějící dani nevěděla a vědět nemohla (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2020 č. j. 6 Afs 150/2020 - 48, a ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 95/2021 - 102). Stěžovatelka si „představuje“, že jako nestandardnost v případě obchodů mezi známými mohl žalovaný naopak označit, pokud by s nimi písemnou smlouvu uzavřela. Nadto ostatní dokumentace, jakou jsou objednávky, daňové doklady, dodací listy, CMR listy o přepravě palet, měla stěžovatelka písemně. Absence písemných smluv nepostačuje k závěru o povědomosti stěžovatelky o zapojení do daňového podvodu.

[17] V polské větvi pak žalovaný a krajský soud k tíži přičítali také existenci nízké ceny palet. Podle stěžovatelky však měli doklady ve správním spise porovnávat nikoliv pouze z hlediska ceny palet, ale i z hlediska kvality palet, protože nízká cena spočívala v nižší kvalitě palet (k tomu stěžovatelka konkrétně popsala různé druhy palet dle kvality). Ceny si v polské, tuzemské, i v další - ukrajinské - větvi odpovídají co do kvality palet, jak plyne z vyhotovené tabulky. Jestliže žalovaný ceny palet v ukrajinské a tuzemské větvi považoval za ceny obvyklé, logicky měl i ceny palet z polské větve považovat za ceny obvyklé.

[18] Stěžovatelka nevěděla, za jakou cenu prodává palety polská C.M.C. Někteří dodavatelé sídlí dále než C.M.C., proto se palety prodávaly o dopravu. Stěžovatelka nenakupovala palety od jiných výrobců v Polsku, nýbrž od společnosti Gammopal s.r.o. a od K. V.. Společnost Gammopal s.r.o. prodávala dalším minimálně 10 odběratelům stejné palety, jaké kupovala stěžovatelka. Nemohlo se proto jednat o daňový podvod z důvodu nízké ceny palet, protože „tito další odběratelé se nestíhají pro účast na podvodu na dani z přidané hodnoty“. Později C.M.C. kontaktovala stěžovatelku, že se změnila situace, že jí F. P. dluží peníze, a proto by chtěla se stěžovatelkou obchodovat. Stěžovatelka v nové spolupráci s C.M.C. nespátňuje ani náznakem svou vědomou účast na daňovém podvodu a důvody opírající se o dluhy F. P. se jí jeví jako pochopitelné.

[19] K polské větvi řetězců pak stěžovatelka namítá, že daň byla vymožena dvakrát, neboť ji správce daně doměřil i společnosti Gammopal s.r.o., čímž došlo k multiplikaci daně. Shodná situace nastala i v tuzemské větvi řetězců, neboť žalovaný odepřel nárok na odpočet daně také dodavatelům MM Real Servis s.r.o., TEAM MSK s.r.o., a K. V.. Stěžovatelka sice tuto námitku neuplatnila již v žalobě, ale o daných skutečnostech se dozvěděla teprve z rozsudků krajského soudu ze dne 31. 1. 2022, č. j. 29 Af 104/2019 - 72, a ze dne 7. 4. 2021 č. j. 29 Af 96/2019 - 48, a Městského soudu v Praze ze dne 29. 9. 2022, č. j. 14Af 54/2021-36, a ze dne 24. 3. 2022 č. j. 6 Af 16/2020 - 54.

[20] Závěrem stěžovatelka namítá, že do souhrnu okolností, které mají vypovídat o její účasti na daňovém podvodu, zahrnuli soud i žalovaný řadu okolností, které nastaly až po uskutečnění dotčených transakcí a nebyly nijak provázány s účastí stěžovatelky v řetězci. Žalovaný poukázal na to, že v řetězci se vyskytovaly nekontaktní články, které

pokračování

se správcem daně nespolupracují, po uskutečnění obchodů jim byl přidělen status nespolehlivého plátce. Tyto okolnosti nastalé *ex post* však nesouvisejí se stěžovatelskými obchody s paletami, a těžko mohou poukazovat na její povědomí o podvodu již v době jeho páchání.

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud věc posoudil správně a vypořádal se náležitě se všemi žalobními námitkami. Se závěry soudu se proto ztotožňuje. Pojem chybějící daň nelze vykládat příliš úzce, lze jej chápat nejen jako daň, kterou někdo z účastníků řetězce přiznal, ale nezaplatil, ale i daň, kterou vůbec nepřiznal či ji nepřiznal ve správné výši a později doměřenou daň nezaplatil (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2023, č. j. 10 Afs 22/2021 - 57, a ze dne 19. 11. 2021, č. j. 5 Afs 239/2020 - 46). Podle rozsudku Soudního dvora EU ze dne 28. 7. 2016, ve věci C-332/15, důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH může být jako součást daňového úniku také nesplnění povinností, konkrétně nepodání přiznání k DPH, jakož i nevedení účetnictví, které by umožňovaly kontrolu uplatnění DPH daňovou správou, a neevidování vystavených a zaplacených faktur. Proto nemohou obstát tvrzení stěžovatelky týkající se neexistence chybějící daně u společností, které nepodaly daňová přiznání. Pokud stěžovatelka uvádí, že u některých subjektů nedošlo k zaplacení vyměřené (doměřené) daně z důvodu nedostatku peněz, jde pouze o spekulace. Pro danou věc je relevantní pouze to, že daňové orgány prokázaly narušení daňové neutrality a nejednalo se o jedinou skutečnost vedoucí k závěru o existenci podvodu – v řetězcích byly prokázány nestandardní prvky, proti čemuž stěžovatelka v kasační stížnosti nebrojí. Správní orgány tudíž dostatečně zdůvodnily, proč nešlo o pouhé nesplnění daňových povinností bez souvislosti s podvodným jednáním. K námitce, že k doměření daně u subjektů TEAM MSK s.r.o., BlueBerg s.r.o. a Ebro trade s.r.o. došlo z důvodu jejich důkazní nouze, žalovaný uvádí, že je irelevantní, z jakého důvodu došlo k doměření daně u těchto společností. Na daňová řízení vedená u jednotlivých článků řetězce je třeba nahlížet odděleně. Nekontaktnost či nespolupráce ze strany některých článků v řetězci vede k neunesení důkazního břemene z jejich strany, a tudíž k neoprávněnosti nárokovaného odpočtu DPH. To však neznamená, že u jiného článku nemůže být detekován podvod na DPH.

