

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Davida Hipšra a Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **King Food Bohemia s. r. o.**, se sídlem Husinecká 903/10, Praha 3, zastoupena JUDr. Ing. Ondřejem Horázným, advokátem se sídlem Ondříčkova 1304/9, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 4. 2023, č. j. 14 Af 22/2022-66,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 19. 10. 2022, č. j. 38682/225300-22441-711776, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti sedmi dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“) ze dne 18. 10. 2021 na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období listopad a prosinec 2016, srpen až listopad 2017 a září 2018, kterými byla žalobkyni doměřena DPH v celkové výši 2 565 482 Kč, a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně. Dodatečné platební výměry byly vydány na základě závěrů daňové kontroly, kterou u žalobkyně zahájil dožádaný Specializovaný finanční úřad dne 1. 3. 2018, a to v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od obchodních společností HOZAMISP s. r. o. (dále jen „HOZAMISP“), MIREX GROUP CZ s. r. o. (dále jen „MIREX“) a Sial company s. r. o. (dále jen „Sial“). Na podkladě zprávy o daňové kontrole (ze dne 17. 9. 2021, č. j. 148577/21/ 4200-11772-110591) správce daně došel k závěru, že se žalobkyně u přijatých zdanitelných plnění (nákup sýrů a palmového, kokosového a slunečnicového oleje) od společností HOZAMISP, MIREX a Sial účastnila obchodních transakcí stižených podvodem na DPH, o kterém věděla, nebo minimálně vědět měla a mohla, přičemž nepřijala dostatečná opatření k zamezení své účasti na podvodu na

DPH. Správce daně identifikoval podvod na DPH u tří obchodních řetězců, označených správcem daně podle předmětných zdaňovacích období a přímých dodavatelů příslušných komodit následovně: A. HOZAMISP a Sial – zdaňovací období listopad a prosinec 2016, B. MIREX – zdaňovací období srpen až listopad 2017, C. Sial – zdaňovací období září 2018. V rámci každého řetězce jsou ve zprávě o daňové kontrole podrobně popsány nestandardní skutečnosti, na jejichž základě bylo konstatováno, že je řetězec zatížen podvodem na DPH. Žalovaný se s posouzením správce daně ztotožnil.

II.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“), který ji zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. I podle městského soudu byly v souzené věci splněny podmínky pro závěr o existenci podvodu na DPH, jakož i o splnění podmínek tzv. vědomostního testu. Městský soud na podkladě žalobní argumentace posuzoval zejm. závěry o objektivních okolnostech, které svědčily o tom, že žalobkyně věděla nebo vědět měla mohla o nestandardnostech uvedených transakcí. V plném rozsahu se ztotožnil se závěry žalovaného. Z podezřelých okolností provedených transakcí akcentoval mj. virtuální sídla obchodních partnerů, krátkou doba existence obchodních partnerů, způsob navázání obchodní spolupráce, nedodržování podmínek rámcových smluv, absenci osobního styku atp. Jako nepřípadnou městský soud shledal i žalobní argumentaci stran analogie třístranným obchodem ve smyslu § 17 zákona o DPH, resp. o tvrzeném *dvojím metru* aplikovaném orgány finanční správy. Případnými neshledal krajský soud ani další žalobní námitky. Podle jeho názoru postupovaly orgány finanční správy v souladu s právní úpravou a judikaturou, přičemž se nedopustily ani žádných zásadních vad s vlivem na zákonnost jejich rozhodnutí. Rozsudek městského soudu je (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí správních soudů) v plném znění dostupný na www.nssoud.cz a Nejvyšší správní soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[3] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatelka namítá, že princip podvodu na DPH nemá oporu v zákoně – vychází pouze z judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“). Zároveň není respektován zákaz tzv. *předsudku zpětného hodnocení,* neboť na danou věc je aplikována judikatura, která vznikla až dlouho po předmětných zdaňovacích obdobích. Rozsudek je dále v rozporu s judikaturou ohledně rozdělení důkazního břemene při prokazování podvodu na DPH. Stěžovatelka následně rozporuje hodnocení několika objektivních skutečností, ze kterých jí podle závěrů městského soudu mělo být zřejmé, že se zapojuje do transakcí v řetězci zatíženým podvodem. Tyto okolnosti v souhrnu splňuje každá společnost a s výjimkou nezakládání účetních uzávěrek do obchodního rejstříku není ani jedna z nich protizákonná. Soud také pochybil, pokud uznal prokázání podvodu na DPH v řetězci B, kde však došlo v jednom případě k neutralizaci CMR listin. Dle stěžovatelky skutečnost, že fakturační řetězec neodpovídal cestě, kterou zboží urazilo, odpovídá zákonné konstrukci třístranného obchodu dle § 17 zákona o DPH. Stěžovatelka závěrem upozornila na *dvojí metr* aplikovaný orgány finanční správy, neboť z veřejně dostupných informací vyplývá, že ani Generální finanční ředitelství u svých dodavatelů nekontroluje takové množství faktorů, které

vyžaduje po daňových subjektech. Navrhla proto, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného.

