



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **VITARO, spol. s r.o.**, Poděbradská 1091, Sadská, zastoupená advokátkou Mgr. Janou Andresovou, Pavla Švandy ze Semčic 1067/9, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2019, čj. 51579/19/5300-21445-709739, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 26. 5. 2022, čj. 55 Af 46/2019-65,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Středočeský kraj (správce daně) doměřil žalobkyni pěti dodatečnými platebními výměry ze dne 7. 1. 2019 daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období listopad 2014 až březen 2015 v celkové výši 113 996 084 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 22 799 214 Kč. Správce daně dovodil, že žalobkyně nemá nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění (pořízení drahých kovů od společnosti IMPROFEX CZ s. r. o.), protože byla zasažena podvodem na DPH.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o kterém žalovaný rozhodl dne 16. 12. 2019 tak, že dodatečné platební výměry potvrdil a odvolání zamítl. Žalobkyně poté podala žalobu ke krajskému soudu, který ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

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

[4] Stěžovatelka namítla, že krajský soud se v hodnocení unesení důkazního břemene prokázání podvodu na DPH mýlí s argumentací stěžovatelky a reaguje na nevznesené námitky, přestože nejpozději z repliky k vyjádření žalovaného musela být zřejmá podstata sporu mezi stěžovatelkou a žalovaným ohledně absence tzv. *Axel Kittel testu*. Krajský soud mylně konstatuje, že žalovaný „nesloučil“ tři kroky (otázky) uvedeného testu (1. existence daňového podvodu, 2. vědomostní test – objektivní okolnosti, 3. vědomostní test – subjektivní okolnosti). Podle stěžovatelky však právě toto žalovaný učinil neprovedením navazujících kroků uvedeného testu a jejich nahrazením „*nestrukturované otázky*“ existence podvodu. Uvedené žalovanému umožnilo ignorovat příčinnou souvislost dílčích otázek. Krajský soud pak nezdůvodnil, zda a jak přezkoumal vliv absence uvedeného testu na unesení důkazního břemene finančními orgány ve vztahu k zasažení šetřených transakcí podvodem na DPH.

[5] Stěžovatelka dále vytkla selekci důkazů. Rozvedla, že podle finančních orgánů prověřované transakce probíhaly v rámci sítě subjektů. Kromě společnosti SAFINA a. s., kterou finanční orgány označily za konečného odběratele, má v této síti výjimečné postavení společnost A.J. Company & Trade s. r. o., která se zúčastnila všech transakcí. Stěžovatelka je v popsané síti jediným subjektem označeným finančními orgány jako „buffer“, který nebyl odběratelem této společnosti a v době uskutečnění transakcí neměl žádnou povědomost o její existenci. Finanční orgány však tyto skutečnosti nehodnotily (neuveďly ani, proč je neposoudily). Krajský soud pak konstatuje, že mu není zřejmé, z čeho stěžovatelka dovozuje, že správní spis obsahuje schémata 12 obchodních řetězců. Stěžovatelka neumí posoudit, zda žalovaný krajskému soudu předložil kompletní správní spis. Schéma obchodních řetězců je součástí úředního záznamu, který je významný pro hodnocení chybějící daně, pro popis daňového podvodu a pro souvislost transakcí stěžovatelky s chybějící daní (stěžovatelka jej v žalobě výslovně označila jako důkaz). Žalovaný pak nedostatečně vypořádal odvolací námitku proti účelové selekci důkazů spočívající v tom, že do svého hodnocení správní orgány nezahrnuly skutečnosti zjištěné v jiných daňových řízeních, které mohly mít vliv na kontrolní zjištění u stěžovatelky. Krajský soud následně neuvedl, zda a jak přezkoumal vliv chybějícího hodnocení všech důkazů, které souvisejí s celkovou sítí a postavením subjektů v ní na unesení důkazního břemene finančních orgánů ohledně zasažení šetřených transakcí podvodem na DPH.

[6] K problematice důkazního břemene dále stěžovatelka namítla, že z napadeného rozsudku nejsou zřejmé důvody, které krajský soud vedly k závěru, že finanční orgány prokázaly všechny objektivní okolnosti, jejichž existenci dovozují. Krajský soud k této otázce konstatoval, že stěžovatelka učinila předmětem žaloby okolnosti, které lze vnímat spíše jako doplňkové (marginální), a to často jen v jejich dílčích aspektech. Krajský soud však nevysvětlil kritéria pro takové členění, čímž bagatelizoval argumentaci stěžovatelky zpochybňující prokázání objektivních okolností. Stěžovatelka dále uvedla, že žalovaný učinil součástí okruhu objektivních okolností tvořících logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů mimo jiné nestandardní ceny, rizikového dodavatele a zvláštní vztahy mezi stěžovatelem, jeho dodavatelem a jeho

pokračování

odběratelem. Stěžovatelka napadla žalobou právě tyto tři okolnosti z celkových devíti. Vyvrácení jen jediné z daných objektivních okolností přitom znamená, že okruh těchto okolností přestává být uceleným a vzájemně se doplňujícím souborem.