[22] Podle žalovaného nejsou dány důvody pro předložení věci rozšířenému senátu, neboť stěžovatelka závěry judikatury nesprávně interpretuje. Z rozsudků č. j. 10 Afs 22/2021 - 57 a č. j. 5 Afs 239/2020 - 46 plyne, že ve vztahu k otázce chybějící daně neklade judikatura Soudního dvora EU žádné formální požadavky a neutralita může být narušena různými „právními“ způsoby, neplyne z ní ani, že by chybějící daň musela spočívat v odepření nároku na odpočet DPH v důsledku vědomé účasti na podvodu. Stěžovatelka nerozlišuje mezi samotným narušením daňové neutrality a podvodem na DPH.

[23] Dále žalovaný upozorňuje, že okolnosti nasvědčující účasti na podvodu mohou mít svůj původ v minulosti (obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavírání obchodů (nestandardní obchodní podmínky) i v době po uzavření obchodu (následná nekontaktnost, náhlé ukončení činnosti, nestandardní peněžní toky), jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019 - 33. Kromě toho námitku, podle které okolnosti, jež nastaly *ex post*, nemohou být relevantní pro závěr o účasti stěžovatelky na podvodu, stěžovatelka neuplatnila již v žalobě.

[24] Žalovaný rovněž dostatečně rozebral objektivní okolnosti (body 95 až 98 napadeného rozhodnutí u tuzemské větve a body 99 až 101 u polské větve), podle kterých stěžovatelka coby zkušený obchodník s paletami nebyla dostatečně obezřetná, proto musela vědět, že se účastní transakcí zasažených podvodem. Stěžovatelka se vyjadřuje jednotlivě pouze k některým skutečnostem a pomíjí je ve svém souhrnu. Přehlíží, že K. V. jako malý obchodník jí nabízel palety „po kamionech“; přestože obchodovala s paletami různé kvality, kupovala je za fixní cenu; musela vědět, že role K. V. je pouze zprostředkovatelská; v daňovém řízení přiznala svou vědomost o tom, že se palety obchodovaly v řetězci; věděla, že K. V. nakupuje palety od společnosti TEAM MSK s.r.o., jelikož jednatel této společnosti byl přítomen při vykládkách v areálu stěžovatelky; musela vědět, že její konkurent společnost TEAM MSK s.r.o. nemá žádný sklad, palety nevykupuje, a tudíž je musí rovněž přeprodávat. Stěžovatelka tvrdí pouze to, že nemusela mít uzavřené písemné smlouvy a nemusela pátrat po původu palet z důvodu dlouhodobých vztahů. Stěžovatelka na trhu s paletami působila dlouhodobě a zapojení některých článků do řetězce bylo nadbytečné, neboť obchodníci v řetězci se znali a mohli mezi sebou obchodovat i bez zapojení nadbytečných článků. Absence písemných smluv je jen další okolností přispívající do souhrnu, svědčícím o nedostatečné opatrnosti. Jelikož šlo o použité palety nejasného původu a různého opotřebení, jednalo se o rizikové obchody, u nichž je obezřetnost a jasné nastavení obchodních podmínek namístě.

[25] Pokud jde o nízkou cenu palet v polské větvi, stěžovatelka si této skutečnosti musela být vědoma, neboť nakupovala od jiných dodavatelů přímo v Polsku. Jelikož sama oslovila společnost C.M.C. s nabídkou přímého obchodu, musela znát její ceny. Argumentace stěžovatelky se mýjí s důvody napadeného rozsudku, neboť krajský soud nehovořil o ceně palet ve vztahu k „ukrajinské“ větvi a neporovnával ceny v jednotlivých detekovaných řetězcích. Závěr o tom, že stěžovatelka kupovala palety za stejnou či nižší cenu, než za jakou je prodávala polská společnost, plyne z porovnání cen v řetězci. Prodejní cenu v Polsku pak stěžovatelka musela znát. Co se týče námitky, podle které měli žalovaný a krajský soud porovnávat cenu i z hlediska kvality palet, je nepřijatelná, neboť ji stěžovatelka neuplatnila již v žalobě. Nadto na závěr o nízké ceně nemohla mít kvalita palet vliv, neboť byl učiněn na základě porovnání v rámci přeprodání v řetězci. Ohledně požadavků na obezřetnost daňového subjektu s ohledem na cenu zboží odkazuje žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60.

[26] Co se týče námitky multiplikace daně, jde o námitku částečně nepřijatelnou, nadto nedůvodnou, neboť judikatura multiplikaci daně v případě daňového podvodu připouští, přičemž odkaz stěžovatelky na rozsudek č. j. 9 Afs 69/2019 - 58 je nepřiléhavý.

[27] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného odkazuje na doplnění žaloby ze dne 5. 8. 2019 a uvádí, že skutečnosti nastalé po uskutečnění obchodních transakcí nemohou nasvědčovat na vědomost o účasti na podvodu – nekontaktnost v době daňové kontroly nepoukazuje na nekontaktnost v době uskutečnění obchodů. Ohledně nestandardních znaků v řetězci, které jsou dle stěžovatelky dva (absence písemné smlouvy a nízká cena), odkazuje rovněž na doplnění žaloby. Má za to, že proti nestandardním znakům brojila žalobní námitkou.

pokračování

[28] Co se týče uplatnění námitky, podle které měl žalovaný při posuzování výše ceny (že byla příliš nízká) zohlednit kvalitu palet, odkazuje opět na argumentaci obsaženou v doplnění žaloby. V kasační stížnosti vysvětluje, proč cena palet nebyla nízká, což zdokumentovala tabulkou, vytvořenou z daňových dokladů ve správním spise v tuzemské větvi od K. V. a od společnosti Gammopal s.r.o., v polské větvi a v ukrajinské větvi. Tabulka s cenami palet slouží k objasnění, že ceny palet nejsou nízké a jsou odvislé od kvality palet. Nejde o nepřipustnou kasační námitku, neboť jde o pokračování argumentace obsažené v žalobní námitce týkající se různých cen palet kvůli jejich různé kvalitě. Tabulka tedy pouze zpřehledňuje a uspořádává již dříve uplatněnou argumentaci.

[29] Není pravdou, že stěžovatelka kontaktovala polskou C.M.C. s nabídkou spolupráce, naopak tato společnost oslovila stěžovatelku. Následně (až po uskutečnění dotčených obchodních transakcí) začala stěžovatelka s polskou společností obchodovat.