IV.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti shrnul zjištěné skutkové okolnosti a ztotožnil se v plném rozsahu se závěry městského soudu. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatelky zamítl.

V.

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

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud předesílá, že kasační stížnost stěžovatelky zčásti opakuje žalobní body za minimálního zohlednění argumentace krajského soudu. Zdejší soud opakovaně vyslovil, že důvody kasační stížnosti musí směřovat proti rozhodnutí krajského soudu, neboť podstatou řízení o kasační stížnosti je přezkum soudního rozhodnutí (§ 102 s. ř. s.). Řízení o kasační stížnosti není pokračováním řízení o žalobě, ale je samostatným řízením o mimořádném opravném prostředku za procesní situace, kdy řízení před krajským soudem již bylo pravomocně skončeno. Nejvyšší správní soud přezkoumává rozhodnutí a postup krajského soudu, stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, odst. 140, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 34/2012-64, odst. 21, či ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Azs 249/2016-38). Řízení o kasační stížnosti je přitom ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78 a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60).

[8] Stížní argumentace směřující k nepřehlednému vývoji judikatury a její zpětné aplikace pak byla poprvé uplatněna až v kasační stížnosti. Stěžovatelka dovozuje, že daňové subjekty se nemohou v rychle vyvíjející se judikatuře orientovat a neví tak, co bude hodnoceno jako abnormální či nestandardní tržní chování ze strany orgánů finanční správy. Není také přípustné, aby tato judikatura byla aplikována zpětně. Vzhledem k tomu, že předmětnou argumentaci neuplatnila v žalobě, nemohl se jí nyní zabývat ani Nejvyšší správní soud. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu ustanovení § 104

odst. 4 s. ř. s. *in fine* brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřípustné. Ustanovení § 109 odst. 5 s. ř. s. naproti tomu brání tomu, aby se poté, co byl vydán přezkoumávaný akt, uplatňovaly skutkové novoty. K takto uplatněným novým skutečnostem kasační soud při svém rozhodování nepřihlíží (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004-49, ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155, ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011-89, či usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2018, č. j. 8 Azs 259/2017-67). Pokud by bylo v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem připuštěno uplatnění skutkových a právních novot, vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011-89). Z procesní opatrnosti však soud dodává, že v rozsudku městského soudu, jakož i v rozhodnutí žalovaného, je citováno široké penzum judikatury, z nichž nejstarší citovaný rozsudek SDEU pochází z roku 2006. Zásadní judikatura k možnosti odepření nároku přitom byla formována právě Soudním dvorem EU mezi lety 2006-2012. K obecnějším otázkám zneužití a odepření nároku na odpočet se SDEU vyjádřil v rozsudku ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02, *Halifax a další.* Ten samý rok judikatura SDEU přinesla mechanismus posouzení možnosti odepření nároku na odpočet DPH, který je využíván dodnes, a na němž je postaveno i rozhodnutí žalovaného (tzv. „Alex Kittel test" ve smyslu rozsudku SDEU ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Alex Kittel a Recolta Recycling*). Z uvedených důvodů nelze souhlasit se stěžovatelkou, že jí uvedená judikatura nemohla být známa. Z označených soudních rozhodnutí současně vyplývá, že je přípustné, aby orgány finanční správy postavily existenci podvodu, resp. vědomost o jeho zapojení do něj, na judikatuře (k tomu srov. i níže označená rozhodnutí, jakož i rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13, *Italmoda*, body 41-62).

[9] K dalším námitkám soud předesílá, že situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem, je výjimkou z principu, že při splnění hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu tento nárok přiznán (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 41, či např. rozsudek Soudního dvora ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone,* bod 50). Samotná existence podvodného jednání však k odepření odpočtu nestačí. Nárok na tento odpočet není dotčen, jestliže v řetězci dodávek bylo jedno z předcházejících nebo následujících plnění zasaženo daňovým podvodem, pokud to daňový subjekt nevěděl, nebo vědět nemohl (viz bod 45 a 49 rozsudku Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C 440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*). Je proto nutné zkoumat existenci daňového podvodu a v případě jeho zjištění je k odepření nároku na odpočet daně nutno prokázat, že o tomto podvodu osoba povinná k dani věděla nebo vědět mohla a měla. Jestliže orgány finanční správy dospějí k závěru o zapojení daňového subjektu do podvodu, o němž věděl (či vědět měl a mohl, neboť účast na podvodu může být i nedbalostní), nelze podvodně nárokovaný odpočet daně přiznat.