[7] Stěžovatelka dále namítla, že žalovaný dovodil, že společnost IMPROFEX, se kterou stěžovatelka dlouhodobě obchodovala, byla rizikovým dodavatelem. Přes stěžovatelčiny námitky, jimiž tento závěr žalovaného vyvracela, se však krajský soud vyhnul jednoznačnému hodnocení otázky, zda společnost IMPROFEX objektivně skutečně byla rizikovým subjektem, či nikoli.

[8] Ve vztahu k chybějící dani pak stěžovatelka namítla, že krajský soud nesprávně posoudil otázku unesení důkazního břemene finančními orgány. Finanční orgány dovodily, že daň doměřená společností IMPROFEX, A.J. Company & Trade a MARSFIELD s. r. o. v důsledku odepření nároku na odpočet daně je chybějící daní. Tuto skutečnost však finanční orgány neprokázaly.

Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný se ztotožnil s posouzením věci krajským soudem a odkázal na své rozhodnutí, jakož i stanovisko k žalobě.

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

3. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] NSS úvodem konstatuje, že z napadeného rozsudku jsou seznatelné úvahy krajského soudu, je z něj zřejmé, z jakých důvodů považoval žalobní námitky za nedůvodné a z jakých důvodů žalobu zamítl. Je rovněž vhodné připomenout, že *„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvrácení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Těmto požadavkům krajský soud dostal a jeho rozsudek je přezkoumatelný. Obdobné platí též pro rozhodnutí žalovaného.

[13] Dále považuje NSS za vhodné připomenout, že přezkoumává rozhodnutí a postup krajského soudu. Stěžovatelka je proto povinna uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozsudku krajského soudu (viz. např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Azs 249/2016-38, ze dne 29. 1. 2015, čj. 8 Afs 25/2012-351, a ze dne 3. 2. 2022, čj. 9 Afs 348/2019-53). Zároveň platí, že kvalita kasační stížnosti předurčuje kvalitu jejího vypořádání soudem, který není povinen ani oprávněn za stěžovatelku domýšlet další argumenty a vyhledávat za ni možné vady napadeného soudního rozhodnutí, není-li k jejich přezkumu vázán z úřední povinnosti (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008-78).

Obecně k daňovým podvodům a k rozložení důkazního břemene

[14] Úvodem považuje NSS za vhodné uvést, že zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), výslovně v § 1 stanoví, že zapracovává příslušné předpisy EU. Zde lze zařadit např. směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Směrnice na mnoha svých místech stanoví, že členské státy zamezí daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužití daňového režimu (např. čl. 131, čl. 158, čl. 394). Jedním ze základních principů (nejen) daňového práva tedy je, že se daňové subjekty nemohou právními norem dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudek SDEU ze dne 13. 2. 2014 ve věci C-18/13, *Maks Pen*, bod 26, a mnoho dalších, viz také rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2022, čj. 10 Afs 57/2021-65, bod 29).

[15] V zákoně o DPH je nárok na odpočet daně upraven v § 72 a § 73.

[16] Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží, převodu nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Formální podmínky pro uplatnění nároku stanoví § 73 zákona o DPH.

[17] Pokud je nárok uplatňován podvodně, jedná se o jednání *contra legem*, a proto nemůže být uznán. Vzhledem k tomu, že daň z přidané hodnoty je v ČR významně upravena unijním právem, je nezbytné při výkladu nároku na odpočet DPH vycházet také z judikatury SDEU, a to i v oblasti daňových podvodů. Základem této judikatury je především trojice rozsudků, a sice rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen*; ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Axel Kittel a Recolta Recycling*, a ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*. V rozsudku ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*, k tomu SDEU výslovně uvedl, že „*boj proti daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem a případným zneužitím je cílem uznaným a podporovaným směrnicí o DPH a Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem. Vnitrostátní orgány a soudy musí odmítnout uznat nárok na odpočet daně, je-li na základě objektivních okolností prokázáno, že k uplatnění tohoto nároku došlo podvodně nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. prosince 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 35 až 37 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport ‚Italmoda‘ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 42 až 44 a citovaná judikatura)“.*