[30] K přípustnosti námitky multiplikace daně ve vztahu k tuzemské větvi řetězců stěžovatelka opakuje, že neznala rozsudky, na něž odkazuje v kasační stížnosti, a proto námitku nemohla uplatnit dříve. Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2017, č. j. 4 Afs 140/2017 - 54, a rozsudek Soudního dvora EU ze dne 24. 11. 2022, C-596/21, a odvozuje z nich, že nárok na odpočet daně lze odepřít u společností Ebro Trade s.r.o. a Gammopal s.r.o., avšak nikoli u dalších článků řetězce. Ve vztahu ke společnosti Gammopal s.r.o. měl námitku vypořádat krajský soud, nikoliv žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti.

[31] Žalovaný ve vyjádření k replice stěžovatelky konstatuje, že stěžovatelka se v doplnění žaloby ze dne 5. 8. 2019 sice vyjadřovala k nekontaktnosti článků v řetězci. Námitku ale neuplatnila tak, že by z ní vyplývalo, že do souhrnu okolností, které mají vypovídat o účasti stěžovatelky na daňovém podvodu, nelze zahrnout okolnosti, které nastaly až *ex post*. I pokud by s tím kasační soud nesouhlasil, je námitka nedůvodná. Kromě toho žalovaný v části napadeného rozhodnutí (body 94 až 104), kde se zabýval vědomostí stěžovatelky o zapojení do daňového podvodu, vůbec neargumentoval nekontaktností subdodavatelů či udělením statusu nespolehlivého plátce, proto se kasační argumentace míjí s obsahem napadeného rozhodnutí. Pokud pak stěžovatelka uvádí, že nestandardní znaky jsou pouze dva, pak se ale jedná o skutečnosti, které žalovaný zohlednil v rámci vědomostního testu, nikoliv při posuzování okolností svědčících o existenci daňového podvodu v dotčených řetězcích. Je zřejmé, že mezi tím stěžovatelka nerozlišuje.

[32] Co se týče nízké ceny palet, zdůrazňuje žalovaný, že nepochybně různou míru opotřebení palet. Tvrzení stěžovatelky podporují závěry žalovaného ohledně fixních cen v tuzemské větvi, neboť je podezřelé, že za dané situace nakupovala stěžovatelka palety za fixní cenu a nezajímala se o jejich původ. Kromě toho stěžovatelka nakupovala palety v období od února 2014 do února 2015 od dalších dvou polských společností, a proto musela vědět, že cena je nízká. Jednatel stěžovatelky u ústního jednání dne 10. 2. 2017 uváděl, že se snažil domluvit přímou dodávku od společnosti C.M.C., což je v rozporu s nynějším tvrzením stěžovatelky, že danou společnost neoslovila. Dle obsahu CMR listů musela stěžovatelka vědět, že se v řetězci nachází ještě další článek, společnost EMBRO pack s.r.o., a s ohledem na povědomí o cenách v Polsku musela přinejmenším tušit, že aby každý

z článků v řetězci měl alespoň přiměřený zisk, musí být cena uměle snižována neplněním daňových povinností. Tvrzení ohledně okolností následné spolupráce se společností C.M.C. shledal žalovaný nevěrohodným (bod 160 napadeného rozhodnutí).

[33] K multiplikaci daně žalovaný uvádí, že je rozsudek č. j. 4 Afs 140/2017 - 54 nepřiléhavý, neboť se týká zajištění DPH prostřednictvím zajišťovacích příkazů v situaci, kdy správní orgány již z totožných transakcí požadovaly daň uhradit prostřednictvím ručitelských výzev. Z rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-596/21 plyne, že nárok na odpočet DPH je nutné odeprít všem článkům řetězce. Stěžovatelka v kasační stížnosti sama uváděla, že se k této námitce krajský soud vyjádřil, a navíc je nedůvodná.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[34] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[35] Kasační stížnost **není** důvodná.

a) Východiska judikatury k daňovým podvodům

[36] Z judikatury kasačního soudu opírající se o judikaturu Soudního dvora EU plyne, že správní orgány a soudy mohou odmítnout přiznat nárok na odpočet, je-li z hlediska objektivních okolností prokázáno, že došlo k uplatnění tohoto nároku podvodně nebo zneužívajícím způsobem (viz rozsudek ze dne 3. 3. 2005, *Fini H*, C-32/03, body 33 a 34, rozsudek ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 55, rozsudek ze dne 29. 3. 2012, ve věci C-414/10, *Véleclair*, bod 32, rozsudek ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 42, či ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*). Přiznání nároku na odpočet lze odmítnout, pokud se s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokáže, 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 spáchaného dodavatelem či jiným subjektem na vstupu (rozsudek ze dne 16. 10. 2019, ve věci C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*, bod 35, a rozsudek ze dne 3. 10. 2019, ve věci C-329/18, *Valsts ieņēmumu dienests proti „Altic“ SIA*, bod 30). Avšak subjekty, které přijmou veškerá opatření, jež od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legitimitě těchto plnění, aniž by riskovaly ztrátou nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudky ze dne 6. 7. 2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, bod 51, a ze dne 21. 6. 2012, ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 53). Zároveň je však v souladu s citovanou judikaturou oprávněné požadovat po daňových subjektech, aby přijaly všechna opatření, která po nich lze rozumně vyžadovat, k zajištění, že prováděná plnění nepovedou k jejich účasti na daňovém podvodu. Je pak na daňovém subjektu, aby prokázal, že přijal opatření, která měla jeho účasti zabránit, a že byl v dobré víře, že plnění, jehož se účastní, není součástí daňového podvodu (rozsudky Nejvyššího

pokračování

správního soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018 - 42, či ze dne 12. 2. 2020, č. j. 1 Afs 352/2018 - 44).

[37] Judikatura Soudního dvora EU a správních soudů na základě shora popsaných východisek vytvořila několikastupňový test (algoritmus) stanovující, jak postupovat, aby bylo možno plátcí odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu jeho účasti na daňovém podvodu (srov. např. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 18. 5. 2017, C-624/15, *Litdana*, či rozsudek NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017 - 47, či ze dne 20. 8. 2020, č. j. 8 Afs 232/2018 - 45, bod 24). Nejprve je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo (1. krok). Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda daňový subjekt věděl nebo měl vědět, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. krok – objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu (3. krok – subjektivní okolnosti).