[10] Možnost odepřít subjektu účastnícímu se podvodu na DPH nárok na odpočet daně potvrdila rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu. Z jeho judikatury mj. plyne, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho

zapojení do podvodného řetězce na dani z přidané hodnoty, je třeba posoudit několik skutečností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 16/2017-43). Je třeba zjistit, zda k podvodu na dani *skutečně došlo* (*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 jej obchodní aktivity nepovedou k účasti na podvodu (*3. podmínka, přijatá opatření*). Důkazní břemeno ohledně existence podvodu a objektivních okolností přitom nesou orgány finanční správy (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42).

[11] Splněním uvedených podmínek se žalovaný důkladně zabýval (srov. zejména str. 6 až 55 rozhodnutí žalovaného) a městský soud návazně závěry žalovaného v mezích žaloby náležitě přezkoumal (srov. zejména str. 9 až 16 rozsudku). Nejvyšší správní soud neshledal na podkladě kasační stížnosti důvod k přehodnocení jejich závěrů a jejich argumentaci plně přejímá. Nejvyšší správní soud se shoduje s posouzením žalovaného a městského soudu, že skutkové okolnosti nyní projednávaného případu nepochybně svědčí pro závěr, že stěžovatelka přijala zdanitelná plnění v řetězcích zasažených daňovým podvodem. V případě všech tří řetězců orgány finanční správy zkoumaly podmínky vyžadované judikaturou pro odepření nároku na odpočet DPH. Žalovaný se podrobně zabýval narušením daňové neutrality v každém řetězci, jakož i dalšími doprovodnými nestandardními okolnostmi, které ho oprávněně dovedly k závěru, že narušení neutrality daně nebylo pouze výsledkem podnikatelského selhání (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-8, ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, ze dne 28. 5. 2021, č. j. 6 Afs 204/2020-43, nebo ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79).

[12] V rámci řetězce A podle zprávy o kontrole realizovala stěžovatelka obchody s dodavateli HOZAMISP a Sial, o nichž jí mohly a měly být z veřejně dostupných zdrojů známy skutečnosti nasvědčující jejich rizikovosti. Společnost HOZAMISP vznikla rok a půl před uskutečněním zpochybněných transakcí jako „ready-made společnost“. Registrována k DPH byla rok před předmětným obdobím. Sídlí na virtuální adrese, nezveřejňuje žádné účetní uzávěrky, v živnostenském rejstříku neeviduje jakoukoliv provozovnu. Jejími jednateli byli v řešeném období pouze maďarští státní příslušníci bez trvalého pobytu na území ČR. Předmětem podnikání obchodní společnosti HOZAMISP uvedeným v obchodním rejstříku byl pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor, tj. činnost nijak nesouvisející se zde řešenými transakcemi. Ode dne 22. 06. 2015 do dne 14. 12. 2018 byla jejím předmětem podnikání výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Společnost Sial pak byla založena rovněž jako „ready-made společnost“ a měla virtuální sídlo. V předmětném období byl jejím jednatelem slovenský státní příslušník bez trvalého pobytu na území ČR. Jediným předmětem podnikání obchodní společnosti Sial zapsaným v obchodním rejstříku je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. V době navázání spolupráce neměla obchodní společnost Sial ve sbírce listin obchodního rejstříku zveřejněnu účetní uzávěrku za rok 2015 (do sbírky listin byla založena až dne 30. 05. 2018). Z účetní závěrky obchodní společnosti Sial za rok 2014 pak vyplývá, že tato společnost měla ke dni 31. 12. 2014 vlastní kapitál ve výši 305 000 Kč a cizí zdroje ve výši 1 276 000 Kč. Při obchodování v tomto řetězci mohla stěžovatelka z CMR listů zjistit, že zboží bylo přepravováno z jiných členských států rovnou do skladu společnosti Nagel Česko, s. r. o. (která pro stěžovatelku v poskytuje

skladovací služby na území ČR, dále též „Nagel“); žádný ze dvou zmíněných dodavatelů na CMR listech nefiguroval (jako příjemce byla uvedena kyperská společnost MISDONEL, případně Nagel). Nutno zdůraznit, že z objednávek vyplývá, že část zboží byla stěžovatelkou objednána až den poté, co započala přeprava zboží z jiného členského státu. Stěžovatelka se nikdy osobně nesetkala s jednatelem společnosti HOZAMISP, přesto s ní uzavřela smlouvu o základních podmínkách dodávání zboží. Některá ustanovení smlouvy navíc vědomě porušovala (objednávky vůči HOZAMISP činila e-mailem, v jednom případě i poté, co zboží dorazilo do skladu společnosti Nagel; faktury hradila po splatnosti; v případě objednávky vůči společnosti Sial, ke které chybí samostatná kupní smlouva, více než rok po splatnosti; přičemž nedodržení splatnosti nebylo ani nijak sankcionováno). Stěžovatelka přitom v předmětných zdaňovacích obdobích pořizovala zboží i přímo od jeho výrobců z jiných členských států a při obchodování s nimi jednala podle odlišných obchodních podmínek (například kratší lhůta splatnosti daňových dokladů) a tyto obchodní podmínky, na rozdíl o obchodování s HOZAMISP a Sial, dodržovala. Mezi Sial a stěžovatelkou bylo shledáno personální propojení. Přes (nejpozději po dodávkách zboží v listopadu 2016) zjištěné nesrovnalosti pokračovala ve spolupráci s oběma subjekty, v případě HOZAMISP až do června 2017, kdy roli hlavního tuzemského dodavatele stěžovatelky převzala společnost MIREX.