[18] Podmínkou pro vznik nároku plátce DPH na odpočet daně na vstupu je existence zdanitelného plnění, jakož i to, že zdanitelné plnění bylo přijato od plátce daně. Splnění těchto podmínek prokazuje plátce primárně svým účetnictvím, popřípadě dalšími doklady. Předložení daňového dokladu je ovšem pouze formální stránkou věci. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost splněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99). Od popsané situace je ovšem třeba odlišovat případy, kdy daňový subjekt sice prokáže, že se zdanitelné plnění uskutečnilo

pokračování

tak, jak je uvedeno na předložených účetních dokladech, jsou tu však další okolnosti, které přiznání nároku na odpočet DPH v konkrétním případě vylučují. Jednou z těchto okolností je zasažení zdanitelného plnění podvodem na DPH, který představuje v podstatě to, že není odvedena určitá částka později získaná jako DPH.

[19] Z hlediska případné existence daňového podvodu se tedy při hodnocení nároku na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH nejprve posuzuje, zda zdanitelné plnění bylo reálně uskutečněno, a až poté se případně posuzuje to, zda se daňový subjekt účastnil daňového podvodu (viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, *SVODIDLA*, ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010-71, *ROBSTAV*, rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, *Kemwater ProChemie*, č. 4336/2022 Sb. NSS, a rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2023, čj. 10 Afs 506/2021-104).

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

[21] K námitkám, které se týkají důkazního břemene, NSS konstatuje, že při posuzování, zda lze odepřít nárok na odpočet DPH z důvodu účasti daňového subjektu na daňovém podvodu, existenci podvodu na DPH prokazuje výhradně správce daně. Totéž platí také o zapojení daňového subjektu do podvodu včetně toho, že daňový subjekt mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem. Teprve v posledním kroku, v němž se zkoumá, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránil, neleží důkazní břemeno na správci daně, ale na daňovém subjektu (k tomu podrobně rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42, *Easy Working*, body 37 až 42). NSS uvádí, že i po finančních orgánech se požaduje, aby prokázaly dané skutečnosti tak, aby o nich nevznikaly pochybnosti.

Test (algoritmus) zjišťování účasti na daňovém podvodu (též tzv. Axel Kittel test)

[22] NSS k námitce stěžovatelky, že krajský soud chybně dovodil, že žalovaný „nesloučil“ tři kroky (otázky) daného testu, konstatuje, že tato námitka není důvodná.

[23] Krajský soud se algoritmem zjišťování daňového podvodu a jeho splněním finančními orgány podrobně zabýval. Krajský soud tento algoritmus (test) správně definoval v bodech [19] a [20] napadeného rozsudku a následně v bodu [21] přílehlavě konstatoval, že zpráva o daňové kontrole (tj. ve smyslu § 147 daňového řádu odůvodnění dodatečných platebních výměrů) je strukturována přesně v souladu s daným algoritmem. To podrobně rozvedl, když poukázal na konkrétní části zprávy o daňové kontrole, v nichž správce daně

postupně posuzoval existenci chybějící daně, na základě důkazů popsal okolnosti, ze kterých plyne, že chybějící daň byla způsobena podvodným jednáním zaměřeným na neoprávněné získání daňového zvýhodnění. Správce daně rovněž konkrétně uvedl, v čem spočívala podstata daňového podvodu včetně vylíčení řetězce skutkových okolností, z jejichž souhrnu je zjevné, že se o daňový podvod jednalo (1. krok algoritmu). Správce daně nepominul ani 2. krok algoritmu, když se následně zabýval splněním tzv. vědomostního testu (tj. zkoumáním objektivních okolností svědčících o vědomosti stěžovatelky o podvodném jednání) a následně hodnotil otázku přijetí dostatečných opatření zamezujících účasti stěžovatelky na daňovém podvodu (3. krok algoritmu). Obdobně je koncipováno žalobou napadené rozhodnutí žalovaného.