[38] Nutno podotknout, že judikatura Nejvyššího správního soudu se během posledního roku značně zpřísnila s ohledem na rozsudek Soudního dvora EU. V novějším rozsudku ze dne 24. 11. 2022, ve věci C-596/21, *Finanzamt M*, Soudní dvůr nepřisvědčil názoru předkládajícího soudu, podle kterého lze odepřít nárok na odpočet DPH jen v rozsahu, v němž se jeví jako nezbytný pro kompenzaci ztráty daňových příjmů způsobené podvodným jednáním. SDEU zdůraznil potřebu boje proti daňovým únikům a s tím spjatou nemožnost jednotlivců dovolávat se norem unijního práva podvodným nebo zneužívajícím způsobem. Proto pokud se prokáže, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že pořízením určitého zboží či služeb se účastní plnění zasaženého únikem na DPH, účastní se tohoto úniku, i když z něj nemá sama žádný prospěch. Takové osobě musí být nárok na odpočet odepřen v plném rozsahu (bod 38 a v něm citované rozhodnutí). Na toto rozhodnutí pak Nejvyšší správní soud navázal rozsudkem ze dne 19. 1. 2023, č. j. 1 Afs 101/2021-42, v němž nepřipustil ani částečné uznání nároku na odpočet daně, jestliže byly obchody, v jejichž rámci se zdanitelná plnění uskutečnila, zasaženy daňovým podvodem.

b) K návrhu na předložení věci rozšířenému senátu

[39] Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkou, podle které existuje v jeho judikatuře rozpor v otázce rozhodné pro posouzení podané kasační stížnosti, a proto je rozhodující senát povinen předložit věc rozšířenému senátu. S názorem stěžovatelky se však neztotožňuje. Naopak souhlasí s žalovaným, že stěžovatelka závěry judikatury nesprávně interpretuje, případně je vytrhává z kontextu.

[40] Z rozsudku č. j. 3 Afs 119/2020 nevyplývá, že mezi podvodným jednáním a chybějící daní v řetězci nemusí být žádná vazba. Naopak kasační soud posuzoval tento případ na podkladě skutkových okolností, z nichž byla jasně zřejmá vazba mezi podvodným jednáním a chybějící daní. Kromě toho upozornil, že v daném případě byla chybějící daň identifikována také u dalších společností, které byly nekontaktní, přičemž „daňové orgány v rámci identifikace chybějící daně u daných společností neustaly u prostého poukazu na jejich nekontaktnost, nýbrž s poukazem na zjištění o násobném, neodůvodněném, navyšování cen fakturovaných plnění osvětlily, proč shledaly, že účelem příslušných obchodních transakcí bylo

získání výhody – čerpání nadměrného odpočtu DPH“. Výslovně se pak zabýval otázkou, zda daňovému subjektu na konci řetězce lze odepřít nárok na odpočet DPH kvůli účasti na podvodu, jestliže jeho přímému dodavateli v rámci podvodného řetězce byla daň doměřena z důvodu neprokázání přijetí (uskutečnění) deklarovaných plnění, nikoliv z důvodu účasti na daňovém podvodu. Dospěl přitom k závěru, že taková situace v rámci podvodného řetězce může nastat a nijak neodporuje judikatuře Soudního dvora EU, neboť „požadavek, že by chybějící daň v řetězci musela spočívat v odepření nároku na odpočet DPH v důsledku vědomé účasti na podvodu, z relevantní judikatury Soudního dvora EU ani Nejvyššího správního soudu nelze dovodit“. Ze závěrů rozsudku však nelze dovodit, že by chybějící daň v řetězci mohla být jakýmkoliv dluhem na dani bez souvislosti s transakcemi zasaženými podvodným jednáním. Takovým způsobem interpretuje dotčené rozhodnutí pouze stěžovatelka. Ze závěru, podle kterého může chybějící daň vzniknout i z důvodu neprokázání přijetí zdanitelných plnění některým z článků v řetězci, nelze dovozovat, že takto vzniklá daň nemusí vůbec souviset s podvodným jednáním.

[41] Rozsudek č. j. 3 Afs 119/2020 tedy nijak neodporuje jiným rozsudkům kasačního soudu, na které odkazuje stěžovatelka. Pokud v konkrétních rozhodnutích Nejvyšší správní soud vytýkal orgánům daňové správy, že neprokázaly vazbu mezi transakcemi zasaženými podvodným jednáním, chybějící daní a nárokováním odpočtem na DPH, který byl daňovému subjektu odepřen, pak vždy zkoumal skutečnosti vyplývající ze správního spisu toho kterého konkrétního případu, a nelze z toho bez dalšího vyvozovat důsledky pro nyní posuzovanou věc. Obecně je totiž judikatura jednotná v tom, že chybějící daň může být identifikována i u subjektu, který je nekontaktní, který nepodal daňové přiznání či kterému byla daň doměřena z jiného důvodu než z účasti na podvodném jednání (např. neunesení důkazního břemene o přijetí zdanitelných plnění z důvodu pasivity či nekontaktnosti daného subjektu), pokud má vazbu na podvodné jednání. Vždy se musí prokázat skutečnosti poukazující na podvodné jednání v rámci dotčených transakcí, z nichž je nárokován odpočet DPH a u nichž se daň někde v rámci řetězce „ztratila“. Ze souhrnu všech takových okolností, které hodnotí správní orgány a následně správní soudy případ od případu, musí vyplývat spojení mezi podvodným jednáním, chybějící daní a transakcemi, z nichž je uplatňován nárok na odpočet DPH na výstupu. Nelze však bez dalšího požadovat, aby správce daně ztotožňoval každou konkrétní transakci s přesnou částí chybějící daně.

[42] Již vůbec pak judikatura nezachází tak daleko, že by bylo třeba zkoumat přesné pohnutky, které vedly daný článek v řetězci (u něhož byla identifikována chybějící daň) k nepřiznání či nezaplacení daně. S ohledem na podstatu daňových podvodů není reálné, aby daňová správa zkoumala příčiny chybějící daně způsobem, který požaduje stěžovatelka. Jestliže správní orgány odhalí řetězec obchodů uskutečněných za pochybných okolností (i tyto podezřelé znaky musí správce daně dostatečně prokázat), z nichž lze usuzovat na podvodné jednání, a v takovém řetězci existuje chybějící daň, která souvisí s pochybnými transakcemi, je vazba dostatečná. Jinými slovy, musí existovat souvislost mezi nestandardnostmi v řetězci a chybějící daní a není třeba zkoumat subjektivní pohnutky subjektu, u kterého došlo ke vzniku chybějící daně. Bylo by absurdní zjišťovat, zda důvodem pro nepřiznání či neuhrazení daně nebyla u dotčeného subjektu (u kterého bývá obvyklým znakem, že se po uskutečnění obchodů stane nekontaktním) např. jeho platební neschopnost. Takový model by usnadnil páchání podvodů na DPH a daňové správě prakticky znemožnil podvodné jednání prokázat. Požadavek na prokázání vazby

pokračování

(souvislosti) mezi podvodným jednáním, chybějící daní a nárokovaných odpočtem na DPH nelze zaměňovat za požadavek prokazování konkrétních pohnutek a subjektivních důvodů neodvedení daně u *missing tradera*.