[13] V rámci řetězce B podle zprávy o kontrole realizovala stěžovatelka obchody se společností MIREX. Tento dodavatel vznikl v roce 2017, krátce před zapojením do řetězce. Měl virtuální sídlo. V živnostenském rejstříku neevidoval žádné provozovny. Od svého vzniku v obchodním rejstříku nezveřejňoval žádné účetní výkazy. Jednatelem v předmětném období byl nejdříve slovenský státní příslušník, následně pak maďarský státní příslušník, oba bez trvalého pobytu na území ČR. Dle údajů ze živnostenského rejstříku MIREX nedisponoval živnostenským oprávněním k obchodování s potravinami. Správní orgány dále akcentovaly, že stěžovatelce musely být známy skutečnosti svědčící o toliko formální roli MIREX v obchodním řetězci. Z CMR listů jí bylo známo, že je zboží přepravováno přímo od výrobců a jako příjemce zboží na nich byla uvedena MISDONEL, případně byla jako odesílatel uvedena slovenská společnost eMPéčko a příjemci byli odběratelé stěžovatelky, nebo Nagel. MIREX na CMR listech vůbec nefiguroval. Se zástupcem MIREX se stěžovatelka setkala osobně pouze jednou, a to v době, kdy jejím jednatelem nebyl J. E. T., přesto s ním uzavřela smlouvu o základních podmínkách dodávání zboží (na které byl J. E. T. uveden jako jednatel). Stěžovatelka dále vědomě porušovala některá ustanovení smlouvy (neuzavírání samostatných kupních smluv k některým dodávkám zboží, nedodržování splatnosti faktur atp.). Stěžovatelka nadto pokračovala v obchodování s MIREX, aniž se pokusila kontaktovat výrobce slunečnicového oleje (jejichž kontaktní údaje byly uvedeny na CMR listech, které měla v dispozici) a zjistit podmínky, za kterých mohla zboží pořídit přímo od nich. Zároveň pořizovala prostřednictvím řetězce B palmový a kokosový olej od stejného výrobce, od kterého dané komodity nakupovala i napřímo.

[14] V rámci řetězce C stěžovatelka sýry a oleje nakupovala od společnosti Sial. Stěžovatelce dle zprávy o kontrole mohly a měly být známy skutečnosti, ze kterých mohla dovodit, že role společnosti Sial v dodavatelském řetězci C byla pouze formální. Z CMR listů jí bylo známo, že je zboží přepravováno od výrobce z jiného členského státu, jako příjemce zboží byla na CMR listech uvedena MISDONEL (bez jakékoliv zmínky o dodavateli Sial), přičemž zboží putovalo do českého skladu společnosti Nagel či

k odběratelům stěžovatelky přímo od výrobce z Maďarska. Spolupráce se Sial byla spojena s řadou nestandardností a vykazovala podobné znaky se spoluprací s HOZAMISP a MIREX. Stěžovatelka porušovala rámcovou smlouvu o základních podmínkách dodávání zboží (neuzavírání samostatných kupních smluv, namísto nich objednávky e-mailem a po telefonu, předložený objednávkový e-mail neobsahoval konkrétní informaci o množství objednaného zboží; nedodržování splatnosti faktur). Nepokusila se kontaktovat přímo výrobce zboží, jehož kontakt byl uveden na CMR listech. S obchodní společností Sial byla navíc stěžovatelka propojena prostřednictvím osoby M. S. a osobních vazeb s jejími jednateli, v důsledku čehož si mohla být vědoma skutečnosti, že do řetězce C byla zapojena obchodní společnost LOXODROMA, která též vykazovala řadu rizikových znaků typických pro účastníky podvodů na DPH.

[15] I podle názoru Nejvyššího správního soudu výše uvedené skutečnosti poskytují oporu pro závěr, že stěžovatelka věděla nebo minimálně vědět mohla, že transakce s obchodními společnostmi HOZAMISP, MIREX a Sial jsou zasaženy podvodem na DPH. Na základě výše rekapitulovaných skutečností mělo nebo mohlo být stěžovatelce zřejmé, že uvedení dodavatelé měli v dodávkách sýrů a olejů jen formální roli spočívající ve vystavování daňových dokladů, a že tedy byly do řetězce vloženy uměle bez jakéhokoliv racionálního opodstatnění. Stěžovatelka výše uvedené skutečnosti ostatně ani výslovně nezpochybňuje.