[24] Těmto závěrům krajského soudu nelze nic vytknout. Stejně tak NSS souhlasí se závěrem krajského soudu, že namítá-li stěžovatelka, „že žalovaný sloučil všechny tři otázky do jediné (existence podvodu na DPH), což mu umožnilo ignorovat příčinnou souvislost dílčích otázek, je nutno s ohledem na shora uvedené konstatovat, že to tak nebylo. Daňové orgány posuzovaly jednotlivá zjištění z hlediska daných kroků algoritmu, přičemž zjištěné skutečnosti hodnotily jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. Soud přitom připomíná, že skutkové okolnosti nelze striktně kategorizovat na ty, které osvědčují výhradně existenci podvodu na DPH, nebo to, že daňový subjekt věděl nebo mohl a měl vědět, že se podílí na podvodu na DPH. Některé okolnosti mohou mít relevanci pro více kroků testu popsaného výše (viz rozsudky NSS ze dne 10. 9. 2020, čj. 7 Afs 18/2020-29, a ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41). Skutečnost, že správce daně některé okolnosti považoval za relevantní v rámci vícero kroků daného testu, tak nelze považovat za odmítnutí systematického postupu při zjišťování existence podvodu na DPH“. Závěry krajského soudu jsou výstižné a správné, přičemž krajský soud poukazuje též na přílehlavou judikaturu. NSS považuje za vhodné v této souvislosti zdůraznit, že každou skutkovou situaci je vždy nutno komplexně a důkladně posoudit a vyhodnotit, zda veškeré zjištěné indicie ve svém souhrnu svědčí o splnění všech podmínek pro odeprání nároku na odpočet daně z důvodu zapojení do podvodného řetězce (viz rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60: „Závěr o tom, že plátce DPH věděl či měl a mohl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, zpravidla vyžaduje komplexní analýzu konkrétních podezřelých skutečností a posouzení jejich vzájemných souvislostí. Jen pokud z takové analýzy plyne, že podezřelé skutečnosti nejsou nahodilé, navzájem izolované a dobře vysvětlitelné i jinak než účastí plátce daně na podvodu na DPH, nýbrž naopak propojené a svými souvislostmi a charakterem vzájemného propojení výrazně zesilující podezření a minimalizující pravděpodobnost toho, že plátce daně jednal poctivě, lze uvedený závěr učinit k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.“). Nelze tedy souhlasit ani s námitkami stěžovatelky, že daný test nebyl finančními orgány proveden (resp. že se žalovaný nevyjádřil k jeho neprovedení).

[25] Důvodná pak není ani námitka, že krajský soud neuvedl, zda a jak přezkoumal vliv absence popsaného testu na unesení důkazního břemene finančních orgánů. Krajský soud se tímto testem podrobně zabýval a ani skutečnost, že ve svém odůvodnění odkázal na konkrétní části zprávy o daňové kontrole a na rozhodnutí žalovaného, na tom nic nemění. Ve smyslu relevantní judikatury není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto může soud v případě shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov.

pokračování

rozsudky NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, ze dne 2. 7. 2007, čj. 4 As 11/2006-86, či ze dne 29. 5. 2013, čj. 2 Afs 37/2012-47).

Selekce důkazů

[26] Na námitku týkající se testu (algoritmu) zjišťování účasti na daňovém podvodu navazuje námitka týkající se stěžovatelkou tvrzené selekce důkazů. Ani této námitce ovšem nemůže NSS přisvědčit.

[27] Již žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti přílehlavě poukázal na to, že obdobnou námitku vznesla stěžovatelka již v odvolání a žalovaný se s ní vypořádal v bodu [128] svého rozhodnutí. Žalovaný zde konstatoval, že správce daně „se zabýval řetězci společností, v jejichž rámci byly přepravovány drahé kovy, které odvolatel pořídil od společnosti IMPROFEX (odvolatel uplatnil nárok na odpočet daně na základě daňových dokladů, na nichž je tato společnost uvedena jako dodavatel) a které následně odvolatel dodal odběrateli SAFINA. K tvrzení odvolatele, že v rámci daňové kontroly u společnosti A. J. Company správce daně popisuje 12 domnělých obchodních řetězců, přičemž do odvolatelovy zprávy o daňové kontrole uvedl pouze 4 řetězce, odvolací orgán konstatuje, že každé daňové řízení je individuální. Daňový subjekt A. J. Company v rámci zjištěného podvodu na DPH plnil úlohu článku označovaného jako buffer, přičemž ho lze současně označit jako „křižovatku“ několika obchodních řetězců zatížených podvodem na DPH, kdy ve všech případech byly drahé kovy následně přes další obchodní články dodány společnosti SAFINA. Ve zprávě o daňové kontrole společnosti A. J. Company byly graficky znázorněny a řešeny veškeré identifikované obchodní řetězce zatížené podvodem na DPH, kterých byl daňový subjekt A. J. Company účasten. V daňovém řízení u odvolatele však byly relevantní pouze obchodní řetězce zatížené podvodem na DPH, jejichž součástí byl odvolatel. Nelze tedy souhlasit s odvolatelovým tvrzením, že všechny zjištěné transakce drahých kovů „končí“ u společnosti A. J. Company. Prvostupňový správce daně v daňovém řízení u odvolatele i u společnosti A. J. Company popsal podvod na DPH v rámci celého identifikovaného podvodného řetězce včetně úlohy jednotlivých článků v něm. Důležité je přitom zmínit nestandardnosti zjištěné v rámci celého obchodního řetězce, mezi něž patří i nestandardnosti zjištěné v části obchodního řetězce A. J. Company - IMPROFEX - VITARO - SAFINA (body [52] až [64]). Z výše uvedeného vyplývá, že i transakce mezi obchodními články následujícími po společnosti A. J. Company včetně odvolatele, jsou zatíženy podvodem na DPH. Odvolací orgán dodává, že v rámci daňového řízení u odvolatele se prvostupňový správce daně nezabýval skutečností, zda má společnost A. J. Company odběratelů drahých kovů více. Pro daňovou kontrolu u odvolatele byla relevantní pouze společnost IMPROFEX jako jediný odběratel společnosti A. J. Company, jehož prostřednictvím byly drahé kovy od této společnosti dodávány odvolateli a následně společnosti SAFINA“. Podle názoru NSS tedy již žalovaný vyčerpávajícím způsobem popsal, z jakého důvodu nebyly ve vztahu ke stěžovatelce významné všechny (12) obchodní řetězce, ale pouze 4 z nich. Tyto 4 řetězce přitom žalovaný ve svém rozhodnutí popsal také jejich schématem:

- 1) Falzakapa → Brood chamber → MARSFIELD → A.J. Company → IMPROFEX → žalobkyně → SAFINA
- 2) Diamond FIT → MARSFIELD → A.J. Company → IMPROFEX → žalobkyně → SAFINA
- 3) EasyGoing group → A.J. Company → IMPROFEX → žalobkyně → SAFINA

4) AF Consulting → A.J. Company → IMPROFEX → žalobkyně → SAFINA

[28] Zpráva o daňové kontrole společnosti A. J. Company (příloha k úřednímu záznamu čj. 163879/18/4200-11771-050420) skutečně obsahuje popis ještě dalších 8 obchodních řetězců. V těch se však stěžovatelka neobjevuje, a proto nejsou pro nynější věc významné.

[29] NSS konstatuje, že je tedy jen logické, že se krajský soud zabýval „jen“ popsány čtyřmi pro posouzení věci významnými obchodními řetězci. Učinil tak zejména v bodech [30] a [31] napadeného rozsudku, přičemž dále v bodu [32] správně konstatoval, že z odůvodnění rozhodnutí finančních orgánů je zjevné, z jakých důvodů popsáný podvodný řetězec nekončí u společnosti A. J. Company, ale pokračuje dále ke společnosti IMPROFEX, stěžovateli a společnosti SAFINA. Rovněž u těchto společností totiž byly zjištěny nejen nestandardní okolnosti, ale také okolnosti, které svědčí o tom, že tyto společnosti o svém zapojení do podvodného řetězce také mohly či měly vědět.

[30] S těmito závěry žalovaného a krajského soudu ovšem stěžovatelka nijak nepolemizuje, pouze opět opakuje svou námitku, aniž by uvedla jakékoliv relevantní a konkrétní okolnosti, z nichž by bylo možné dovodit, proč jsou ve vztahu k ní podstatné také ostatní obchodní řetězce. Za takovou konkrétní námitku nelze považovat pouze odkaz na to, že měla být „jen“ tzv. bufferem. Právě tato skutečnost totiž (jak konstatoval již krajský soud) naopak svědčí o tom, že rovněž stěžovatelka byla nedílnou součástí celého podvodného řetězce.

[31] NSS pak k této námitce na závěr shrnuje, že finanční orgány i krajský soud se s touto problematikou vypořádaly ve svých rozhodnutích dostatečně pečlivě a přesvědčivě; NSS v podrobnostech na jejich rozhodnutí odkazuje.

Vědomostní test – důkazní břemeno a jednotlivé objektivní okolnosti

[32] K této kasační námitce NSS konstatuje, že není pochyb o tom, že důkazní břemeno ohledně prokázání podvodu na DH tíží finanční orgány včetně tzv. vědomostního testu. To je v souladu s rozsudky NSS, na které odkazuje stěžovatelka (např. rozsudky NSS ze dne 30. 5. 2012, čj. 1 Afs 26/2012-34, či ze dne 15. 2. 2017, čj. 1 Afs 53/2016-58). Stěžovatelka se však mylí, pokud dovozuje, že závěry žalovaného a krajského soudu jsou v rozporu s touto judikaturou.