[43] Stejně tak nelze zaměňovat požadavek na prokázání vědomosti o účasti na podvodu (případně nedostatečné obezřetnosti) s prokázáním toho, že u subjektu, jemuž je nárok na odpočet odepřen, musí být hlavní motivací k uskutečnění obchodů daňový únik. Takové požadavky z judikatury vůbec nevyplývají. Naopak ze shora citovaného rozsudku Soudního dvora EU ve věci *Finanzamt M* vyplývá, že subjekt, jemuž se odpírá nárok na odpočet DPH z důvodu vědomé účasti na podvodu, nemusí mít z podvodného jednání vůbec žádný prospěch a odepřený nárok na odpočet DPH může být vyšší než chybějící daň.

c) K existenci podvodu u dotčených transakcí a vědomosti stěžovatelky o své účasti na něm

[44] Nejvyšší správní soud na tomto místě nejdříve shrne skutečnosti plynoucí z napadeného rozhodnutí. Žalovaný v něm podrobně rozebral okolnosti obchodování v řetězcích tuzemské větve a identifikoval chybějící daň u společností Vše o kovech s.r.o. (společnost i její jednatel byli pro správce daně nekontaktní a společnost nepodávala daňová přiznání), Winchendon s.r.o. (společnost byla nekontaktní a nepodala daňové přiznání ani na výzvu správce daně, její jednatel, občan Uzbekistánu, měl platné povolení k pobytu na území ČR do roku 2011), Hoistway s.r.o. (společnost byla nekontaktní a nepodala daňová přiznání ani na výzvu správce daně, její jednatel, občan Ukrajiny, byl do července 2014 ubytován v pobytovém středisku Kostelec nad Orlicí, po jeho odchodu je neznámého pobytu a měl uložené soudní vyhoštění do 11. 12. 2019), KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ s.r.o. (byla pro správce daně nekontaktní, stejně tak jako její jednatel, nereagovala na výzvy a nepodávala daňová přiznání), Meriot s.r.o. v likvidaci (na výzvy k odstranění pochybností nereagovala, daň jí byla doměřena v rozdílu přes 3,4 mil. Kč vyšší než daň tvrzená, přičemž platební výměry neuhradila) a BlueBerg s.r.o. (nebyla pro správce daně kontaktní, podala daňové přiznání opožděně a daň neuhradila, daňovou kontrolu se u ní nepodařilo zahájit, daň jí byla doměřena ve výši přes 1,7 mil. Kč z důvodu neprokázání vstupů ve velkém množství - souhrnně bez identifikace dodavatele - a neprokázání přijetí zdanitelných plnění od společnosti MPSJ a.s., tuto daň neuhradila). V rámci těchto řetězců pak nebyly uzavírány žádné písemné smlouvy, obchodovalo se ve velkém množství za fixní a předem určené ceny, ačkoliv se jednalo o použité palety (tedy v různé kvalitě a míře opotřebení), do řetězců byly zapojeny zcela nadbytečné články, přes které zboží přecházelo jen fakturačně, a obchodníci se chovali iracionálně a rizikově s naprostou rezignací na podnikatelskou opatrnost, ačkoliv se jednalo o obchodníky zkušené. Jednalo se o opakující se model řetězců, ve kterých figurují různí dodavatelé, u nichž se daň „ztratila“.

[45] Co se týče vědomosti stěžovatelky o zapojení do podvodného řetězce v tuzemsku, vycházel žalovaný z toho, že stěžovatelka tolerovala podnikání pana K. V. vedle sebe ve svém vlastním areálu a umožnila mu využívat svou plochu výměnou za to, že jí skládal palety z kamionů. Ačkoliv to byl malý obchodník, nakupovala od něj palety po tisících kusech, aniž by se zajímala o jejich původ, a uzavřela s ním písemné smlouvy, přestože šlo o palety použité, v různém opotřebení, ale cena byla fixní. Stěžovatelka musela vědět, že role pana V. je pouze „zprostředkovatelská“ i od koho palety nakupuje, neboť jednatel společnosti TEAM MSK s.r.o., pan S., kterého jednatel stěžovatelky znal, byl přítomen

vykládek s panem V. u stěžovatelky. Navíc v podání ze dne 5. 10. 2016 stěžovatelka sama uvedla, že ví, že se palety obchodovaly v řetězci, ale bylo to v pořádku, protože každý článek v řetězci měl z obchodování nějaký profit.

[46] V polské větvi řetězců žalovaný rovněž popsal mnoho nestandardností a identifikoval chybějící daň u H. P. (nepodala daňové přiznání, byla jí vyměřena daň přesahující 3,1 mil. Kč, kterou neuhradila, za daňové podvody byla i odsouzena a nachází se ve výkonu trestu odnětí svobody), společností Ebro Trade s.r.o. v likvidaci (nehradila vykázané daňové povinnosti, po zahájení daňové kontroly přestala se správcem daně komunikovat a stala se nekontaktní, proto neprokázala oprávněnost uplatněné daně na vstupu, kdy původně vykazovala vysoké vstupy a výstupy – tedy nízkou daňovou povinnost, a byla jí doměřena daň přesahující 14 mil. Kč, kterou neuhradila) a EBRO pack s.r.o. (podávala neúčinná daňová přiznání, následně byla nekontaktní, nereagovala na výzvy a neumožnila zahájit daňovou kontrolu, vykázanou daňovou povinnost přes 4 mil. Kč neuhradila). Všechny tyto osoby byly následně označeny jako nespolehliví plátcí DPH. V těchto řetězcích docházelo rovněž k zapojování nadbytečných článků (včetně přepravy mezi společnostmi EBRO), obchodníci rezignovali na podnikatelskou opatrnost, nízká cena v nich nevzbuzovala podezření, všechny jmenované články řetězce měly pouze virtuální sídla a žádné předpoklady pro výkon ekonomické činnosti. Nelogické bylo i počínání jednatele společnosti Gammopal s.r.o., pana B. (nakupoval palety dle svých slov za výhodnou cenu, přesto rezignoval na podnikatelskou opatrnost), přičemž jeho výpověď nebyla věrohodná. Dle CMR listů se palety dovážely z Polska rovnou ke stěžovatelce, v některých případech i k jejím odběratelům – na místa, kde měl pan B. dle své výpovědi palety přebírat, dodáváno nebylo a šlo o místa zcela mimo evidovanou trasu, nevěrohodné je i tvrzení, že palety na kamionu všechny kontroloval, jelikož by tak musel činit někde u dálnice uprostřed přepravy, pan B. se v některých tvrzeních sám popíral. Palety se přepravovaly po tisících kusech za nízkou cenu a obchodníci se chovali rizikově. Přes společnost Gammopal s.r.o. se palety pouze „přefakturovaly“.