[16] Stěžovatelka obecně uvádí, že městský soud vycházel z chybného uchopení problematiky důkazního břemene. Jeho postup je v rozporu s judikaturou SDEU i Nejvyššího správního soudu, podle které leží důkazní břemeno u žalovaného. Městský soud stěžovatelce vytknul, že neprokázala nestandardnost či specifičnost situace, která stěžovatelku hnala k nestandardnímu obchodování s dodavateli Sial, HOZAMISP a MIREX, pokud současně obchodovala přímo s výrobci sýrů a olejů za podmínek standardních. Byly to orgány finanční správy, které měly nestandardnost situace prokázat.

[17] Nejvyšší správní soud stěžovatelce nepřisvědčil. K rozložení důkazního břemene při odepření odpočtů DPH z důvodů účasti na podvodu se opakovaně vyjadřovala judikatura Nejvyššího správního soudu. V obecné rovině je skutečně pravdou, že odpovědnost za zjištění skutkového stavu věci včetně zjištění objektivních okolností, z nichž plyne, že se daňový subjekt zapojil do daňového podvodu, nese správce daně. Daňový subjekt tedy nemusí prokazovat, že se daňového podvodu neúčastnil. Je na správci daně, aby prokázal buď vědomost daňového subjektu o účasti na podvodu, anebo takovou neobezřetnost, že kdyby k ní nedošlo, daňový subjekt by s největší pravděpodobností rozpoznal, že se do podvodu na DPH svým jednáním zapojil, a mohl by se takového zapojení vyvarovat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby případně prokázal, že přijal dostatečná opatření, aby své účasti na daňovém podvodu zabránil. V tomto ohledu je břemeno tvrzení a důkazní na daňovém subjektu (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 24. 5. 2018, č. j. 9 Afs 194/2017-34, nebo i usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 8. 2023, sp. zn. II. ÚS 1768/23, bod 19).

[18] V dané věci správní orgány jednoznačně prokázaly existenci podvodu na DPH. Tvrdí-li stěžovatelka, že přijala opatření, resp. tvrdí-li, že vzhledem ke specifické situaci (potřeby rychlých dodávek) nemohla opatření přijímat, tvrdí takové (subjektivní) skutečnosti, které spadají do hodnocení 3. podmínky nepřiznání. Toto ostatně vyslovil

i městský soud (bod 78 rozsudku), přičemž stěžovatelka jeho závěry žádným relevantním způsobem nezpochybňuje. Jak přitom vyplývá z rozsáhlé judikatury SDEU (viz rozsudky ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Alex Kittel a Recolta Recycling*, bod 59, ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Dávid*, bod 45, jakož i ze dne 16. 10. 2019 ve věci C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary*, bod 35), nárok na odpočet DPH musí být odepřen v případě, kdy se prokáže, že osoba povinná k dani, které bylo dodáno zboží nebo poskytnuty služby zakládající nárok na odpočet, věděla nebo měla vědět, že se pořízením tohoto zboží nebo těchto služeb účastnila plnění, které bylo součástí úniku na DPH. Tyto podmínky byly v dané věci splněny a zkoumání dalších aspektů (zejm. specifičnost situace či jiné vnitřní pohnutky stěžovatelky) bylo nadbytečné. Z hlediska existence daňového podvodu, resp. vědomosti o něm, nemusí být podstatná ani existence požadavku na rychlé dodání zboží (srov. usnesení SDEU ze dne 14. 4. 2021 ve věci C-108/20, *Finanzamt Wilmersdorf*). Pro úplnost (ve vztahu k třetí podmínce odpočtu) lze dodat, že Nejvyšší správní soud z obsahu spisu ověřil, že stěžovatelce byla v rámci daňové kontroly zaslána výzva k uplatnění práva, č. j. 116975/21/4200-11771-051066. V této Specializovaný finanční úřad stěžovatelku vyrozuměl o tom, že identifikoval narušení daňové neutrality a nestandardní okolnosti svědčící o vědomosti stěžovatelky o účasti na podvodu na DPH. Stěžovatelku mj. vyzval, aby tvrdila a doložila, že v předmětných transakcích vystupovala obezřetně a opatrně, resp. aby tvrdila a doložila, jaká přijala opatření pro zabránění účasti na podvodu na DPH. Stěžovatelka však ve stanované lhůtě (ani později) na tuto výzvu nereagovala.