[33] Obecně platí, že „nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“ (rozsudek SDEU ve věci *Optigen*).

[34] „Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet“ (rozsudek SDEU ve věci *Kittel a Recolta Recycling*).

pokračování

[35] Nárok na odpočet daně je tedy chráněn pouze za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. Pouze za této situace je namístě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání unijních právních předpisů bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. V opačném případě, tedy je-li s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet (viz rozsudek NSS ze dne 15. 12. 2011, čj. 9 Afs 44/2011-343, obdobně též rozsudek ze dne 30. 5. 2012, čj. 1 Afs 26/2012-34).

[36] Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely směrnice o DPH považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem. Takový výklad je v souladu s cílem unijního systému DPH, neboť tím, že ztěžuje podvodná plnění, může jim i zabránit (viz rozsudek *Kittel a Recolta Recycling*, odst. 56 až 58). Skutečnost, že se na takovou osobu hledí pro účely DPH jako na „spolupachatele“ podvodu, nezakládá bez dalšího trestní odpovědnost, důsledkem je pouze ztráta nároku na odpočet. Jakkoliv nárok na odpočet nemůže být v zásadě omezen, boj proti podvodům a daňovým únikům je cíl uznaný a podporovaný směrnicí o DPH i Soudním dvorem (viz např. rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007, *Teles*, C-409/04).

[37] Rozhodnou otázkou pro posouzení nároku stěžovatelky na odpočet tedy bylo, zda věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Vědomost stěžovatelky je přitom třeba posoudit podle objektivních okolností.

[38] Krajský soud se touto otázkou (vědomostním testem) podrobně zabýval v bodech [35] až [54] napadeného rozsudku a NSS se opět s jeho závěry plně ztotožňuje a v podrobnostech na ně odkazuje.

[39] Krajský soud v souladu s výše citovanou judikaturou SDEU a NSS přílehavě konstatoval, že zcela postačuje, prokáže-li správce daně – byť za pomoci několika soudržných nepřímých důkazů – že několik společností v řetězci je navzájem spleťtým způsobem (personálně či kapitálově) propojeno a i další navazující okolnosti svědčí o tom, že tento řetězec je vytvořen pouze za účelem získání nadměrného odpočtu daně, nikoliv za účelem reálného podnikání. Již takové zjištění, které nevyvrátí ani daňový subjekt, stačí k závěru o tom, že se daňový subjekt zaviněně účastnil řetězového podvodu na DPH (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41). Krajský soud v této souvislosti rovněž správně zdůraznil, že stěžovatelka neobchoduje v úplně standardním odvětví (obchod s rizikovou komoditou – materiál s obsahem drahých kovů), a výstižně odkázal na

závěry rozsudku NSS ze dne 10. 4. 2008, čj. 2 Afs 35/2007-111, podle kterého „*v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty se zlatem obchodující vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty*“. Uvedené platí i pro nyníjší věc.

[40] Finanční orgány přitom ve věci stěžovatelky zjistily následující objektivní okolnosti nasvědčující podvodnému charakteru obchodního řetězce:

- významné utlumení obchodních aktivit v rámci popsaného řetězce v souvislosti se zavedením režimu přenesení daňové povinnosti od 1. 4. 2015, které stěžovatelka nijak věrohodně neosvětlila;
- způsob stanovení ceny drahých kovů;
- nerefluktování skutečností vyplývajících z analyzního certifikátu;
- neověřování původu zboží ze strany stěžovatelky;
- personální propojení mezi stěžovatelkou a společností SAFINA;
- přebírání drahých kovů od společnosti IMPROFEX mimo areál stěžovatelky;
- vědomé porušování pojistné smlouvy – nezabezpečení nakupovaných drahých kovů;
- společnost IMPROFEX nezveřejňovala účetní závěrky, sídlila na virtuální adrese a neměla internetové stránky;
- průběh obchodních transakcí mezi stěžovatelkou a společností IMPROFEX – místo dodání neodpovídalo smluvním ujednáním, kontrola ryzosti byla pouze formální, vzájemná znalost společností IMPROFEX a SAFINA (riziko „vynechání“ stěžovatelky).

[41] Z uvedených skutečností žalovaný dovedl, že se jedná o charakteristický účelově vytvořený podvodný řetězec obchodních společností, přičemž byla také prokázána existence chybějící daně. Krajský soud se touto otázkou rovněž pečlivě zabýval a přisvědčil závěrům žalovaného. Ani NSS nemá přes námitky stěžovatelky co těmto závěrům vytknout a v podrobnostech na ně odkazuje.