[47] Podle napadeného rozhodnutí musela stěžovatelka vědět, že palety nakupuje příliš levně, neboť cena byla stejná nebo nižší, než za kolik prodávala polská C.M.C. Stěžovatelka nakupovala palety v Polsku od jiných výrobců. Jednatel stěžovatelky se snažil domluvit dodávky přímo od C.M.C., ale jeho tvrzení (s ohledem na odpověď C.M.C. získanou na základě žádosti o mezinárodní spolupráci), že C.M.C. odmítla přímé obchodování, neboť má výhradní zastoupení u společnosti EBRO, se ukázalo jako nepravdivé. Dle CMR listů stěžovatelka musela vědět, že do řetězce je zapojena společnost EBRO pack s.r.o. Stěžovatelce muselo být s ohledem na nízké ceny zřejmé, že jednotlivé články v řetězci mohou mít profit jedině z neodvedené daně. Jelikož palety jsou zboží rychle podléhající zkáze a jednalo se o obchody po tisících kusech, nejednala stěžovatelka dle žalovaného dostatečně obezřetně, jestliže neuzavřela písemné smlouvy.

[48] Stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření k zamezení své účasti na podvodu, neboť neuzavřela písemné smlouvy a neprověřovala původ palet, ačkoliv obchodovala ve velkém množství s použitými paletami, kupovala je za nízkou cenu od subjektů, o nichž věděla, že jsou to pouze přepravníci, nemají potřebné zázemí a s paletami nepřichází fyzicky do kontaktu. Obchody stály pouze na osobních známostech. Riziku se stěžovatelka

pokračování

vystavovala vědomě pravděpodobně pod vidinou snadného profitu. Neučinila žádná přiměřená opatření k zabránění účasti na podvodu.

[49] Nejvyšší správní soud nijak nezpochybnuje východiska judikatury, o které stěžovatelka opírá svou argumentaci, avšak neztotožňuje se se způsobem, jakým je stěžovatelka na podkladě okolností nyní posuzovaného případu vykládá. Stěžovatelka směšuje okolnosti, z nichž žalovaný usuzuje na existenci daňového podvodu, a okolnosti, na základě nichž dospěl k závěru o stěžovatelčině vědomosti o účasti na podvodu, resp. o její nedostatečné obezřetnosti. Pokud pak tvrdí, že také proti nestandardním znakům svědčícím o existenci podvodu v jednotlivých řetězcích rovněž brojila žalobní námitkou, je toto tvrzení založeno opět na směšování okolností týkajících se existence podvodu v obchodním řetězci na straně jedné a vědomé účasti stěžovatelky na podvodu na straně druhé. Stěžovatelka v žalobě konkrétně brojila proti skutečnostem, které vedly správní orgány k závěru, že musela vědět o své účasti na daňovém podvodu. Na str. 17 doplnění žaloby sama poznamenala, že důvody pro existenci podvodu a neodvedení daně žalovaný uvedl, ale neuvedl, proč se podvodu účastnila i stěžovatelka. S ohledem na to jsou zcela nepřipadné požadavky stěžovatelky, podle nichž by měl žalovaný prokazovat, že chybějící daň, a s ní související nestandardní znaky, jsou následkem cílené snahy stěžovatelky získat neoprávněnou daňovou výhodu. Cílenou snahu o vylákání neoprávněné daňové výhody je třeba prokazovat v rámci posuzování, zda jsou obchodní transakce zasaženy daňovým podvodem, nikoliv v rámci hodnocení, zda o něm měla stěžovatelka vědět.

[50] Ze shora popsanych skutečností, z nichž žalovaný vycházel, je zřejmé, že v dané věci nestojí závěr o chybějící dani v řetězcích pouze na skutečnosti, že některý článek nepodal daňové přiznání, neprokázal přijetí zdanitelného plnění či nezaplatil přiznanou či doměřenou daň. Tyto skutečnosti nepochybně souvisí s tím, že dotčené transakce vykazovaly nestandardní znaky – v tuzemské větvi se obchodovalo „ve velkém“ bez písemných smluv a za fixní a předem určené ceny, ačkoliv šlo o použité palety; jednalo se o opakující se model řetězců s různými dodavateli, u nichž se daň „ztratila“; některé subjekty byly do transakcí zapojeny nadbytečně, často jen „fakturačně“; obchodníci rezignovali na běžnou podnikatelskou opatrnost. V polské větvi se rovněž obchodovalo ve velkém bez písemných smluv; docházelo k zapojování nadbytečných článků; obchodníci rezignovali na podnikatelskou opatrnost, nízká cena v nich nevzbuzovala podezření; palety se přeprodovaly po tisících kusech za nízkou cenu a obchodníci se chovali rizikově, přes společnost Gammopal s.r.o. se palety pouze „přefakturovaly“ a fakticky se dovážely přímo ke stěžovatelce; přes zapojení několika článků do řetězce byla cena, za kterou palety koupila stěžovatelka, nižší či stejná jako na počátku řetězce. Nejvyšší správní soud považuje zjištěné skutečnosti za dostatečné pro závěr, že v dotčených řetězcích docházelo k podvodnému jednání.

[51] V této souvislosti se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, podle které nelze zohlednit skutečnosti, jež nastaly až *ex post* po uskutečnění posuzovaných obchodů. Nesouhlasí s žalovaným, že je tato námitka nepřipustná, neboť její předobraz se nachází na str. 5 doplnění žaloby, kde stěžovatelka tvrdí, že pokud jednala v dobré víře (jelikož subdodavatelé nebyli vedeni jako nespolehliví plátcí DPH), nelze jí klást k tíži skutečnosti následně zjištěné žalovaným, a to v souvislosti s prokazováním vědomosti stěžovatelky o zapojení do podvodného řetězce. Dále na str. 10 doplnění žaloby se uvádí, že každá

transakce musí být posuzována sama o sobě a jejich charakter nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi. Stěžovatelka tedy již v žalobě vytýkala žalovanému, že zohlednil následnou nekontaktnost některých článků řetězce, byť primárně tuto námitku vztahuje ke své (ne)vědomosti o účasti na podvodu. Jinak řečeno i zde směřuje skutečnosti, z nichž lze dovozovat podvodné jednání v řetězci, se skutečnostmi prokazujícími vědomost stěžovatelky o zapojení do řetězce. Nejvyšší správní soud konstatuje, že samotnou existenci podvodu lze odvozovat i od skutečností nastalých až po uskutečnění podvodem zasažených transakcí. Teprve co se týče posuzování vědomosti daňového subjektu o svém zapojení do podvodu na DPH, nelze mu přičítat k tíži skutečnosti, které nastaly po uskutečnění transakce. *„Pouze ve vztahu k hodnocení toho, zda daňový subjekt věděl nebo vědět mohl a měl, že se podílí na daňovém podvodu, lze vycházet toliko ze skutečností, které nastaly nejpozději při uskutečnění zdanitelného plnění“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2021, č. j. 3 Afs 277/2019 - 58). Napadené rozhodnutí (na rozdíl od argumentace stěžovatelky) toto rozdělení respektuje a skutečnosti, které nastaly po uskutečnění posuzovaných transakcí, zohledňuje v rámci hodnocení, zda byly zasaženy daňovým podvodem. Následnou nekontaktnost či nespolehlivost některých článků v řetězci nepřičítal stěžovatelce k tíži, když posuzoval, zda mohla a měla o svém zapojení do podvodného řetězce vědět.

[52] Jestliže stěžovatelka v souvislosti s otázkou existence chybějící daně namítá, že jí z napadeného rozhodnutí není zřejmá skutečná výše chybějící daně, ani datum, ke kterému se vztahuje, je tato námitka nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatelka neuplatnila již v řízení před krajským soudem.

[53] Pokud jde o prokázání vědomosti stěžovatelky o své účasti na podvodu, upozorňuje Nejvyšší správní soud s ohledem na obsah kasačních námitek znovu na to, že stěžovatelka zaměňuje požadavky judikatury (a s tím související skutečnosti zjištěné správními orgány v daném případě) na prokazování existence daňového podvodu s požadavky na prokázání vědomosti daňového subjektu o účasti na něm.

[54] Kasační soud se ztotožnil s krajským soudem a žalovaným, že v posuzovaném případě správní orgány prokázaly dostatek indicií svědčících o tom, že stěžovatelka o svém zapojení do podvodného řetězce minimálně mohla a měla vědět, přičemž nepostupovala dostatečně obezřetně.

[55] Ve vztahu k tuzemské větvi lze odkázat na skutečnosti shrnuté v bodech [45] a [48] tohoto rozsudku. Stěžovatelka pomáhala zajišťovat svému přímému dodavateli, který byl do obchodů zapojen jako „přepravec“ palet, materiální podmínky pro obchodování a nakupovala od něj coby malého obchodníka palety po tisících kusech. Nezajímala se dostatečně o původ takového množství palet a neuzavřela s dodavatelem písemné smlouvy, ačkoliv šlo o palety použité a různě opotřebované. Přesto nakupovala za fixní ceny. Na základě popsanych skutečností musela stěžovatelka vědět, že pan V. je pouze zprostředkovatel i od koho palety nakupuje. Stěžovatelka znala pana V. i pana S. (který dodával panu V.) dle svých slov přes 20 let, věděla, že oba byli přítomní při skládání palet, avšak svá tvrzení, podle kterých nemohla vědět, že pan V. kupuje palety od pana S., různě měnila (srov. bod 148 napadeného rozhodnutí). Kromě toho v daňovém řízení výslovně uvedla, že ví, že se palety obchodovaly v řetězci, a považovala to za korektní. Každá

pokračování

jednotlivá uvedená okolnost by jistě sama o sobě nemohla svědčit o vědomosti stěžovatelky o své účasti na daňovém podvodu, nicméně tyto okolnosti dohromady již představují dostatečný souhrn indicií, ze kterých lze usuzovat, že stěžovatelka alespoň měla vědět, že se účastní pochybných transakcí. Na jakoukoliv prevenci však rezignovala a ospravedlňuje to tím, že obchodovala se svým dlouhodobým partnerem. Tím by se však dalo odůvodnit jedině to, že s panem V. neuzavřela písemnou smlouvu. Pokud se k tomu však přidají další skutečnosti – že se navíc nezajímala o původ palet, přestože šlo o použité palety, a nakupovala je za fixní cenu, přičemž věděla, že se palety obchodují v řetězci atd., je její rezignace na běžnou obezřetnost i s ohledem na deklarované dobré obchodní vztahy zcela nepochopitelná. Představy stěžovatelky, že pokud by s dlouhodobými partnery uzavírala smlouvy, mohl by to žalovaný naopak označit za podezřelou indicii, považuje Nejvyšší správní soud ve shodě s žalovaným za ničím nepodloženou spekulaci, která nijak nesouvisí s důvody napadeného rozhodnutí (tato argumentace platí pro obě větve řetězců). Lze si jen těžko představit, že by žalovaný v případě existence daňového podvodu vytykal daňovému subjektu, který si nárokuje odpočet daně na výstupu, že byl opatrný a uzavřel smlouvy i s dodavateli, s nimiž se zná a má s nimi dlouhodobé a bezproblémové obchodní vztahy.

[56] Skutečnosti svědčící o tom, že stěžovatelka měla vědět o svém zapojení do podvodného jednání v polské větvi, popsal žalovaný v napadeném rozhodnutí tak, jak je shrnuto v bodech [47] a [48] tohoto rozsudku. Nejvyšší správní soud souhlasí, že popsané skutečnosti ve svém souhrnu podporují závěry žalovaného. Ačkoliv žalovaný nezjišťoval cenu obvyklou a nízkou cenu určil na základě počátečních a konečných cen při přeprodejích v rámci řetězců, nelze odhlédnout od toho, že stěžovatelka nakupovala palety od jiných výrobců přímo v Polsku, takže musela mít vědomost o konkrétních cenách, za něž se palety v Polsku obchodují. Dále pak z CMR listů věděla, že do obchodů je zapojen ještě další článek (EBRO Pack s.r.o.). Proto jí mělo být zřejmé, že pokud mají mít z prodeje palet zisk ještě další dva články, je cena nakupovaných palet podezřele nízká. Kromě toho palety se dle CMR listů dovážely z Polska rovnou ke stěžovatelce, v některých případech přímo i k jejím odběratelům, takže stěžovatelka musela vědět, že společnost Gammopal s.r.o. palety pouze „přefakturovala“. Její vysvětlení, proč palety nenakupovala od polské C.M.C. již dříve, ale až po uskutečnění pochybných transakcí, se ukázalo jako nepravdivé. To žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně rozebral (bod 160) a v tomto směru je i vysvětlení obsažené v kasační stížnosti (viz bod [18] tohoto rozsudku) nevěrohodné a jde o námitku nedůvodnou. Stěžovatelka si odporuje i v replice k vyjádření žalovaného, v níž uvádí, že společnost C.M.C. neoslovila.

[57] S ohledem na zjevné vazby mezi stěžovatelkou a polskou C.M.C. - palety se dovážely z Polska přímo ke stěžovatelce a v některých případech i k jejím odběratelům; stěžovatelka následně bezproblémově začala obchodovat přímo s C.M.C. a její vyjádření k této skutečnosti se ukázala jako nepravdivá – a na skutečnost, že stěžovatelka obchodovala i s jinými výrobci palet v Polsku, souhlasí Nejvyšší správní soud s krajským soudem a žalovaným, že stěžovatelce se měly ceny palet jevit jako podezřelé, resp. si musela být vědoma toho, že pokud se palety přeprodávaly z Polska přes minimálně další dva články (o nichž stěžovatelka prokazatelně věděla), nemohou mít všechny subjekty zapojené do řetězce z dotčených transakcí reálně žádný legální zisk. Za daných okolností stěžovatelku nijak neospravedlňuje, že obchodovala se svými dlouhodobými obchodními partnery, neboť

její jednání coby zkušeného obchodníka svědčí o zřejmé neobezřetnosti, resp. o tom, že o svém zapojení do podvodného řetězce měla vědět, avšak žádným způsobem se nesnažila v účasti na podvodu zabránit. Jak je uvedeno již shora u tuzemské větve, každá jednotlivá skutečnost (např. neuzavření písemné smlouvy) sama o sobě nesvědčí o vědomosti stěžovatelky o zapojení do podvodu, avšak v souhrnu již z popsanych indicíí lze usuzovat, že stěžovatelka alespoň měla vědět o své účasti na pochybných obchodech.

[58] S ohledem na vše shora uvedené je třeba přisvědčit žalovanému, že pokud nízká cena vyplývá z přeprodeju v rámci řetězců, nemusel ji hodnotit z hlediska různé kvality palet na trhu. Stejně tak žalovaný správně poukazuje na to, že námitka porovnávání cen s tuzemskou a ukrajinskou větví se zcela míjí s odůvodněním napadeného rozhodnutí. Z ničeho neplyne, že by žalovaný hodnotil cenu palet v tuzemské větví jako obvyklou a žádá ukrajinská větev obchodů zde vůbec nefiguruje. Není zřejmé, na čem tuto argumentaci stěžovatelka zakládá.

[59] Pro úplnost Nejvyšší správní soud připomíná, že účast na podvodu je třeba hodnotit vždy na podkladě skutkových okolností daného případu. Námitka stěžovatelky, podle které dodávala společnost Gammopal s.r.o. palety i dalším odběratelům, kteří „se nestíhají pro účast na podvodu“, je proto nepřipadná. Ze skutečnosti, že jiným odběratelům palet od stěžovatelčina dodavatele správní orgány nárok na odpočet neodepřely, nelze usuzovat nic o tom, zda se v obchodech, do nichž byla stěžovatelka zapojena, prokázala existence podvodu na DPH či vědomá účast stěžovatelky na něm.

d) K otázce multiplikace daně

[60] Není sporu, že námitku multiplikace daně stěžovatelka ve vztahu k tuzemské větví neuplatnila před krajským soudem, ale až v kasační stížnosti. Domnívá se však, že je přípustná, neboť se rozhodné skutečnosti dozvěděla až z rozsudků krajského soudu ze dne 7. 4. 2021 a ze dne 31. 1. 2022 a rozsudků Městského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2022 a 29. 9. 2022. S tím se však nelze ztotožnit. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2003, č. j. 5 Azs 10/2003 - 61, nemůže soud v řízení o kasační stížnosti podle § 109 odst. 5 s. ř. s. přihlížet ani ke skutečnostem, které nastaly poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí. Tím spíše nemůže přihlížet ke skutečnostem, o nichž se stěžovatelka dozvěděla po vydání napadeného rozhodnutí, resp. po podání žaloby. Námitka multiplikace daně ve vztahu k tuzemské větví řetězců je tudíž nepřipustná. Avšak s ohledem na obsah žalobních bodů, v nichž tutéž námitku stěžovatelka uplatnila ve vztahu k polské větví, se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou multiplikace daně věcně.

[61] Jestliže podle Soudního dvora EU (viz shora odkazované rozhodnutí ve věci *Finanzamt M*) mají správní orgány členského státu povinnost vždy odepřít celý nárok na odpočet DPH z plnění zasaženého podvodným jednáním bez ohledu na to, jak vysoká byla skutečná daňová ztráta v řetězci, pak je zcela nedůvodná argumentace stěžovatelky, že správní orgány nemohly vybrat daň u ní, jestliže ji vybraly u společnosti Gammopal s.r.o. I když správní orgány doměří DPH u jiného článku řetězce, musí i tak s ohledem na zákaz uplatňování odpočtu podvodným způsobem odepřít nárok na odpočet DPH také dalšímu článku, kterým je zde stěžovatelka (obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2023, č. j. 1 Afs 164/2021 - 52, bod 26). Jinými slovy odepřít nárok na odpočet

pokračování

DPH lze i několika článkům v řetězci (viz také bod 52 rozsudku ze dne 7. 9. 2021, č. j. 6 Afs 158/2019 - 63).

[62] Nejvyšší správní soud musí připustit, že krajský soud na námitku týkající se tzv. multiplikace daně v polské větvi nijak konkrétně nereagoval. Nicméně jedná se o námitku zjevně nedůvodnou, proto pochybení krajského soudu nemohlo mít vliv na výsledek řízení a bylo by nepřiměřené jen pro tento dílčí nedostatek napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Tím by se soudní řízení jen zbytečně prodlužovalo a v rozporu se zásadou hospodárnosti by tím účastníkům řízení vznikaly další náklady.

IV. Závěr a náklady řízení

[63] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[64] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 25. října 2023

Ivo Pospíšil
předseda senátu