[19] V další části kasační stížnosti stěžovatelka brojila proti charakteristikám svých obchodních partnerů, které orgány finanční správy vyhodnotily jako objektivní okolnosti ve smyslu 2. kroku posouzení oprávněnosti odepření odpočtu.

[20] Nejvyšší správní soud považuje za nutné před vypořádáním jednotlivých námitek upozornit, že dle ustálené judikatury SDEU i Nejvyššího správního soudu je při zkoumání objektivních okolností nutné na tyto okolnosti hledět jako na celek indicií. Objektivní okolnosti ve smyslu 2. podmínky odepření odpočtu lze chápat jako takové okolnosti (nestandardnosti), které alespoň ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu (srov. rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 60). Tyto objektivní skutečnosti tvoří dílčí indicie. Ačkoliv každá indicie sama o sobě nemusí být nezákonná, ve svém souhrnu více indicií tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět mohl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34). Objektivní okolnosti tedy nelze posuzovat izolovaně, ale v souhrnu, kdy teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít dostatečnou vypovídající schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu na DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58). Není totiž možné objektivní okolnosti vytrhávat z kontextu, neboť síla zjištěných skutečností tkví právě v jejich komplexnosti (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31 atp.).

[21] Optikou výše uvedeného zpravidla nebude úspěšná procesní strategie účastníka, který z komplexu indicií vytrhává jednotlivé skutečnosti a upozorňuje na to, že samy o sobě nepředstavují nic nezákonného. Přesně takto ale postupuje stěžovatelka. Stěžovatelka nadto

opětovně nebrojí konkrétně proti posouzení městského soudu a nijak se nevypořádá s tím, jak městský soud hodnotil její (z větší části identické) žalobní námitky. Nejvyšší správní soud se přitom s posouzením městského soudu ztotožnil a na jeho postupu neshledává nic nezákonného. Jak správně dovodil městský soud, předmětné skutečnosti ve svém souhrnu svědčí pro závěr, že stěžovatelka věděla nebo alespoň vědět mohla, že se účastní transakcí zatížených podvodem na DPH. Městský soud nepochybil ani při hodnocení dílčích skutečností. Jejich hodnocení konvenuje judikatuře Nejvyššího správního soudu. K problematice virtuálních sídel se opakovaně vyjadřovala judikatura zdejšího soudu. Virtuální sídlo samo o sobě není nezákonné, ale může hrát důležitou roli v případě, že dodavatel daňového subjektu vykazuje další nestandardnosti, kterých si daňový subjekt musí být vědom. Jak zdejší soud uvedl v rozsudku ze dne 27. 4. 2023, č. j. 7 Afs 160/2021-89: „*V případě společností majících virtuální sídlo je vyšší riziko toho, že je nebude možné dohledat a kontaktovat, a to ať pro správce daně nebo i pro jejich obchodního partnera v případě jakýchkoliv problémů, které nastanou při obchodování. Tato skutečnost proto může signalizovat nutnost zvýšené obezřetnosti.*“ Obdobně srov. též rozsudky ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, ze dne 6. 8. 2020, č. j. 1 Afs 304/2019-33, nebo ze dne 13. 8. 2020, č. j. 7 Afs 428/2019-39. I způsob navázání spolupráce s dodavateli je dle judikatury zdejšího soudu legitimní součástí komplexu objektivních skutečností. Z rozsudku ze dne 2. 12. 2022, č. j. 5 Afs 180/2020-66, vyplývá, že „*neprověřený obchodní partner představuje určité riziko jak podnikatelské (neplnění sjednaných závazků), tak daňové (účast na daňovém podvodu) – lze tedy rozumně předpokládat určitou obezřetnost při uzavírání smluv s takovými subjekty.*“ V obdobném duchu se pak nese i judikatura, která za legitimní součást komplexu objektivních okolností poukazujících na nestandardnost transakcí považuje i krátkou obchodní historii dodavatelů (např. rozsudky ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 15/2014-59, ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 161/2016-51, ze dne 27. 6. 2019, č. j. 9 Afs 69/2019-58, ze dne 6. 8. 2020. č. j. 1 Afs 304/2019-33, ze dne 20. 1. 2021, č. j. 10 Afs 206/2020-41, ze dne 2. 12. 2021, č. j. 1 Afs 262/2021-40, nebo ze dne 21. 4. 2022, č. j. 10 Afs 479/2021-56). Krátkou obchodní historii ve spojení s dalšími zjištěními považuje za nestandardní rovněž Ústavní soud (viz bod 17 usnesení ze dne 26. 1. 2021, sp. zn. IV. ÚS 2918/20).