[42] NSS pak k tomu pro úplnost konstatuje, že je nutná identifikace podvodného řetězce, v němž existuje chybějící daň. To se v projednávané věci stalo. Chybějící daň nevznikla na základě nějakého podnikatelského selhání či omylu, což lze dovést z řady okolností, které žalovaný (a následně krajský soud) podrobně popsal. NSS podotýká, že daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně který z dodavatelů v řetězci spáchal podvod (neodvedl daň). Musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60). Musí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasné patrné, že byla narušena daňová neutralita (rozsudek NSS ze dne 14. 5. 2020, čj. 1 Afs 493/2019-32). Není také nutné, aby jednotlivé skutečnosti, z nichž správce daně dovozuje, že se daňový subjekt zapojil do podvodného řetězce, samy o sobě vypovídaly o existenci daňového podvodu. Je podstatné, aby ze souhrnu skutkových okolností bylo možné dovést, že se o daňový podvod jednalo (viz např. rozsudky NSS ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, či ze dne 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020-49). I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů nestačí sám o sobě k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací

pokračování

schopnost (srov. např. rozsudky NSS ze dne 29. 1. 2015, čj. 8 Afs 25/2012-351, bod 261, nebo ze dne 29. 3. 2012, čj. 5 Afs 7/2011-619, či ze dne 24. 8. 2017, čj. 1 Afs 16/2017-43). NSS konstatuje, že závěry finančních orgánů a krajského soudu jsou plně v souladu s citovanou judikaturou.

[43] K námitkám stěžovatelky dále NSS uvádí, že z popsaných objektivních okolností stěžovatelka napadla pouze tři z nich, a to: nestandardní ceny, rizikového dodavatele a zvláštní vztahy mezi stěžovatelkou, jejím dodavatelem a jejím odběratelem.

[44] NSS ve shodě se stanoviskem žalovaného konstatuje, že stěžovatelka se mylí, jestliže dovozuje, že ke zpochybnění komplexu uvedených objektivních pochybností postačuje zpochybnění jen jedné (popř. tří) z nich.

[45] Jestliže stěžovatelka s verzí finančních orgánů (a následně krajského soudu) nesouhlasila, bylo jen na ní, aby předestřela svou verzi podloženou relevantními skutečnostmi o tom, že obchodní transakce či některé její části byly v rámci její běžné obchodní praxe standardní (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60). Její verze by ovšem musela být také komplexní a neomezovat se jen na některé objektivní okolnosti. Krajský soud v této souvislosti správně v bodu [40] napadeného rozsudku zdůraznil, že *„učinila-li žalobkyně předmětem žaloby pouze některé ze shora uvedených okolností, nadto okolnosti, které lze vnímat spíše jako doplňkové, či marginální a často pouze v jejich dílčích aspektech, předurčila tím zásadně posouzení důvodnosti tohoto okruhu žalobních námitek soudem“*. Krajský soud poté podrobně zrekapituloval hodnocení provedené finančními orgány. S tímto se ztotožnil a uzavřel, že stěžovatelka brojila jen obecnými námitkami, které relevantně nijak nezpochybnily závěry finančních orgánů, což pečlivě zdůvodnil (bod [48] napadeného rozsudku). NSS pak nezbyvá než na tyto správné závěry odkázat a konstatovat, že rovněž v kasačním řízení jsou námitky stěžovatelky jen obecné, směřují jen k několika málo objektivním skutečnostem, a stěžovatelka nepředkládá žádnou komplexní ucelenou argumentaci, která by logické závěry finančních orgánů a krajského soudu mohla zpochybnit.

[46] Rozhodně pak není důvodná námitka, že krajský soud řádně neodůvodnil svůj závěr, že finanční orgány prokázaly všechny objektivní okolnosti, jejichž existenci dovozují, a nevysvětlil kritéria, na jejichž základě dotčené objektivní okolnosti posoudil jako okolnosti, které lze vnímat spíše jako doplňkové (marginální), a to často jen v jejich dílčích aspektech. Z jeho závěrů jsou důvody pro takové hodnocení zřejmé, a to zejména s ohledem na posouzení ostatních objektivních okolností v jejich vzájemných souvislostech (viz zejména body [42] až [54] napadeného rozsudku). Proti těmto závěrům ostatně stěžovatelka ani v kasační stížnosti neformuluje žádné konkrétní námitky.