[22] Závěr výše citovaného rozsudku ze dne 2. 12. 2022, č. j. 5 Afs 180/2020-66, o rozumném očekávání obezřetnosti při obchodování s neprověřenými subjekty, je nutné aplikovat i na hodnocení městského soudu o dalších objektivních skutečnostech (absence osobního setkání, neověření listin, poměr vlastního k cizímu kapitálu u dodavatele Sial, založení dodavatelů jako ready-made společností atd.). Ve shodě s městským soudem považuje soud tyto indicie za podpůrné, které nemohou být oproštěny od kontextu toho, že dodavatelé stěžovatelky vykazovali celou další řadu nestandardností. Protože se jednalo o nákupy v řádech milionů korun, byla určitá míra obezřetnosti zcela na místě. V tomto směru se soud neztotožnil ani s tím, že by podezřelým nemělo být ani postupné odchýlení se od požadavků rámcové smlouvy. Ve shodě s městským soudem (bod 63 napadeného rozsudku) považuje Nejvyšší správní soud dodržování smluv v obchodním styku za standardní stav (rozsudek ze dne 18. 6. 2015, č. j. 9 Afs 10/2015-29, nebo ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47). Stěžovatelka se může jen stěží dovolávat zvyklosti spočívající v neuzavírání písemných smluv, když ve vlastních rámcových smlouvách sjednává odlišný postup. I kdyby však Nejvyšší správní soud přistoupil na běžnost postupného odchylování se od požadavků rámcové smlouvy praxí obchodní partnerů, v souzené věci je možné identifikovat další nestandardnosti. Obligatorní písemné kupní smlouvy byly nahrazeny telefonickými nebo zcela neurčitými e-mailovými objednávkami. Lze zmínit (e-mailovou)

objednávku stěžovatelky k dodavateli MIREX ze dne 7. 8. 2017, která neobsahovala konkrétní datum dodání zboží. Stěžovatelka v ní pouze uvedla, že jde o objednávku na srpen na kamion desetilitrového oleje a kamion jednolitrového oleje, bez specifikace druhu oleje, ceny či konkrétního místa dodání zboží. K řadě plnění pak stěžovatelka nepředložila ani žádné objednávky. Stěžovatelka se dovolává obchodní zvyklosti, avšak na základě této zvyklosti by byl jakýkoliv obchod neproveditelný. Stěžovatelka v kasační stížnosti opomíjí i další nestandardní okolnosti: rámcovou smlouvu s dodavatelem MIREX podepsala osoba, která za ni nebyla v době podpisu oprávněna jednat, stěžovatelka platila faktury s velkou časovou prodlevou za absence jakéhokoliv smluvního postihu atp.

[23] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že se neztotožnil ani s tím, že by městský soud hodnotil jako rizikový faktor objektivní skutečnost, že dodavatel HOZAMISP nezveřejnil účetní závěrku, i když mu tato povinnost ještě nevznikla (body 20-22 kasační stížnosti). Jedná se o dezinterpretaci závěrů městského soudu, neboť ten o nezveřejnění účetní závěrky společnosti HOZAMISP hovoří pouze v kontextu její krátké obchodní historie (bod 56 napadeného rozsudku), což je zcela v souladu s výše odkazovanou judikaturou zdejšího soudu.

[24] Ani žádné další závěry správních orgánů a městského soudu stran posouzení objektivních okolností nepovažuje soud za nezákonné. Plně odpovídají judikatuře SDEU a Nejvyššího správního soudu (srov. zejména rozsudek SDEU ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013-34, ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58, ze dne 25. 7. 2019, č. j. 10 Afs 182/2018-42, ze dne 14. 12. 2022, č. j. 7 Afs 161/2022-31 atp.). Stížní argumentace pouze vybírala jednotlivé skutečnosti a poukazovala, že samy o sobě nejsou nezákonné. Takto však judikatura koncipována není. Naopak vyžaduje, aby objektivní skutečnosti byly hodnoceny jako vzájemně propojený celek.

[25] Stěžovatelka dále namítala, že městský soud pochybil, pokud uznal prokázání podvodu na DPH v řetězci B, kde však došlo v jednom případě k neutralizaci CMR listin.

[26] Orgány finanční správy se neutralizací CMR listů zabývaly v rámci zkoumání první podmínky odepření odpočtu, tedy prokázání daňového podvodu. V bodě 76 rozhodnutí žalovaného je vysloven závěr, že neutralizací CMR listů se společnost eMPéčko snažila zastřít skutečnost, že oleje byly přepravovány přímo od jejich nizozemského výrobce k odběratelům stěžovatelky nebo do jejího skladu (u společnosti Nagel). Jak však vyplývá z výše uvedené rekapitulace, součástí posouzení první podmínky odepření odpočtu mohou být i skutečnosti, o kterých nemusí daňový subjekt vědět (srov. též rozsudky zdejšího soudu ze dne 10. 11. 2015, č. j. 9 Afs 163/2015-44, ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 53/2016-58). Tyto skutečnosti mohou být součástí širšího posouzení, avšak nemohou hrát roli ve vědomostním testu. Městský soud postupoval v souladu s touto judikaturou, když uvedl: „*V každém případě však platí, že žalobkyně předchozí články řetězce (tedy další společnosti, které přeprodej zboží fakturovaly, avšak nepřišly s ním fakticky do styku) nemusela znát. A přesto jí mohl být odpočet daně odepřen*“ (bod 53 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud se s tímto posouzením ztotožnil. Byť bylo pro stěžovatelku vlivem neutralizace CMR listin u některých transakcí v řetězci B objektivně nemožné seznámit se se skutečným pohybem zboží, transakce probíhaly za natolik podezřelých okolností (srov výše rekapitulované skutečnosti), že žalovaný mohl shledat splnění vědomostního testu i v případě

neutralizovaných dodávek. V podrobnostech odkazuje soud na rozsudek městského soudu, resp. rozhodnutí orgánů finanční správy.

[27] Nepřípadným soud shledal i stěžovatelčin odkaz na § 17 zákona o DPH, který upravuje tzv. třístranný obchod. Stěžovatelka se domnívá, že ošetřuje-li zákon výslovně jednu situaci, kdy pohyb zboží neodpovídá fakturačnímu řetězci, nelze podobný postup sankcionovat v jiném případě.

[28] Jak však správně uvedl městský soud, takový analogický odkaz není příléhavý. Kupující v rámci třístranného obchodu dle § 17 zákona o DPH pořizuje zboží z jiného členského státu. V případě stěžovatelky se však jednalo o uplatnění nároku na odpočet DPH z plnění od tuzemských dodavatelů. Třístranného obchodu se nadto účastní toliko tři subjekty (prodávající, prostřední osoba a kupující) registrované ve třech různých členských státech, jejichž role v obchodní transakci je pevně daná právními předpisy. Byť je skutečnost, že fakturační řetězec neodpovídá skutečnému pohybu zboží pro zjištění podvodu na DPH důležitou, samotnou podstatou takového podvodu zůstává narušení neutrality daně (též označované jako chybějící daň nebo daňový únik). Toto však § 17 zákona o DPH neupravuje.

[29] Stěžovatelka závěrem upozornila na *dvojí metr* aplikovaný orgány finanční správy, neboť podle jejího názoru ani Generální finanční ředitelství u svých dodavatelů nekontroluje takové množství faktorů, které vyžaduje po daňových subjektech. Podobná argumentace byla již několikrát Nejvyšším správním soudem shledána nedůvodnou (rozsudky ze dne 28. 4. 2020, č. j. 4 Afs 145/2019-62, bod 73, ze dne 5. 8. 2020, č. j. 10 Afs 11/2020-55, bod 45, nebo ze dne 24. 5. 2018, č. j. 10 Afs 338/2017-70, bod 39). Nejvyšší správní soud závěry uvedené judikatury přejímá i pro danou věc. Stěžovatelka nadto neoznačila žádný konkrétní případ, ve kterém by orgány finanční správy postupovaly shodně jako stěžovatelka. Stěžovatelčina argumentace i v tomto ohledu byla značně obecná a nepodložená a ve stejném rozsahu se jím mohl zabývat i soud (srov. shora označenou judikaturu). Na podkladě stěžovatelkou přednesených argumentů soud neshledal, že by správní orgány postupovaly vůči stěžovatelce jinak, než postupují sami v obdobných případech. Je nadto všeobecně známou skutečností, že vystupují-li organizační složky státu v soukromoprávních vztazích, zpravidla tak činí jako koncoví spotřebitelé a nikoli jako výrobci či distributoři. Proto jsou jejich kritéria pro hodnocení dodavatelů zcela irelevantní, neboť koncový spotřebitel nemůže uplatnit odpočet na DPH. Proto mu ani nemůže být odpočet odepřen na základě účasti na podvodu na DPH, což ostatně městský soud výslovně uvedl v bodě 71 napadeného rozsudku.

[30] Nejvyšší správní soud neshledal v rozhodnutí žalovaného a městského soudu ani žádné další vady, pro které by bylo nutno jejich rozhodnutí zrušit. Jejich závěry mají plnou oporu v právní úpravě a správním spisu. Zdejší soud se proto s jejich hodnocením ztotožnil a v podrobnostech na něj odkazuje. Z tohoto důvodu nemohl kasační soud shledat případnou ani polemiku stěžovatelky s jejich argumentací. S ohledem na poměrnou podrobnost a obsažnost odůvodnění napadeného rozsudku a rozhodnutí orgánů finanční správy a s ohledem na to, jak stěžovatelka svoji kasační stížnost koncipovala (viz výše), Nejvyšší správní soud reagoval na stížní námitky koncentrovaněji, aby neopakoval již několikrát řečené.

[31] Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[32] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 13. prosince 2023

Tomáš Foltas
předseda senátu