Rizikový dodavatel

[47] Důvodnou neshledal NSS ani kasační námitku, že se krajský soud přes námitky stěžovatelky vyhnul hodnocení otázky, zda společnost IMPROFEX byla skutečně objektivně rizikovým subjektem, jak dovodil žalovaný.

[48] Stěžovatelka v žalobě ve vztahu ke společnosti IMPROFEX namítala, že pokud se jedná o přeměnu této společnosti do ready-made společnosti v roce 2012, pak údaje ve sbírce listin obchodního rejstříku tuto skutečnost vyvrací a současně prokazují dlouhodobou schopnost této společnosti realizovat obchody. K tomu, že tato společnost má sídlo na virtuální adrese, pak stěžovatelka uvedla, že žádný právní předpis nestanoví povinnost, aby plátce disponoval skutečným sídlem. Navíc v rozhodnutí žalovaného ani ve správním spise není uvedeno, proč by adresa společnosti IMPROFEX měla být virtuální adresou a jaké důkazy tento závěr prokazují. V neposlední řadě stěžovatelka v žalobě namítla nesprávnost závěru žalovaného, že nezveřejnění účetních závěrek je signálem o nesolidnosti daňového subjektu.

[49] Krajský soud se s těmito žalobními námitkami vypořádal v bodech [50] a [51] napadeného rozsudku, přičemž po rozboru týkajícím se hodnocení virtuálních sídel a nezveřejňování účetních závěrek s odkazy na relevantní judikaturu konstatoval, že s žalobkyní lze sice souhlasit v tom, že doplňující okolnosti, jako je virtuální sídlo dodavatele a nezveřejňování účetních závěrek, *samy o sobě* o existenci daňového podvodu nesvědčí. To ovšem nic nemění na tom, že podpůrně doplňují závěr opřený o řadu dalších objektivních skutkových okolností. Tento závěr je plně v souladu s relevantní judikaturou (např. rozsudky NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afs 304/2019-33, a ze dne 1. 10. 2021, čj. 6 Afs 191/2021-41, na které krajský soud přílehlavě odkázal). NSS také jen pro úplnost dodává, že krajský soud se v této souvislosti vypořádal též v bodech [52] až [54] se žalobní námitkou týkající se toho, že žalovaný nepochopil stěžovatelčinu argumentaci týkající se vzájemné znalosti obchodních partnerů. I na tuto argumentaci krajského soudu NSS v podrobnostech odkazuje (k této otázce stěžovatelka v kasační stížnosti ostatně ani nic konkrétního nenamítala).

Chybějící daň

[50] Chybějící daň v projednávané věci identifikoval správce daně u dodavatelů stěžovatelky. Jejich nedoplatky na daňovém účtu, podezřelé okolnosti projednávané věci a to, že byl identifikován podvodný řetězec společností, svědčí o tom, že byla narušena daňová neutralita. U uvedených stěžovatelčiných dodavatelů finanční orgány zjistily skutečnosti dokládající existenci podvodného řetězce, jak již bylo rozvedeno. NSS opakuje, že pro závěr o existenci daňového podvodu není podstatné rozkrytí úplně všech skutečností (např. naprosto všech subjektů v řetězci).

[51] Stěžovatelka namítla, že se s námitkami o existenci chybějící daně krajský soud nevypořádal dostatečně. NSS nemůže této námitce přisvědčit. Krajský soud se s touto námitkou vypořádal zejména v bodech [24] až [34] napadeného rozsudku. Nelze přitom přehlédnout, že vycházel jak ze zprávy o daňové kontrole, tak z rozhodnutí žalovaného, které mají oporu v obsahu správního spisu. Krajský soud podrobně rozvedl fungování již výše popsaných řetězců a úlohu jednotlivých společností v nich. Výstižně též poukázal na to, že již správce daně uvedl, které společnosti jsou tzv. missing tradery (tj. společnosti, u kterých byla zjištěna chybějící daň) a které společnosti v důsledku podvodného jednání získaly daňové zvýhodnění. Krajský soud rovněž v bodu [27] napadeného rozsudku správně zdůraznil, že finanční orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých

pokračování

skutkových okolnostech podvod spočíval (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afs 130/2014-60). Těto povinnosti i dle názoru NSS finanční orgány v této věci dostaly. Také v této otázce se tedy NSS se závěry krajského soudu (a předtím finančních orgánů) ztotožňuje a v podrobnostech na jejich rozhodnutí odkazuje.

4. Závěr a náklady řízení

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

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

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

V Brně dne 16. ledna 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu